

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ  
федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение  
высшего профессионального образования  
«УЛЬЯНОВСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ТЕХНИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»

С. В. Маркелова

**Эффективность деятельности  
сельскохозяйственных  
организаций при различных  
системах налогообложения**

Ульяновск  
УлГТУ  
2011

УДК 631.11:336.221.4  
ББК 65.321+65.261.4  
М 27

Научный редактор О. А. Родионова, доктор экономических наук

Рецензенты:

Т. А. Дозорова, доктор экономических наук

Р. М. Байгулов, доктор экономических наук

### **Маркелова, С. В.**

М 27      **Эффективность деятельности сельскохозяйственных организа-**  
**ций при различных системах налогообложения / С. В. Маркелова. –**  
**Ульяновск : УлГТУ, 2011. – 166 с.**

**ISBN 978-5-9795-0885-6**

В монографии раскрыта зависимость налоговой нагрузки и финансовых результатов деятельности от размеров производства, уровня государственной поддержки сельскохозяйственных организаций, применяющих различные системы налогообложения. Систематизированы факторы, влияющие на эффективность деятельности сельскохозяйственных организаций и учитываемые при адаптации к налоговым условиям. Предложены основные методические подходы по повышению эффективности деятельности сельскохозяйственных организаций, включая снижение длительности расчетов с контрагентами и удельного веса товарообменных операций, определение критериев выбора поставщиков работ, услуг.

Работа адресована специалистам сельскохозяйственных организаций, налоговых учреждений, органам управления АПК, научным работникам, преподавателям, аспирантам и студентам.

**УДК 631.11:336.221.4**  
**ББК 65.321+65.261.4**

ISBN 978-5-9795-0885-6

© Маркелова С. В., 2011  
© Оформление. УлГТУ, 2011

## Оглавление

Введение .....		4
Глава 1	Теоретические и методические основы повышения эффективности деятельности сельскохозяйственных организаций в условиях современного налогообложения .....	9
1.1.	Системы налогообложения в сельском хозяйстве .....	9
1.2.	Сущность и способы адаптации хозяйствующих субъектов к требованиям налоговой системы .....	21
1.3.	Особенности финансово-экономических отношений и факторы, влияющие на них .....	34
1.4.	Показатели эффективности финансово-экономической деятельности .....	48
Глава 2	Анализ влияния налоговой нагрузки на эффективность деятельности сельскохозяйственных организаций при различных системах налогообложения .....	65
2.1.	Оценка финансово-экономической деятельности организаций .....	65
2.2.	Налоговая нагрузка и анализ ее структуры .....	80
2.3.	Факторы производства и их влияние на финансовую устойчивость .....	94
2.4.	Меры государственной поддержки по снижению налоговой нагрузки сельскохозяйственных организаций .....	102
Глава 3	Совершенствование финансово-экономических инструментов как фактор повышения эффективности .....	117
3.1.	Обоснование выбора систем налогообложения в сельском хозяйстве .....	117
3.2.	Определение финансовых и налоговых потерь в системе договорных отношений .....	133
3.3.	Действие мультипликативного эффекта на снижение налоговой нагрузки сельскохозяйственных организаций .....	143
Заключение.....		151
Список использованной литературы .....		155

## Введение

В аграрном секторе экономики происходят глубокие социально-экономические преобразования, направленные на динамичное и эффективное развитие сельского хозяйства. Для успешной реализации поставленных перед сельским хозяйством задач государством разработаны программные мероприятия на 2008 – 2012 годы, одним из которых является сохранение льготного режима налогообложения сельскохозяйственным товаропроизводителям в соответствии с Налоговым кодексом РФ.

Функционирование в рыночных условиях новых субъектов хозяйствования вызывает объективную потребность в разработке новых организационных форм, приемов и методов управления и, прежде всего, в области налогообложения. Из всей совокупности факторов, формирующих внешнюю среду воздействия, налоговая составляющая занимает особое место, поскольку оказывает существенное влияние на финансово-экономические результаты предприятия.

Без правильного научно обоснованного применения налогового инструмента усиливается нестабильность финансово-экономической деятельности сельскохозяйственных организаций, что оказывает существенное влияние на развитие сельских территорий и уровень жизни занятого населения.

В этой связи актуальным является установление причинно-следственных связей между внутренними возможностями сельскохозяйственных организаций как налогоплательщиков и динамичными требованиями налоговой системы. Решение этой проблемы имеет важное значение для стабильного развития сельского хозяйства России. Этим обстоятельством обусловлен выбор темы исследования.

Научное осмысление и обоснование степени влияния налогообложения на экономику изложены в трудах зарубежных и российских ученых: Ф. Кенэ, Д. Локка, Л. Юсти, А. Смита, Д. Рикардо, У. Пети, Дж.М. Кейнса, А. Лаффера, П.В. Микеладзе, Л. Озерова, И.Т. Посошковой, А.А. Соколова, Н.И. Тургенева, К.Ф. Шмелёва, А.И. Янжула.

Общэкономические проблемы развития национальной экономики и налоговой системы в современной отечественной науке нашли отражение в публикациях таких российских ученых как А. Кадушин, Г.Н. Карпова, Е.А. Кирова, М.Н. Крейнина, М.И. Литвинов, Н. Михайлов, Т.К. Островенко, В.Г. Пансков, И.М. Пушкарёва, Т.Ф. Юткина и многих других.

Актуальные вопросы управления эффективностью в сельском хозяйстве рассматриваются в работах Р.Х. Адукова, С.В. Байрулина, Н.А. Борхунова, Г.В. Беспехотного, И.Б. Загайтова, Н.Ф. Зарук, А. Я. Кибирова, А.С. Миндрина, В.В. Милосердова, О.А. Родионовой, И.С. Ушачева и других авторов. Вместе с тем многие аспекты проблемы управления налогами в системе экономических отношений и повышения эффективности хозяйствующих субъектов при различных системах налогообложения требуют своего дальнейшего исследования в свете современной аграрной политики.

Целью исследования, результаты которого и представлены в данной монографии, явилось теоретическое обоснование и разработка механизмов повышения эффективности сельскохозяйственных организаций в условиях действующих систем налогообложения.

Реализация данной цели потребовала решения следующих задач, определяющих содержание и логику исследования:

- выявлены налоговые условия и направления адаптации к ним деятельности сельскохозяйственных организаций при различных системах налогообложения, а также уточнены основные показатели и критерии эффективности финансово-экономической деятельности;
- систематизированы факторы, влияющие на эффективность деятельности организаций и учитываемые при адаптации к налоговым условиям;
- проанализировано современное состояние сельскохозяйственных организаций Ульяновской области, включая налоговую нагрузку организаций и ее влияние на эффективность деятельности;
- определено влияние параметров, уровня производства и государственного регулирования на налоговую нагрузку организаций;

- предложены методические решения по обоснованию эффективного выбора систем налогообложения в сельском хозяйстве;

- разработаны рекомендации по совершенствованию экономических отношений сельскохозяйственных организаций с контрагентами.

Объектом исследования послужили финансово-экономические условия функционирования сельскохозяйственных организаций, применяющих различные системы налогообложения, в Ульяновской области, а предметом исследования – экономические отношения и методы повышения эффективности деятельности сельскохозяйственных организаций с учетом налогового фактора.

Труды классиков экономической науки, работы современных экономистов, рекомендации научно-исследовательских учреждений по исследуемой проблеме составили теоретическую и методологическую основу исследования.

Конкретные задачи потребовали применения различных экономических методов: абстрактно-логический (при постановке цели и задач исследования, выявлении особенностей налогообложения сельскохозяйственных организаций); экономико-статистический (при изучении динамики и общих тенденций развития сельскохозяйственных организаций); массовые статистические наблюдения (при сборе информации о производственно-финансовой деятельности сельскохозяйственных организаций по заранее определенному плану); приемы группировок (при обосновании влияния размеров производства на налоговую нагрузку и эффективность сельскохозяйственных организаций); расчетно-конструктивный (при определении проектных решений и расчетных вариантов повышения эффективности сельскохозяйственных организаций); эвристический метод, метод анализа и синтеза (при разработке методики потерь из-за длительности расчетов, выборе эффективных с финансовой и налоговой точки зрения поставщиков).

Основными источниками нормативно-правовой информации послужили: Налоговый кодекс Российской Федерации, законы Российской Федерации о налогах и сборах, Постановления Правительства Российской Федерации. В качестве информационной базы исследования были использованы материалы Гос-

комстата Российской Федерации и Ульяновского комитета статистики, Управления Федеральной налоговой службы РФ по Ульяновской области, Департамента социально-экономического мониторинга и стратегии развития аппарата Правительства Ульяновской области, Департамента сельского хозяйства, нормативная и научная литература, бухгалтерская и налоговая документация сельскохозяйственных организаций, планы производственно-финансовой деятельности предприятий, материалы периодической печати, личный производственный опыт и наблюдения автора.

Научная новизна исследования, проведенного автором монографии, состоит в научно-методологическом обосновании и выработке предложений по повышению эффективности деятельности сельскохозяйственных организаций с учетом влияния налогового фактора.

Практическое значение материала, изложенного в книге, заключается в возможности использования полученных результатов для дальнейшего углубления теоретических и практических исследований по данной проблеме, в решении конкретных практических задач по адаптации предприятий аграрной сферы производства к современным условиям налогообложения для повышения эффективности деятельности. Значимость проведенного исследования обусловлена его направленностью на методическое и практическое обоснование предложений и способов совершенствования отношений сельскохозяйственных организаций с государством по фискальным платежам.

Содержащиеся в книге теоретические обобщения, анализ, методические подходы к решению налоговых проблем и повышению эффективности деятельности, выводы и предложения могут использоваться:

- 1) в практической деятельности сельскохозяйственных организаций:
  - для расширения методологической базы формирования налоговой стратегии организаций;
  - для обоснования приоритетных направлений повышения эффективности аграрного производства за счет совершенствования налоговых отношений;
- 2) в работе государственных органов:

- для обоснования мер государственной поддержки и кредитования;
- при разработке региональных программ адаптации и развития сельскохозяйственных организаций;

3) в учебном процессе вузов:

- при изучении дисциплин «Налоги и налогообложение», «Финансовый менеджмент», «Налоговое планирование», «Анализ и оптимизация налоговой базы», «Финансовая среда предпринимательства».



# **Глава 1. Теоретические и методические основы повышения эффективности деятельности сельскохозяйственных организаций в условиях современного налогообложения**

## ***1.1. Системы налогообложения в сельском хозяйстве***

Становление новых экономических отношений в условиях формирующейся аграрной экономики требует кардинальных преобразований, принципиально новой культуры производственных и финансовых отношений, организации эффективного производства. Создаваемая экономическая система включает в качестве составных элементов управления предприятием различные формы собственности и подчиненности с многочисленными производственными, хозяйственными, финансовыми и другими связями, ориентированными на получение положительных финансовых результатов, обеспечивающих эффективность хозяйствования в целом.

Государство, выражая интересы общества в различных сферах жизнедеятельности, вырабатывает и осуществляет соответствующую политику: экономическую, социальную, экологическую, демографическую и другие. При этом в качестве средства взаимодействия объекта и субъекта государственного регулирования социально-экономических процессов используются финансово-кредитный и ценовой механизмы.

Финансово-бюджетная система включает отношения по поводу формирования и использования финансов государства – бюджета и внебюджетных фондов. Она призвана обеспечивать эффективную реализацию социальной, экономической, оборонной и других функций государства. Важнейшей «кровеносной артерией» финансово-бюджетной системы являются налоги.

Налоги относятся к основополагающим категориям рыночного хозяйства, будучи экономической категорией, налоги представляют собой определенные финансово-производственные отношения.

Трудность понимания природы налога связана с тем, что ее следует рассматривать одновременно как многоаспектное явление действительности, то есть как совокупность объективных стоимостных (финансовых) отношений, взаимодействующих с другими разноплановыми системами. Поэтому с системных позиций, следуя взглядам Т.Ю. Юткиной, налог последовательно раскрывается как философская категория, экономическая категория, правовая категория, финансово-распределительная категория, фискальная категория [144]. И в настоящее время в Российской Федерации в понятие «налог» заложены преимущественно элементы юридического характера.

От постижения философии налога как объекта экономического явления до создания прикладной концепции формирования налоговых отношений (определение элементов налоговых обязательств: субъекты, объекты и база обложения, ставки, льготы, сроки уплаты налогов), необходимо соблюдать последовательность логичных рассуждений и действий при исследовании понятия «налог». Суть их заключается в изучении не только «методологии и управления налогообложением, материализующим философский смысл «налог», но и экономическую субстанцию организованных финансовых отношений, реализующихся через реальную налоговую практику налогоплательщиков: бухгалтерские и налоговые действия, формирующие налоговые обязательства, в соответствии с налоговым и бухгалтерским законодательством [43, 144].

Экономическая сущность налогов порождает возникновение объективных противоречий с двух сторон: с позиции государства налоги представляют собой денежные доходы бюджетов всех уровней, тогда как с позиции налогоплательщика – это принудительное изъятие части его собственного дохода [83]. Из этого следует, что каждый участник налоговых отношений прилагает усилия по защите своих экономических интересов.

Здесь следует отметить, что интересы государства представлены и защищены законодательством о налогах и сборах, которое «регулирует властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в Российской Федерации, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения». В Налоговом кодексе так же отмечено, что «каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы. Законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения» [1].

Система налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей имеет целый ряд особенностей, присущих только этой отрасли. Это связано с ключевой ролью сельского хозяйства в обеспечении продовольственной безопасности страны, необходимостью поддержания уклада жизни населения сельской территории. Учитывая эти особенности, в сельском хозяйстве законодательно предусматриваются следующие особенности.

Налоговым законодательством предусмотрено, что все организации, занимающиеся производством сельскохозяйственной продукции, подразделяются на российские и иностранные. При этом доля иностранных сельскохозяйственных товаропроизводителей в сельском хозяйстве России очень незначительна.

Сельскохозяйственные организации, как субъекты предпринимательской деятельности, являются участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, с одной стороны, как налогоплательщики, и с другой стороны, как налоговые агенты.

В аграрной сфере для сельскохозяйственных товаропроизводителей законодательно предусмотрены, кроме общей (традиционной) системы налогообложения, специальные налоговые режимы. К таким режимам относятся: единый сельскохозяйственный налог (ЕСХН, глава 26.1 НК РФ), упрощенная система налогообложения (УСН, глава 26.2 НК РФ) и единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД, глава 26.3 НК РФ).

В настоящее время сельскохозяйственные товаропроизводители имеют право выбора: оставаться на общем режиме налогообложения или перейти на специальные налоговые режимы. Исключением является единый налог на вмененный доход. На этот специальный режим предприятия переводятся принудительно, если их деятельность подпадает под «вмененный» налог [6, 51, 61]. Это касается сельскохозяйственных товаропроизводителей, которые кроме сельскохозяйственной деятельности занимаются розничной торговлей (с величиной площади торгового зала до 150 кв. м), общественным питанием, оказанием ветеринарных услуг, оказанием услуг по ремонту, мойке и техническому обслуживанию транспортных средств, оказанием бытовых услуг. Если сельскохозяйственные производители осуществляют эти виды деятельности и если по ним установлен ЕНВД в том муниципальном образовании, где ведут эту деятельность сельскохозяйственные предприятия, то они автоматически должны платить «вмененный» налог.

Применение других режимов налогообложения сельскохозяйственными товаропроизводителями (кроме ЕНВД) зависит от разработанной стратегии снижения налоговой нагрузки и соответствия критериям применения этих режимов. Основные характеристики и особенности каждой из систем налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей представлены в таблице 1.

Общую систему налогообложения применяют сельские налогоплательщики, которые занимаются не только производством сельскохозяйственной продукции, но и ее переработкой, а также другими видами коммерческой деятельности. Но при этом следует отметить, что применять специальный налоговый режим могут только предприятия, производящие сельскохозяйственную продукцию, осуществляющие ее первичную и последующую переработку и реализацию, при условии, что в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) доля дохода от реализации, произведенной сельскохозяйственной продукцией, включая продукцию ее первичной переработки, составляет не менее 70%.

Таблица 1 – Характеристики систем налогообложения, применяемых в сельском хозяйстве

Режим налогообложения	НДС	Налог на прибыль	ЕСН	Налог на имущество	Единый налог
Общий режим	+	+	+	+	-
	(НДС преимущественно начисляют по ставке 10%, а применяют налоговый вычет по ставке 18%)	0% - по прибыли, полученной от сельхоздеятельности; 24% - по прочим видам прибыли	(в размере 20%)	(в размере до 2,2%) Могут быть освобождены от уплаты налога на имущество региональными властями (с 2005 г. льгота в Ульяновской области отменена)	
ЕСХН	-	-	-	-	6% от доходов, уменьшенных на величину расходов
			10,3% в фонд пенсионного страхования РФ		
Упрощенная система налогообложения	-	-	-	-	6% с доходов или 15% от доходов, уменьшенных на величину расходов
			14% в фонд пенсионного страхования РФ		

Знак "+" – являются налогоплательщиками, "-" – не являются налогоплательщиками

Применение упрощенной системы налогообложения требует от налогоплательщика следующих условий:

- доход от реализации продукции (работ, услуг) не должен превышать в год 20 млн руб. с учетом коэффициента дефлятора;
- средняя численность работников за налоговый период не должна превышать 100 человек;
- остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов не должна превышать 100 млн руб.

Если по итогам налогового периода доход налогоплательщика превысит 20 млн руб. или остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов превысит 100 млн руб., такой налогоплательщик считается перешедшим на общий режим налогообложения с начала того квартала, в котором было допущено это превышение.

Общепризнано, что система ЕСХН представляет собой юридическую форму проявления государственной политики в сфере поддержки сельскохозяйственных товаропроизводителей в части создания для них особого порядка исчисления и уплаты налогов, уменьшающего совокупную фискальную нагрузку и позволяющего в большем объеме реинвестировать полученные доходы в осуществляемую предпринимательскую деятельность [8, 51, 141].

Однако заметим, что положения главы 26.1 НК РФ не являются единственным проявлением протекционистской политики в отношении сельскохозяйственных товаропроизводителей: по данным Минсельхоза России большинство организаций осталось на общем режиме налогообложения, поскольку на них распространяются льготы по федеральным налогам, содержащиеся в налоговом законодательстве. В апреле 2005 года Службой связи и информации Федеральной службы охраны Российской Федерации и Центром экономической конъюнктуры при Правительстве Российской Федерации был проведен выборочный экспресс-опрос «Экономическое и финансовое состояние сельскохозяйственных товаропроизводителей». Опрос проводился в 40 субъектах Российской Федерации, в нем приняли участие 2146 человек. При этом 62% всех опрошенных

руководителей хозяйств (67,6% руководителей сельхозпредприятий и 56,3% руководителей фермерских хозяйств) сообщили, что они уже перешли на уплату ЕСХН.

Однако данные по отдельным регионам свидетельствуют о меньшей доле хозяйств, перешедших на ЕСХН. Так, в Новосибирской области на август 2004 года такой режим налогообложения выбрало 281 сельхозпредприятие. Это чуть менее половины действующих хозяйств области. В Орловской области в 2004 году с общего режима налогообложения на уплату ЕСХН перешли 226 предприятий, в том числе 102 крестьянских (фермерских) хозяйства, что составляет 45% сельхозпредприятий области. В Московской области уплату ЕСХН выбрали 40% хозяйств, при этом 40% из них – убыточные. В Ульяновской области на ЕСХН перешли 82% хозяйств, в Пермской области в 2005 году – 33% хозяйств, дающих 43% выручки всех предприятий отрасли. В Костромской области в 2005 году из 350 сельскохозяйственных организаций на ЕСХН перешли 165 (47%).

Анализ налогового законодательства позволяет сделать следующие выводы, что системы ЕСХН и УСН имеют схожее правовое регулирование, а именно:

1) система ЕСХН и УСН являются специальными налоговыми режимами, переход к которым осуществляется налогоплательщиками добровольно;

2) в рамках ЕСХН и УСН возможен один и тот же объект налогообложения – доходы, уменьшенные на величину расходов. При этом порядок определения доходов, существующий в упрощенной системе налогообложения, аналогичен порядку, предусмотренному в системе единого сельскохозяйственного налога, а нормы признания расходов, принимаемых к уменьшению доходов в рамках ЕСХН, по своему содержанию во многом тождественны правилам признания расходов, существующим в УСН;

3) порядок исчисления налоговой базы, как денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов, в системе ЕСХН и УСН совпадает;

4) налоговый период в системе ЕСХН и УСН один и тот же – календар-

ный год;

5) при переходе к специальному налоговому режиму и возврату на общий режим налогообложения плательщики ЕСХН и единого налога при УСН выполняют во многом одинаковые правила по формированию налоговой базы, определению остаточной стоимости основных средств и многое другое;

б) суммы единого налога при ЕСХН и УСН зачисляются на счета органов федерального казначейства для их последующего распределения в соответствии с бюджетным законодательством РФ [51, 136].

Однако следует отметить, что законодательство о налогах и сборах не предоставляет права одному и тому же налогоплательщику находиться на двух специальных налоговых режимах, переход к которым осуществляется добровольно. Поэтому налоговое законодательство не препятствует сельскохозяйственным товаропроизводителям, не перешедшим на систему единого сельскохозяйственного налога, применять при соблюдении всех прочих условий упрощенную систему налогообложения, любая организация или индивидуальный предприниматель могут посредством своего добровольного волеизъявления выбрать либо УСН, либо систему ЕСХН.

Обобщение практики формирования налоговых отношений сельскими налогоплательщиками с государством и государственными внебюджетными фондами, а также глубокое изучение налогового законодательства позволили нам экономически обосновать выбор конкретной системы налогообложения, то есть при каком налоговом режиме в наибольшей степени достигается правомерное уменьшение налоговой нагрузки. Ответ на поставленный вопрос неочевиден, поскольку объем снижения налоговой нагрузки в рамках системы единого сельскохозяйственного налога и при упрощенной системе налогообложения необходимо рассматривать применительно к условиям предпринимательской деятельности конкретного сельского налогоплательщика.

При всей схожести системы ЕСХН и УСН существуют и важные отличия в их правовом регулировании, главным из которых является то, что налоговая ставка в 6% при упрощенной системе применяется налогоплательщиками, из-



бравшими в качестве объекта налогообложения только доходы. Плательщики же единого сельскохозяйственного налога применяют ставку 6% к налоговой базе, составляющей денежное выражение разности между доходами и расходами.

Если же налогоплательщик в рамках упрощенной системы налогообложения выбирает объектом налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, то налоговая ставка равняется 15%, что в 2,5 раза превышает налоговую ставку плательщика ЕСХН.

Кроме того, субъекты ЕСХН вправе уменьшить доходы на ряд расходов, которые в УСН не уменьшают налоговую базу плательщика единого налога. Такими затратами являются расходы на питание работников, занятых на сельскохозяйственных работах, на информационно-консультативные услуги, на повышение квалификации кадров, судебные расходы и арбитражные сборы, расходы в виде уплаченных сумм пеней и штрафов за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязательств, а также в виде сумм, уплаченных в возмещение причиненного ущерба.

Основным негативным моментом, препятствующим принятию экономически обоснованного решения по применению упрощенной системы, является начисление к уплате в бюджет сумм НДС ранее принятых к вычету по приобретенным товарам, основным средствам и нематериальным активам для производственной деятельности, но не использованных на момент перехода от общей системы к специальному режиму [88].

Суммы НДС, принятые к вычету сельскохозяйственными товаропроизводителями до перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога, по товарам (работам, услугам), включая основные средства и нематериальные активы, восстановлению (уплате в бюджет) не подлежат.

Несмотря на все положительные моменты при переходе сельскохозяйственных товаропроизводителей на специальные режимы налогообложения, заключающиеся в уменьшении общего количества начисляемых фискальных платежей, данные режимы, во-первых, снижают социальную защищенность работников сельскохозяйственных предприятий. Гражданам, работающим по трудо-

вым договорам, заключенным с сельскохозяйственными организациями, перешедшими на уплату ЕСХН, пособие по временной нетрудоспособности (за исключением пособия по временной нетрудоспособности в связи с несчастным случаем на производстве или профессиональным заболеванием) выплачивается за счет средств Фонда социального страхования Российской Федерации в сумме, не превышающей за полный календарный месяц одного минимального размера оплаты труда. А это – 2300 руб. в месяц (по данным 2006 года). Максимальный размер пособия по временной нетрудоспособности для работников сельскохозяйственных предприятий, применяющих общую систему налогообложения, составляет 17250 руб. Для того чтобы достичь максимального размера пособия по временной нетрудоспособности, организациям, применяющим специальные режимы налогообложения, необходимо самостоятельно осуществлять дополнительные платежи в Фонд социального страхования РФ в размере 3% от фонда оплаты труда, что незначительно увеличит налоговую нагрузку сельского налогоплательщика.

Во-вторых, что касается налога на добавленную стоимость, то НДС, уплаченный поставщикам, у сельскохозяйственных производителей исчисляется преимущественно по ставке 18% (при приобретении техники, ГСМ и прочих ресурсов), реализация же сельскохозяйственной продукции облагается по ставке 10%. Таким образом, вероятнее всего, что сельскохозяйственные товаропроизводители НДС в бюджет платить не будут (в 2003 г. это было характерно для 24% сельскохозяйственных предприятий Ульяновской области).

Покупателями сельскохозяйственной продукции зачастую являются организации-плательщики НДС, которым невыгодно работать с продавцами-неплательщиками НДС. Поэтому для привлечения покупателей-плательщиков НДС придется снижать цену на сельскохозяйственную продукцию в среднем на 10%.

Одна из основных льгот по НДС при общей системе налогообложения – это реализация продукции собственного производства организаций, занимающихся производством сельскохозяйственной продукции, удельный вес доходов от реализации которой в общей сумме их доходов составляет не менее 70%, в

счёт натуральной оплаты труда, натуральных выдач для оплаты труда, а также для общественного питания работников, привлекаемых на сельскохозяйственные работы. При переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога эта льгота автоматически теряется.

Таким образом, целесообразность перехода на уплату ЕСХН до 2009 года (пока ставка налога на прибыль не начнет расти) будет преимущественно зависеть от того, насколько снижение отпускных цен и сумм НДС, уплаченных поставщикам, будет компенсировано за счет экономии на неуплате налога на имущество и едином социальном налоге.

Сельскохозяйственным товаропроизводителям, которые перешли на уплату ЕСХН, приходится вести бухгалтерский учет методом начисления, а считать налог – кассовым методом, что обусловит необходимость осуществления дополнительных затрат по организации бухгалтерского учета для исчисления единого сельскохозяйственного налога.

Следовательно, в наибольшей степени интересам сельскохозяйственных организаций по снижению налоговой нагрузки отвечает система единого сельскохозяйственного налога, хотя подобный вывод может и не подтверждаться на примере индивидуально-определенного налогоплательщика, использующего налоговые льготы при общей системе налогообложения.

Учитывая все вышеизложенное, важно выделить существенные принципиальные свойства, присущие единому сельскохозяйственному налогу как специальному налоговому режиму, а именно:

- 1) этот режим распространяется только на одну группу налогоплательщиков – сельскохозяйственных товаропроизводителей;
- 2) система ЕСХН заменяет уплату основных прямых и косвенных налогов, существующих на общем режиме налогообложения;
- 3) для плательщиков ЕСХН существует лишь один объект налогообложения – доходы, уменьшенные на величину расходов;
- 4) расходы субъекта ЕСХН, уменьшающие доходы, принимаются в пределах и с соблюдением условий, установленных главами 25 и 26.1 НК РФ;

5) ЕСХН уплачивается, а налоговая декларация – представляется только по месту нахождения (месту жительства) налогоплательщика.

Важной отличительной особенностью общей системы налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей является наличие большого количества «льгот» по различным налоговым платежам. «Налоговые льготы» выражаются, прежде всего, в понижении ставок по НДС, ЕСН, налогу на прибыль и так далее, в основном связанных с аграрной отраслью, которой необходима государственная поддержка. Манипулирование ставками – обязательный элемент налоговой политики для стимулирования деятельности отдельных отраслей [16, 26, 44, 112].

Налоговым законодательством установлено, что независимо от выбора системы налогообложения, сельскохозяйственные товаропроизводители являются плательщиками таких налогов, как транспортный, земельный и другие, по которым предусмотрен исчерпывающий список льгот. Так, например, существенной льготой по транспортному налогу, для сельскохозяйственных предприятий, является то, что не признаются объектом обложения тракторы, самоходные комбайны всех марок, специальные автомашины (молоковозы, скотовозы, специальные машины для перевозки птицы, машины для перевозки и внесения минеральных удобрений, ветеринарной помощи, технического обслуживания), зарегистрированные на сельскохозяйственных товаропроизводителей и используемые для производства сельскохозяйственной продукции. Это не исчерпывающий список льгот, предусмотренных для сельскохозяйственных товаропроизводителей.

При адаптации к налоговым условиям, заключающимся в выборе эффективной системы налогообложения, сельскохозяйственные предприятия должны исходить из решения определенных задач, а именно:

- повышения деловой активности предприятий;
- роста объемов сельскохозяйственного производства;
- повышения заинтересованности работников в результатах труда;
- эффективного использования предприятиями своих производственных фондов;
- сокращения непроизводственных расходов.

## ***1.2. Сущность и способы адаптации хозяйствующих субъектов к требованиям налоговой системы***

В современных условиях налогоплательщики вынуждены адаптировать свою предпринимательскую деятельность к современной налоговой системе.

В настоящее время при формировании доходной части региональных и местных бюджетов важное значение имеют налоговые платежи сельскохозяйственных организаций. По социально-экономическому и правовому аспекту, в соответствии с Федеральным законом от 29.12.2006 №264-ФЗ «О развитии сельского хозяйства», под сельскохозяйственным товаропроизводителем понимается организация, индивидуальный предприниматель, осуществляющие производство сельскохозяйственной продукции, ее первичную и последующую (промышленную) переработку и реализацию этой продукции при условии, что в общем доходе сельскохозяйственных товаропроизводителей доля от реализации этой продукции составляет не менее чем 70% в течение календарного года [4].

Совершенно другая позиция отражена в Федеральном законе от 8.12.1995 №193-ФЗ «О сельскохозяйственной кооперации»: «Сельскохозяйственный товаропроизводитель – физическое или юридическое лицо, осуществляющее производство сельскохозяйственной продукции, которая составляет в стоимостном выражении более 50% общего объема производимой продукции». Данное понятие и критерий использовались налоговым законодательством для целей исчисления единого социального налога до 2008 года.

Определение в несколько иной интерпретации закреплено и в Федеральном законе от 09.07.2002 №83-ФЗ «О финансовом оздоровлении сельскохозяйственных товаропроизводителей»: «Сельскохозяйственные товаропроизводители – организации, крестьянские (фермерские) хозяйства и индивидуальные предприниматели, доля выручки которых от реализации произведенной, произведенной и переработанной ими сельскохозяйственной продукции в общей вы-

ручке от реализации продукции (выполнения работ, оказания услуг) за предшествующий год составила не менее 50%» [2].

В рамках Налогового кодекса главы 26.1 «Единый сельскохозяйственный налог» до 2004 года, к сельскохозяйственным производителям приравнивались организации, имеющие сельскохозяйственные угодья, находящиеся в собственности, во владении и в пользовании, за исключением сельскохозяйственных организаций индустриального типа (птицефабрик, тепличных комбинатов, зверосовхозов, животноводческих комплексов) [1].

В отличие от ранее действующего порядка в настоящее время на уплату ЕСХН переводятся организации, крестьянские (фермерские) хозяйства и индивидуальные предприниматели, являющиеся сельскохозяйственными товаропроизводителями, при условии, что в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) доля дохода от реализации, произведенной ими сельскохозяйственной продукцией, включая продукцию ее первичной переработки, составляет не менее 70% (таблица 2).

Обобщение нормативно-правовых актов позволяет сделать вывод о том, что до сих пор существуют противоречия в критериях отнесения организаций к категории сельскохозяйственных товаропроизводителей.

Все вышеперечисленные определения характеризуют одного и того же сельскохозяйственного товаропроизводителя, но в различных его структурных состояниях. Если рассматривать сельскохозяйственную организацию как систему, то эта система может переходить из начального состояния в некоторое другое количественное ее состояние за определенное время в соответствии с поставленными целями и под влиянием внешних и внутренних факторов. При определении различных структурных состояний сельскохозяйственной организации необходимо руководствоваться экономической целесообразностью и организационной возможностью. При этом признак организационной возможности как бы дополняет признак экономической целесообразности. Это значит, что все свойства, характерные для организаций, не относящихся к категории сельскохозяйственных товаропроизводителей и занимающихся глубокой пере-

работкой всего производимого сырья, экономически целесообразны и для «признаваемых» сельских товаропроизводителей, но организационно недостижимы в связи с отсутствием материально-технической базы по переработке из-за недостаточности финансовых средств. При благоприятном воздействии внешних и внутренних факторов первоначальное состояние сельского товаропроизводителя может перейти в другое, а при неблагоприятном – вернуться в первоначальное положение. Этот вывод подтверждается тенденцией возврата организаций с уплаты ЕСХН на общую систему налогообложения.

Таблица 2 – Сравнение критериев отнесения организаций к категории «Сельскохозяйственный товаропроизводитель»

Стадии производства сельскохозяйственной продукции	ФЗ «О развитии сельского хозяйства»	ФЗ «О сельскохозяйственной кооперации»	ФЗ «О финансовом оздоровлении сельскохозяйственных товаропроизводителей»	НК РФ глава 26.1 «ЕСХН»
Производство	+	+	+	+
Первичная переработка	+	-	+	+
Промышленная переработка	+	-	+	+
Реализация	+	-	+	+
Удельный вес производственных стадий, %	70	50	50	70

Влияние современных условий налогообложения на деятельность сельскохозяйственных организаций, их осмысление в современной ситуации в АПК, дают возможность сформулировать важный методологический принцип повышения эффективности аграрного производства. Он заключается в том, что необходимо адаптировать деятельность сельских товаропроизводителей к условиям налогового законодательства, причем таким образом, чтобы максимально облегчить достижение конечной цели. Есть основания полагать, что в современных экономических условиях наиболее перспективными формами приспособ-

соблюдения сельскохозяйственных предприятий к внешней среде является их адаптация в системе участников финансовых отношений, вхождения в местное самоуправление и эффективный выбор системы налогообложения.

Прежде чем рассматривать адаптацию деятельности сельскохозяйственных организаций к условиям налогообложения, необходимо раскрыть содержание более общей экономической категории, а именно, системы адаптации ее основных свойств и особенностей, которые должны быть положены в основу формирования и исследования данной проблемы как составной части системы экономических отношений.

В самом общем виде адаптация (от лат. *adaptation* – приспособление) – это процесс приспособления экономической системы и отдельных ее элементов к изменяющимся условиям внешней и внутренней среды. Способность системы, организации или отдельного субъекта приспосабливаться к различным условиям, называется адаптивностью [106]. Термин «адаптация» чрезвычайно широк и применяется в различных областях науки. В предпринимательстве выделяют производственную, финансовую, налоговую, социальную и биологическую адаптацию. Эти виды адаптации имеют не только самостоятельные сферы приложения, но и в определенной мере пересекаются друг с другом: финансовая деятельность не замыкается на производстве, а налоговая включает и финансовые расчеты, и производственные, и биологические, и социальные аспекты. С позиции управления деятельностью предприятия в современных условиях наибольший интерес представляет налоговая адаптация. Именно она является одним из основных инструментов в решении таких проблем, как повышение уровня оплаты труда, технической оснащенности и формирования финансовых результатов деятельности. Поэтому в условиях реализации национальных проектов в области развития АПК и сельских территорий важность проблемы налоговой адаптации еще больше возрастает.

Адаптация деятельности сельскохозяйственных организаций к современным условиям налогообложения как предмет исследования и составная часть общей системы хозяйствования предполагает раскрытие ее наиболее сущест-



венных характеристик: целей, основных свойств и особенностей, сущности и принципов формирования налоговых отношений.

Целью адаптации является максимальное удовлетворение интересов собственников сельскохозяйственных организаций. И этот интерес носит индивидуальный характер, так как каждый собственник может иметь свою мотивацию в развитии аграрного производства, отличную от других. Поэтому учет сущности экономического интереса следует отнести к одному из методологических принципов формирования налоговых отношений. В условиях товарно-денежных отношений необходимой предпосылкой удовлетворения множества материальных интересов является получение положительного финансового результата [111].

Формирование налоговых отношений до сих пор рассматривается многими учеными с точки зрения законодательного их регулирования. Иными словами, под налогоплательщиком понимался только плательщик налогов и сборов без учета внутренних свойств (условий производства, материально-технической базы и так далее).

Процесс научного познания адаптации как формы экономических отношений во многом связан с изучением интересов участников этого процесса. И связано это с тем, что обязательными участниками налоговых отношений являются плательщики налогов и государство с присущими им специфическими целями, которые обусловлены интересами, потребностями и задачами каждой стороны [83, 110].

Интерес любого налогоплательщика заключается в формировании таких налоговых отношений, чтобы отношения с бюджетом по фискальным платежам не ухудшали финансовое состояние предприятий, а именно, снижение налоговой нагрузки является конечным результатом формирования налоговых отношений. Стремление государства – не допустить сокращения налоговых поступлений в казну с целью обеспечения платежеспособности государства и муниципальных образований.

В современных условиях под адаптацией к налоговой системе предприятий следует понимать совокупность управленческих действий налогоплательщиков в рамках налогового законодательства [57]. Учитывая направленность действий налогоплательщика при формировании налоговой базы и уплате фискальных платежей, можно говорить, что эти действия характеризуются следующими признаками:

- это активные, волевые и осознанные действия;
- эти действия прямо направлены на повышение эффективности хозяйственной деятельности.

Сущность адаптации к современным налоговым отношениям заключается в признании за каждым налогоплательщиком права воздействовать на элементы налогов, устанавливаемых и регулируемых налоговым законодательством. К элементам налогообложения относятся объект налогообложения, субъект налогообложения, налоговая база, ставка налога, налоговые льготы и другие. Следовательно, адаптация как целенаправленное воздействие налогоплательщиком на всю совокупность элементов, их наличие и размеры для достижения налоговых выгод предприятия – это право налогоплательщика, установленное налоговым законодательством.

До настоящего времени под адаптацией деятельности сельскохозяйственных организаций к современным условиям налогообложения понималась целенаправленная деятельность организации, ориентированная на максимальное использование нюансов существующего налогового законодательства с целью уменьшения налоговых платежей в бюджет [18, 42, 74, 112, 123]. При этом следует отметить, что эта деятельность направлена не на нарушение налогового законодательства, а лишь на законное использование всех существующих льгот и особенностей налогового права в свою пользу. Но при этом современными экономистами вообще не учитываются позиции налоговой администрации и финансовая и инвестиционная политика государства и муниципальных образований.

Данная трактовка имела актуальность в Российской Федерации в начале и середине 90-х годов XX века, когда налоговым законодательством было установлено 128 видов налоговых платежей. В настоящее время в связи с реформированием налоговой системы требуются иные подходы к пониманию исследуемой проблемы. На наш взгляд, под адаптацией деятельности сельскохозяйственных организаций к современным условиям налогообложения следует понимать специфическую область управленческой деятельности, направленную на построение эффективной системы управления производственной, финансовой и учетной деятельностью, обеспечивающей исключение необоснованной переплаты налогов и начисление штрафных санкций.

Мы согласны с утверждением тех ученых и практиков, которые выделяют два основных направления адаптации деятельности сельскохозяйственных предприятий к налоговой системе.

*Первое направление* – уменьшение сумм налоговых платежей. В этом случае сумма фискальных платежей уменьшается в абсолютном выражении. К сожалению, стоит признать, что более 90% налогоплательщиков при формировании налоговых отношений основной упор делают на уменьшение налоговых платежей. Однако следует признать, что современное косвенное налогообложение в сельском хозяйстве ликвидировало те ситуации, при которых минимизация налогов приводит к росту финансовых результатов деятельности.

По нашему мнению, первое направление адаптации сельскохозяйственных предприятий к современным условиям налогообложения в настоящее время носит неактуальный характер, так как в структуре налоговых платежей сельскохозяйственных организаций, перешедших на уплату ЕСХН, значительное место (от 80% до 95%) занимают обязательные платежи, связанные с выплатами доходов физическим лицам – налог на доходы физических лиц и страховые платежи в Пенсионный фонд РФ. Следовательно, вопросы минимизации налогов затрагивают уменьшение объекта налогообложения (доходы физических лиц) и практическое решение этого вопроса приведет к реальному снижению оплаты труда в аграрном секторе или развитию теневого сектора экономики для

выдачи заработной платы «в конвертах», что в конечном итоге приведет к возникновению налоговых рисков.

*Второе направление* – отсрочка уплаты налогов. При этом суммы налога, подлежащего уплате в бюджет, не уменьшаются, а уплата налога переносится на более поздний срок. Выгода этого направления для налогоплательщиков заключается в отсрочке (рассрочке) уплаты налога [43, 52].

Нами обосновано третье основное направление адаптации сельскохозяйственных товаропроизводителей к современным условиям налогообложения – это увеличения суммы налогов. В данном случае увеличение налогов в абсолютном выражении происходит при одновременном росте (причем в больших размерах) объемов продаж и финансовых результатов деятельности (рис. 1).

При реализации этого направления большую, а иногда и определяющую роль играют неналоговые факторы. Например, существует много видов деятельности, освобожденных из-под налогообложения. В данном случае конкретный налогоплательщик, принимая решение об осуществлении предпринимательской деятельности, учитывает не столько налоговые льготы, сколько иные факторы (спрос на продукцию, опыт работы, наличие производственной базы и т. д.). В другом случае формирование в отчетном периоде большего размера прибыли для привлечения новых кредиторов и акционеров, увеличение налогов коснется не только отчетного периода, но и последующего за ним. Для обоснования вышесказанного на предприятии должна быть разработана стратегия его развития, которая представляет собой всесторонний комплексный план достижения разработанных целей. При этом необходимо учитывать, что мероприятия налогового характера должны соответствовать «золотому правилу экономики»: темпы роста прибыли от продаж должны превышать темпы роста выручки от продаж и величины активов организации, а также темпы роста налоговых платежей.



Рисунок 1 – Механизм повышения эффективности и адаптации сельскохозяйственных организаций к современным условиям налогообложения

Адаптация сельскохозяйственных предприятий к условиям налогообложения служит основой современного маркетинга, финансового менеджмента, налогового планирования, и в целом, всей экономической системы хозяйствования в отрасли. Это означает, что при решении данной проблемы необходим комплексный, системный подход к решению возникающих на предприятии налоговых, производственно-экономических, социальных и иных вопросов.

При формировании налоговых отношений отдельные части или функции объединяются в единую комплексную систему социально-экономического развития хозяйствующего субъекта. Формирование фискальных платежей, по существу, является процессом синтеза, результатом которого всегда становятся некоторые прогнозируемые системы, характеризующие совокупность взаимосвязанных частей. Адаптация к налоговым отношениям в наиболее полной степени отражает функции и цели всего предприятия. Всякая целостная система всегда обладает свойствами, которые отсутствуют у ее частей. Поэтому комплексное решение налоговых проблем, представляющее собой научно обоснованную систему решений финансовых, производственных, социальных и иных функций, может быть осуществимо, даже если ни одна из его частей, рассматриваемых порознь, неосуществима. Неосуществимые на начальном этапе формирования налоговых отношений решения могут взаимодействовать таким образом, что они дадут в будущем реально достижимую систему планируемых решений [56].

Возможности адаптации сельскохозяйственных организаций к современным условиям налогообложения в практической деятельности открываются при применении различных методов (рис. 2).

1. Планирование – стратегическое и текущее финансовое планирование, составной частью которого является прогнозирование налоговой базы и определение размеров налоговых платежей, участие в определении ценовой политики, прогнозировании сбыта, формировании условий договоров, оценки возможных изменений в структуре производства.



Рисунок 2 – Методы формирования налоговых отношений

Внутрихозяйственное планирование заключается в определении минимального воздействия фискальных платежей для достижения будущего желаемого состояния всего предприятия, отдельных его производственных систем, финансовых показателей и тех целесообразных решений, которые необходимо осуществить, чтобы вывести объект из существующего положения в новое предполагаемое или планируемое [25, 33, 92, 123].

В современной экономической литературе выделяют два основных процесса планирования: прямой и обратный. При решении налоговых проблем наиболее эффективным является обратный процесс, при котором экономическое состояние предприятия рассматривается, начиная с желаемой цели в будущей момент времени, а затем – в обратном направлении во времени, для того чтобы оценить факторы и промежуточные исходы, которые нужны для достижения желаемой цели. Данный подход в планировании позволяет ликвидировать переплату налогов и начисление штрафных санкций в сельском хозяйстве.

2. Обеспечение источниками финансирования – объемы продаж на предприятии должны соответствовать объему издержек, в том числе и для налоговых платежей, ритмичности поступления выручки, выбора оптимального сочетания собственных и внешних источников финансирования.

3. Управление финансовыми ресурсами – управление денежными средствами на счетах и в кассе для осуществления своевременных налоговых выплат [133].

4. Учет, контроль и анализ – установление учетной политики, обработка и представление учетной информации в виде финансовой и налоговой отчетно-

сти, анализ и интерпретация результатов, сопоставление отчетных налоговых данных с плановыми показателями, внутренний контроль, выявление недостатков в налоговом производстве и разработка путей совершенствования организации и учета расчетов с бюджетом [17, 81, 87].

5. Защита активов – управление налоговыми рисками, выбор оптимального способа страхования различных видов рисков как при существующей налоговой системе, так и с учетом возможности изменений действующего законодательства [17, 132].

Конкретные формы реализации названных методов определяются финансовой политикой предприятия, основными элементами которой выступают:

- налоговая политика;
- учетная политика;
- кредитная политика;
- политика управления денежными средствами;
- политика бюджетирования затрат.

При формировании налоговых отношений очень часто решаются многочисленные финансовые задачи, далекие от минимизации налогов. Например, формирование в отчетном периоде большего размера прибыли для привлечения новых кредиторов и акционеров. Для указанного случая оптимизация налоговых отношений коснется не только отчетного периода, но и последующих за ним.

Формирование налоговых отношений является важнейшей составляющей частью современной экономической науки, исследующей проблемы эффективного использования ограниченных финансовых ресурсов.

Налоговую адаптацию необходимо классифицировать в зависимости:

- от законности действий налогоплательщика, то есть насколько действия налогоплательщика соответствуют нормам законодательства. Для простоты примем жесткие альтернативы: налогоплательщик либо не нарушает закон, либо нарушает;



- от степени налоговой нагрузки. Данный критерий определяет отношение налогоплательщикам к налогам: платит ли он налоги в полном объеме, начисляет и не платит, либо вообще работает в «теневом секторе» экономики.

Опыт функционирования российских организаций показывает, что выбирая модели экономического поведения при осуществлении адаптации, связанной с уплатой налогов, руководителей предприятий интересуют в первую очередь эффективность и риски. Все остальные факторы менее существенны и практически не учитываются. Несмотря на некоторую неопределенность терминов «эффективность» и «риск» применительно к налоговой адаптации, опытные бухгалтера и финансисты при обсуждении конкретной модели формирования налоговых отношений могут оценить их параметры в количественном выражении с высокой точностью [128].

Деятельность по формированию налоговых отношений всегда связана с затратами и не может быть бесплатной. Эти затраты могут иметь различный характер. Например, при осуществлении законной деятельности налогоплательщика – это расходы на налоговые консультации, разработку и организацию технологии налогового производства, использование налоговых льгот и так далее. При противозаконной деятельности – это расходы на создание фирм-однодневок, организацию противозаконных схем налогообложения, в частности, обналичивание средств по мнимым договорам, взятки и так далее.

Под рисками формирования налоговых отношений понимаются возможные финансовые потери, связанные с этим процессом и выраженные в денежном эквиваленте [49, 101, 121, 142]. Денежный эквивалент здесь носит объективный характер, так как возможные потери (конфискация имущества или налоговые штрафы) выражаются в денежных суммах.

Поэтому при формировании налоговых отношений необходимо в первую очередь обосновать налоговые выгоды налогоплательщика при осуществлении различных хозяйственных сделок с покупателями и поставщиками, по приобретению основных средств и многое другое. Иногда значимые разовые факторы хозяйственной жизни заставляют руководителей принимать не до конца про-

считанные налоговые решения. При этом часто ради получения незначительной налоговой выгоды, предприятие подвергается большим налоговым рискам.

Переход к эффективному налоговому механизму в настоящее время требует изменения некоторых методологических и практических подходов к формированию налоговых отношений, реализации мер по повышению их эффективности. Предпосылкой формирования эффективного налогового механизма является оптимальное сочетание интересов государства и налогоплательщиков. Это позволит получать дополнительный интеграционный (синергетический) эффект налогообложения, способствующий росту налоговой базы и увеличению поступления налоговых платежей.

### ***1.3. Особенности финансово-экономических отношений и факторы, влияющие на них***

Функционирование сельскохозяйственных организаций происходит в соответствующей социально-экономической среде, которая представляет внешние по отношению к предприятиям факторы. Эти факторы не являются нейтральными и оказывают на производственно-финансовую деятельность организаций определенное влияние.

Воздействовать и изменять назначение этой группы факторов предприятия не могут. Поэтому для снижения негативного воздействия внешних факторов и повышения экономической эффективности хозяйственной деятельности предприятиям необходимо адаптировать свою деятельность к условиям внешней среды.

В современных сложных условиях одна из наиболее перспективных форм адаптации сельскохозяйственных организаций к внешней среде, в частности к системе налогового законодательства, – это эффективный выбор системы налогообложения, форм договорных отношений с контрагентами.

Адаптация к налоговым условиям в сельском хозяйстве определяется большим количеством агроклиматических, законодательных, экономических,

финансовых, социальных и производственных факторов. Эти факторы тесно связаны между собой и обеспечивают наилучшие хозяйственные результаты при комплексном и сбалансированном их действии с выделением приоритетов на каждом этапе экономического развития сельскохозяйственных организаций. Поэтому изучение особенностей и выявление факторов организации налоговых отношений в аграрной сфере – важный аспект изучения проблемы [27, 42, 44].

В настоящее время наряду с факторами, носящими объективный характер, значительную, а иногда и определяющую роль играют субъективные факторы.

К внешним факторам, не зависящим от деятельности сельскохозяйственных организаций, относятся конъюнктура спроса на сельскохозяйственную продукцию, уровень цен на приобретаемые материальные и энергетические ресурсы, условия налогообложения хозяйств, инфляция и так далее.

К внутренним факторам, связанным с хозяйственной деятельностью организаций, можно отнести профессиональную подготовленность, личную мотивацию (интересы) работников сельскохозяйственной организации, применяемые формы расчетов в сельском хозяйстве, эффективный выбор поставщиков товаров, работ, услуг, отраслевые технико-технологические особенности аграрного производства. Поэтому при формировании налоговых отношений необходимо учитывать роль и этих факторов.

Обобщение экономической теории и практики функционирования аграрного производства показало, что наряду с факторами, носящими внешний характер, значительную, а иногда и определяющую роль в повышении эффективности сельскохозяйственного производства играют внутренние.

Все вышеперечисленные факторы являются определяющими при формировании налоговых отношений сельскохозяйственных организаций. Конечно, они проявляются во всех отраслях народного хозяйства, но характер их воздействия определяется особенностями аграрного производства. Сельскохозяйственные организации, в отличие от промышленных и других предприятий, имеют присущие только им особенности, а именно:

- многочисленные налоговые «льготы», утвержденные законодательством по всем основным фискальным платежам (налог на добавленную стоимость, налог на прибыль организаций, единый социальный налог, транспортный налог, земельный налог и другие);

- отсутствие системности использования налоговых льгот. Так, во-первых, при исчислении НДС законодательством установлена «льгота» в виде разницы ставок налога 10% и 18%, которую использовали в 2003 году только 26% хозяйств Ульяновской области. Применение этой льготы позволяло сельским налогоплательщикам уменьшить обязательства перед бюджетом за счет сумм НДС, представленных к зачету или возмещению, а неиспользование – ухудшало финансовое состояние организаций за счет изъятия налоговым платежом части выручки.

Во-вторых, предоставленная действующим налоговым законодательством сельскохозяйственным товаропроизводителям льгота по налогу на прибыль (нулевая ставка налога на прибыль от прибыли, полученной от производства и реализации сельскохозяйственной продукции) 79% хозяйств не использовалась, так как результатом их хозяйственной деятельности являлся убыток.

В-третьих, отдельные льготы, установленные налоговым законодательством, сельскохозяйственными организациями Ульяновской области вообще не использовались. Это такие льготы, как «не подлежит налогообложению НДС ... реализация продукции собственного производства организаций, занимающихся производством сельскохозяйственной продукции, удельный вес доходов от реализации которой в общей сумме их доходов составляет не менее 70%, в счет натуральной оплаты труда, натуральных выдач для оплаты труда, а также для общественного питания работников, привлекаемых на сельскохозяйственные работы» (пп.20 п.3 статья 149 главы 21 «Налог на добавленную стоимость» НК РФ) и «выплаты в натуральной форме, производимые сельскохозяйственной продукцией, признаются объектом налогообложения в части сумм, превышающих 1000 рублей в расчете на одного работника за календарный месяц» (статья

236 главы 24 «Единый социальный налог» НК РФ, утратила свою силу с 1 января 2005 года);

- высокая затратность при уплате налогов. Учитывая отдаленность большинства сельскохозяйственных организаций от налоговых инспекций и кредитных учреждений (до 70 км), им приходится нести значительные затраты, в основном транспортные, как по представлению налоговой отчетности, так и по уплате фискальных платежей, которые часто в несколько раз превышают сумму уплачиваемых налогов;

- слабая информированность об изменениях в налоговом законодательстве. В связи с практическим отсутствием обеспечения сельскохозяйственных товаропроизводителей налоговой информацией 97% организаций от общего их числа вынуждены прибегать к «традиционному» источнику правовой информации – периодическим изданиям и экономической литературе, которые через короткий промежуток времени теряют свою значимость в связи с динамичным развитием налогового законодательства, и только 3% хозяйств используют в производстве компьютерные справочные и правовые системы. Участие сельскохозяйственных товаропроизводителей в семинарах, лекциях, учебных курсах, проводимых специалистами высокой квалификации, в том числе и преподавателями ФГОУ ВПО Ульяновской ГСХА, носит разовый характер.

Учитывая действие факторов, можно более обоснованно подойти к формированию налоговых отношений, которые приведут к определенному уровню организации производства при наименьших издержках.

Специфика налоговых отношений в АПК связана с тем, что здесь на этот процесс своеобразно влияет комплекс факторов (рис. 3). Знание этой специфики, безусловно, необходимо как для организации налоговых отношений, так и общего управления развитием аграрной сферы.

**Агроклиматические условия.** Влияние агроклиматических условий на результаты производства делают сельское хозяйство до определенной степени непредсказуемыми, поэтому налоговая нагрузка не может быть одинакова для сельскохозяйственных организаций, находящихся в разных агроклиматических зонах.



Рисунок 3 – Факторы, влияющие на эффективность деятельности сельскохозяйственных организаций и учитываемые при адаптации к налоговым условиям

Одним из вариантов решения данной проблемы при налогообложении предприятий АПК является установка налогового периода длиной не в один год, а в несколько лет. Возможны и иные решения – расширение практики предоставления инвестиционных налоговых кредитов в годы с неблагоприятными погодными условиями, либо предоставление предприятиям аграрной сферы, перешедших на уплату ЕСХН, прав на перенос убытков, полученных в отчетном году, с 30 до 100 процентов от налогооблагаемой базы на последующие, более благоприятные годы [23, 24, 62].

Естественно, в данном случае возникает проблема, кто и как должен определять, какой год был благоприятным, а какой нет. К сожалению, в настоящее время единой методики экономической оценки метеоусловий не существует. Попытки экономической оценки метеоусловий сельскохозяйственной деятельности пока что носят лишь поисковый характер. При налогообложении в сельском хозяйстве можно устанавливать различные налоговые ставки в зависимости от видов на урожай.

Уже сейчас имеется опыт разработки прогнозов урожая сельскохозяйственных культур годичной заблаговременности на основе метода «ЗОНТ» [28, 425, 46, 47, 48, 102]. Закономерностью при разработке прогнозов урожая является установление цикличности колебаний погодных условий.

Основное отличие сельского хозяйства от других отраслей экономики в том, что главным средством производства являются земельные ресурсы, обладающие рядом специфических особенностей. Поэтому налогообложение земельным налогом сельскохозяйственных угодий носит постоянный характер, независимо от того, используются ли земельные участки по своему назначению или нет. Сельскохозяйственные организации, которые сводят до минимума объемы производства, значительно ухудшают результативность налоговых отношений и, в конечном итоге, эффективность сельскохозяйственного производства, так как независимо от объема продаж размер земельного налога будет постоянен.

Следует признать, что современное налоговое законодательство по зе-

мельному налогу в настоящее время не стимулирует эффективно хозяйствующих сельских товаропроизводителей по увеличению дополнительных обрабатываемых площадей, значительная часть которых длительный период не использовалась по своему назначению и в большей части своей заросли лесной порослью.

**Законодательные (правовые).** Фундаментом налоговой системы является законодательство Российской Федерации о налогах и сборах, о полномочиях государственных структур, обеспечивающих функционирование налоговой системы, законодательство субъектов Российской Федерации о налогах и сборах, нормативные правовые акты представительных органов местного самоуправления. Правовые факторы кроются в сложности и динамичности развития налоговой системы. Это препятствует формированию эффективных налоговых отношений в сельском хозяйстве [23].

Кроме того, необходимо отметить, что само налоговое законодательство дает сельскохозяйственным организациям все возможности для поиска путей формирования эффективных налоговых отношений. В частности, это обусловлено:

- во-первых, наличием в законодательстве значительного количества налоговых льгот. В данном случае налогоплательщики имеют права по их использованию и повышению результативности налоговых отношений;

- во-вторых, наличием различных ставок налогообложения, что также толкает налогоплательщика искать пути для того, чтобы ими воспользоваться;

- в-третьих, наличием различных источников отнесения расходов и затрат: себестоимость, финансовые результаты, прибыль, остающаяся в распоряжении организации. Данное обстоятельство непосредственно влияет на расчет налоговой базы и, соответственно, размер налога;

- в-четвертых, предоставлением отсрочек, рассрочек или инвестиционного налогового кредита в порядке и на условиях, установленных НК РФ;

- в-пятых, наличием пробелов в налоговом законодательстве, объясняемых несовершенством юридической техники и неучетом законодателем всех



возможных обстоятельств, возникающих при исчислении или уплате того или иного налога;

- в-шестых, наличием права выбора системы налогообложения для сельскохозяйственных организаций. Актами законодательства РФ о налогах и сборах предусматривается установление специальных налоговых режимов (систем налогообложения), в соответствии с которыми вводится особый порядок исчисления и уплаты налогов, в том числе замена предусмотренной совокупности налогов и сборов одним налогом [24, 58].

В настоящее время в аграрной сфере действуют следующие системы налогообложения:

- общая (классическая, традиционная);
- система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог);
- упрощенная система налогообложения;
- система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности.

При выборе системы налогообложения организациям следует руководствоваться не просто снижением сумм налоговых платежей, а их оптимизацией и увеличением финансовых результатов деятельности организаций;

- в-седьмых, нечеткостью и «расплывчатостью» формулировок налоговых законов, позволяющих по-разному толковать одну и ту же правовую норму.

Так, в соответствии с п.6 статьи 3 НК РФ «акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить». Согласно п.7 статьи 3 НК РФ «все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика». При появлении у налогоплательщика таких «неустранимых сомнений», «противоречий» и «неясности», он может выбирать наиболее удобную для себя трактовку налоговой нормы.

Установление в Налоговом кодексе РФ презумпции правоты налогоплательщика, известной законодательству многих развитых стран, означает, что в России постепенно меняется взгляд на характер налоговых взаимоотношений организаций и государства, а «правила игры» становятся более цивилизованными.

**Экономические факторы** образуют определенную многофакторную систему условий, влияющих на формирование налоговых отношений сельскохозяйственными организациями. Экономические факторы можно разделить на два вида: условия, которые зависят от стратегии развития организации, и условия, порожденные общей экономической конъюнктурой.

При разработке налоговых отношений особенно необходим правильный выбор поставщиков материальных ценностей. И эффективность этого выбора определяется стоимостью приобретенных материальных ценностей при постановке их на учет сельскохозяйственным предприятием. Это зависит, в первую очередь, от налогового статуса поставщиков: какую систему налогообложения они используют и являются ли они плательщиками НДС (в Ульяновской области в 2006 году на общей системе налогообложения осталось всего лишь 16%).

Приобретая товары, работы, услуги у плательщиков НДС, их стоимость по мере постановки на учет уменьшится на сумму уплаченного поставщикам НДС и, следовательно, на эту сумму снизится себестоимость производимой продукции. Покупая же материальные ценности у неплательщиков НДС, их стоимость отнесется на себестоимость продукции в сумме, уплаченной поставщикам, что вызовет увеличение себестоимости. Во втором случае в сельскохозяйственной организации возникают одновременно налоговые обязательства по уплате НДС в размере 10% от суммы сделки. Разница в эффективности поставщиков, имеющих различный налоговый статус, составляет 18% от суммы сделки. И это в значительной мере сказывается на эффективности аграрного производства.

В данном случае следует отметить факт, что потери от неучета налогового статуса поставщиков формируются в расчетах, а не в производстве.

Экономические условия, порожденные общей экономической конъюнктурой, проявляются в регламентации аграрного рынка и экономических отношений путем установления государственных цен на отдельные виды продуктов питания, распределения государственных средств для оказания поддержки аграрного сектора экономики и т. д. В период недостаточного государственного регулирования аграрного производства в аграрном секторе наряду с легальным рынком появляется параллельный неуправляемый «черный», или «теневой», рынок, который действует по своим законам и в нарушение установленных государством правил. Сделки, совершаемые на таком рынке, налогообложению не подлежат, так как не могут быть проконтролированы государством, поэтому соблазн у мелких по размерам производства сельскохозяйственных товаропроизводителей работать на «черном» рынке и, следовательно, уклоняться от налогов, достаточно велик.

**Финансовые факторы.** Не секрет, что все большее количество организаций, индивидуальных предпринимателей переходит на путь легального бизнеса, тем более что этому способствуют и изменения в налоговом законодательстве. Для того чтобы разумно подойти к расчету предполагаемых эффективных налоговых отношений, следует не уводить денежные поступления из-под налогообложения, формируя тем самым «черную» кассу, а разобраться в системе налогообложения и спланировать налоговую нагрузку, приемлемую для конкретного предприятия [43, 56, 58].

При разработке эффективных налоговых отношений следует решить следующие задачи.

1. Сделать бухгалтерский учет прозрачным и доступным в понимании, позволяющим осуществить анализ хозяйственной деятельности предприятия.

К сожалению, практика функционирования 80% сельскохозяйственных организаций Ульяновской области от общего их числа показала, что в ходе учетной работы создается много внесистемных справок, таблиц и расшифровок, которые не могут служить основанием для отражения данных в учете и несут в себе невостребованную информацию. В данном случае нарушается одно

из основных условий формирования бухгалтерской отчетности – соответствие вложенной и востребованной информации.

2. Создать оптимальную систему налогового учета.

3. Предусмотреть определенные направления минимизации налогов, не противоречащие действующему законодательству РФ.

В категорию «налоговая минимизация» входят способы, при которых определенный экономический эффект в виде эффективных налоговых отношений достигается путем квалифицированной организации дел по исчислению и уплате налогов, что исключает или снижает случаи необоснованной переплаты налогов. По сути, это не уклонение от уплаты налогов, так как от уплаты, как таковой, налогоплательщик не уклоняется, а оптимизация налоговых отношений.

4. Создать систему организации бухгалтерской службы, которая способствовала бы своевременному и четкому документообороту и учету как бухгалтерской, так и налоговой информации.

В настоящее время распределение обязанностей внутри бухгалтерии построено так, что каждый работник, выполняя определенный участок работы, имеет слабое представление о том, как выполнение его операции отразится на общей системе учета и, самое главное, как повлияет на результат хозяйственной деятельности предприятия. Это характерно практически для всех сельскохозяйственных организаций Ульяновской области, у которых отсутствует автоматизация учета. В результате неразработанности документально закреплённых функциональных обязанностей и персональной ответственности каждого работника за ведение учета и подготовку бухгалтерской, финансовой и налоговой отчетности, складывается следующая картина: один работник формирует налогооблагаемую базу для начисления налогов, другой определяет сумму налога, третий отражает в учете и отчетности, а в результате ошибки и нет лица, ответственного за формирование достоверного учета. При нормальной организации системы внутреннего контроля для этого достаточно одного ответственного работника, осуществляющего этот контроль, который в совершенстве владел бы

законодательной и нормативной базой, регламентирующей методологию и правила формирования как бухгалтерского, так и налогового учета.

Для успешного решения налоговых вопросов главный бухгалтер должен активно участвовать в договорной, финансовой, налоговой и учетной политике организации, так как каждый из этих элементов – составная часть экономических отношений.

Финансовое положение налогоплательщика иногда является определяющим фактором для выполнения налоговых обязательств. Налогоплательщик взвешивает: оправдается ли та выгода от невыполнения налоговых обязательств или же неблагоприятные последствия этого будут гораздо больше. Если невыполнение своих налоговых обязательств с материальной точки зрения себя оправдывает, то налогоплательщик, скорее всего, уплачивать налоги не станет. Причем, чем выше налоговая ставка, тем сильнее желание налогоплательщика уклониться от уплаты налогов, так как получаемая от уклонения выгода существенно увеличивается.

Если финансовое состояние налогоплательщика стабильно, то он не встанет на путь уклонения от налогообложения, чтобы не подорвать свой авторитет и репутацию своего бизнеса. Однако если же финансовое состояние его не стабильно или он находится на грани банкротства, то неуплата налогов является единственным средством «остаться на плаву» за счет привлечения заемных источников финансирования. Для таких сельскохозяйственных организаций уплата налоговых платежей не носит приоритетного характера, так как в современных условиях хозяйствования главное для сельских товаропроизводителей не угроза банкротства со стороны государства, а разрыв хозяйственных связей со стороны поставщиков ресурсов, следствием чего может являться реальная угроза банкротства. Следует признать, что государство в настоящее время, как субъект рыночных отношений, не имеет реального механизма эффективного погашения задолженности перед бюджетом и внебюджетными фондами со стороны аграрных формирований [24, 71, 140].

**Социальные факторы** – эта группа относится к числу субъективных факторов, влияющих на налоговую эффективность предприятий.

Преобразование условий жизни людей, развитие всей социальной сферы создают общую благоприятную психологическую ситуацию для творческого производственного труда, что так необходимо для организации налоговых отношений [62, 114].

Роль главного экономиста и главного бухгалтера и их квалифицированный подход являются неотъемлемой частью формирования налоговых отношений. Они являются единственными профессионалами в своей организации, способными планировать, анализировать налоговую информацию, проводить исследования и давать рекомендации руководству предприятия.

Однако в настоящее время в Ульяновской области наблюдается снижение не только количественного состава управленческого персонала (4300 человек вместо 4700 по штатному расписанию), но и качественного. Высшее образование среди руководителей имеют 76% (в 2002 году – 80%), среди главных специалистов – 56% (в 2002 году – 60%), среди специалистов – 26% (в 2002 году было 32%). Не имеют высшего или среднего профессионального образования 18 руководителей, 33 главных специалистов, 140 специалистов. Ситуация настолько остра, что в организациях отрасли лишь 10% главных бухгалтеров имеют статус профессионального бухгалтера.

Низкий общий уровень профессиональной подготовки специалистов хозяйствующих субъектов вызван низким уровнем оплаты труда, плохо развитой информационной консультационно-образовательной сети.

**Производственные факторы.** При построении налоговых отношений нужно учитывать специфику организации трудовых ресурсов в АПК. Сезонность производства является причиной того, что в этой сфере существуют объективные условия для сохранения численно значительной резервной армии труда. Это необходимо учитывать при исчислении тех налогов, базой для которых является фонд оплаты труда.

Формирование материально-технической базы производства осложняется в настоящее время тем, что почти вся техника отечественного производства сильно изношена и отдачи от нее почти нет никакой. Износ основных фондов сельского хозяйства достиг критических значений: зданий и сооружений – 65–75%, оборудования – 80–90%, что является серьезным тормозом освоения новых технологий, выпуска конкурентоспособной продукции, существенно сокращает доходность производства и снижает возможности выполнения налоговых обязательств [25, 33, 37, 41, 80, 140].

Сельскохозяйственные организации, действующие в определенных и неопределенных (ввиду высокой динамичности развития российской налоговой системы) условиях, могут применять для снижения неопределенности два вида адаптации:

- внутренняя – за счет приспособления и изменения системы управления производственной, финансовой и учетной деятельностью организации;
- внешняя – в период реформирования налоговой системы способность сельскохозяйственных организаций реагировать на изменения налогового законодательства является одной из наиболее важных составляющих его эффективного функционирования.

В современных условиях сельские налогоплательщики имеют значительный выбор способов адаптации к условиям налогового законодательства. Например, наличие в налоговом законодательстве различных систем налогообложения, платежеспособных покупателей в регионе и многое другое выступает внешним фактором, а их выбор, способствующий росту эффективной деятельности предприятия, – внутренним.

Все это доказывает, что ни одну из группы факторов нельзя рассматривать отдельно от других, так как все они взаимосвязаны между собой и являются одним звеном, формирующим эффективные налоговые отношения сельскохозяйственных товаропроизводителей.

#### ***1.4. Показатели эффективности финансово-экономической деятельности***

При формировании финансово-экономических отношений могут быть использованы многие известные в экономике принципы. Вместе с тем особенности отношений налогоплательщиков с бюджетом таковы, что регламентирующее действие отдельных принципов, связанных с экономическим механизмом хозяйствования самого предприятия, несколько занижается (принципы планирования, снижения издержек производства, материальной заинтересованности и ответственности), а влияние других, наоборот, завышается. Особый характер и отличительные свойства различных принципов, проявляющихся при формировании налоговых отношений, обуславливается преимущественно различными подходами руководителей в развитии своих предприятий, их интересами и уровнем экономической квалификации специалистов.

Принципы – это базовые идеи и положения, в соответствии с которыми осуществляется формирование налоговых отношений.

В современной экономической литературе отсутствует четкое представление о современных принципах формирования налоговых отношений с позиции интересов и налогоплательщиков, и государства. Так А. В. Брызгалин, В. Р. Берник, Е. Н. Евстигнеев и И. В. Липатова к ним относят многочисленные экономические, юридические, организационные принципы, которые больше относятся к формированию налогового законодательства и функционированию налоговой системы [23, 42, 74]. Хотя их в определенном аспекте следует учитывать и при формировании налоговых отношений сельскохозяйственными организациями, они, тем не менее, могут служить лишь общими ориентирами.

Один из основных принципов, который можно образно представить высказыванием Т. Ч. Халибертона: «Смерть и налоги неизбежны». В Конституции Российской Федерации закреплено, что каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы.

Принцип сочетания интересов государства и налогоплательщиков при-



сущ любой системе налогового законодательства и предполагает неравенство сторон (государство, субъекты Федерации, органы местного самоуправления, с одной стороны, и налогоплательщики – с другой) в правовом регулировании налоговых отношений и при применении налогового закона.

Принцип равного налогового бремени предусматривает общеобязательность уплаты налогов и равенство плательщиков перед налоговой системой. Согласно данному принципу, с одной стороны, не допускается установление дополнительных или повышенных по ставкам налогов в зависимости от каких-либо дискриминационных оснований, как форма собственности, местонахождение налогоплательщика и многое другое. С другой стороны, налоговая система должна быть справедливой по отношению к налогоплательщикам, находящимся в различных условиях, в частности, ликвидировать ситуации, при которых одни несут полную налоговую тяжесть, а другие отклоняются от налогов незаконными способами.

При формировании налоговых отношений следует учитывать принцип максимальной доходности. Именно доходность предопределяет само существование и предпринимательскую сущность развития производства. Реализация этого принципа может осуществляться только через механизм повышения размера финансового результата. Например, рост прибыли может достигаться как за счет снижения налоговых выплат, так и их увеличения. Улучшение положительного результата, как источника финансирования, будет создавать благоприятные условия для роста технической оснащенности, совершенствования структуры производства, что вызовет увеличение объемов производства и реализации продукции и, соответственно, размеров налоговых платежей. И этот процесс должен быть бесконечным.

Большое значение в формировании налоговых отношений имеет принцип экономической самостоятельности. Предприятие имеет право формировать и минимизировать налоговую базу как по одному налогу, так и по всей их совокупности. Однако в первом случае необходимо учитывать множественность фискальных платежей в российской налоговой системе, и что уменьшение размера одного налога может вызвать рост другого.

Большое значение имеет также принцип снижения издержек производства. Покупатель не будет платить за нерациональное хозяйствование. Повышение стоимостной оценки получаемой продукции происходит в настоящее время за счет увеличения цен на ресурсы, покупаемые у поставщиков. Это вполне понятно, так как паритет цен здесь должен выдерживаться как обязательное условие производства. Однако повышение себестоимости за счет повышенного расхода материальных ценностей не только снижает налоговую базу по налогу на прибыль, но и приводит к повышению цен на производимую продукцию. А это ведет к снижению конкурентоспособности продукции и финансовым потерям.

Уменьшение налоговых платежей следует рассматривать как способ улучшения финансового состояния предприятия и повышения инвестиционной привлекательности. И снижать налоги целесообразно до тех пор, пока расчеты показывают, что это дает прирост чистой прибыли.

Для успешного применения планирования налоговых отношений налогоплательщика с государством В.Я. Кожин предлагает уделять особое внимание планированию состояния бухгалтерского учета [62]. Он утверждает, что в современных условиях недостаточно вести традиционный бухгалтерский учет по прямой схеме: «первичные документы – проводки – обработка – баланс и отчетность». Необходимость совершенствования налоговых отношений заставляет налогоплательщиков искать решение в постановке обратной задачи, то есть на пути от баланса и отчетности (а точнее, от финансового результата) через блок налогообложения к первичным документам.

К экономическим принципам формирования налоговых отношений можно также отнести [24, 37, 43, 57, 95]:

- принцип плановости, который подразумевает применение современных методов внутрифирменного планирования и контроля производственно-финансовой деятельности с целью своевременного поступления денежных средств именно к окончанию отчетного периода, когда наступает срок уплаты налоговых платежей;

- принцип достаточности денежных средств – денежные поступления от

реализации продукции, работ, услуг должны значительно превышать суммы начисленных платежей. Расходы на уплату фискальных платежей не должны влиять на ритмичность производственной деятельности предприятия;

- принцип гибкости (маневрирования) – на предприятиях следует предусматривать возможность маневра в случае непредвиденного непоступления и отсутствия денежных средств для уплаты налогов, как, например, получение отсрочки налогового платежа или продажа не используемого в производственной деятельности имущества.

Рассмотренные выше принципы относятся к экономическому ряду. Но имеется еще и ряд частных принципов, которые целесообразно учитывать при формировании налоговых отношений. Одним из них является принцип рациональной организации труда работников, ответственных за исчисление налоговых обязательств на предприятии. Несоблюдение данного принципа приводит к грубым нарушениям правил учета доходов и расходов, а также к совершению других налоговых правонарушений. Отсюда вытекает принцип материальной ответственности работников за нарушение налогового законодательства. Существенную роль в современных условиях может играть принцип материальной заинтересованности работников, ответственных за исчисление налоговых платежей. Для законности и обоснованности применения данного принципа порядок и условия премирования за данный вид деятельности должны быть отражены в положении по оплате труда предприятия. Как показывает практика функционирования сельскохозяйственных предприятий, действие двух последних принципов при формировании налоговой нагрузки вообще не учитывается.

Правильное использование принципов формирования налоговых отношений и учет существующего налогового законодательства определяют необходимость определения показателей и выбора критериев финансово-экономической деятельности.

Применительно к оценке экономической эффективности сельскохозяйственных организаций мы придерживаемся позиции комплексного рассмотрения двух аспектов экономической эффективности – экономической оценки эффек-

тивности использования основных ресурсов и финансовой оценки эффективности деятельности предприятий. Это обусловлено тем, что современные условия хозяйствования сельскохозяйственных товаропроизводителей создают объективную предпосылку для уделения значительно большего внимания при оценке их экономической эффективности вопросам финансового состояния и финансовой устойчивости предприятий. В условиях рыночных отношений все процессы производства, распределения и потребления продукции, услуг и доходов опосредуются денежной формой отношений, от характера и состояния которых в значительной степени зависят результаты и эффективность производства [108, 140]. Принятая нами в исследовании система показателей комплексно отражает эти аспекты и включает три блока показателей, представленных на рисунке 4.



Рисунок 4 – Система показателей для исследования экономической эффективности сельскохозяйственных товаропроизводителей

Важной особенностью применения данной системы показателей является комплексное их использование, на первом этапе – для характеристики экономической эффективности сельскохозяйственных предприятий в динамическом аспекте, и на втором этапе – для проведения на ее основе многомерного анализа сельскохозяйственных организаций.

Однако в качестве критериев финансово-экономической деятельности не могут быть использованы показатели, такие как рост объемов продаж, снижение себестоимости, размер начисленных налогов и многие другие. Как показывает практика, совсем не обязательно, что при низком размере начисленных налогов будут реализованы конечные цели деятельности предприятия. Например, вполне возможно, что предприятия, имея большие объемы продаж, из-за неотработанности механизма расчетов за реализованную продукцию будут постоянно испытывать недостаток денежных средств как для текущей производственной деятельности, так для полного и своевременного выполнения своих налоговых обязательств.

Таким образом, по нашему мнению, основными критериями эффективности финансово-экономической деятельности организаций будут те показатели, которые отражают не промежуточные, а конечные цели, а именно:

-  $N_{\text{упл.}} - N_{\text{нач.}} \geq 0$  – условие своевременного и полного выполнения налоговых обязательств, то есть сумма уплаченных фискальных платежей должна быть равна или превышать сумму начисленных;

-  $\text{НДС}_{\text{упл.}} > \text{НДС}_{\text{пол.}}$  – обязательное условие для сельскохозяйственных предприятий, которые реализуют, в основном, сельскохозяйственную продукцию, облагаемую по ставке налога НДС 10%, а приобретают материальные ценности, работы, услуги, облагаемые по ставке 18%, следовательно, суммы НДС, уплаченные поставщикам, должны превышать суммы НДС, полученные от покупателей. И результатом налоговых отношений по НДС должны быть «суммы НДС, подлежащие зачету или возмещению из бюджета»;

-  $\sum \text{штраф} = 0$  – необходимое условие соблюдения налогового законодательства;

-  $\text{выручка} - \text{НДС} - \text{затраты}$  (в том числе налоги, относимые на себестоимость)  $> 0$  – необходимое условие получения положительного финансового результата в процессе производства и реализации продукции;

-  $\text{финансовый результат} - \text{налоги}$  (относимые на финансовые результаты)  $> 0$ , необходимое условие для образования чистой прибыли.

Все вышеназванные критерии в совокупности можно рассматривать для оценки эффективности финансово-экономической деятельности организаций.

Наиболее важным аспектом финансово-экономической деятельности сельскохозяйственных товаропроизводителей выступает их адаптация к современным условиям налогообложения, которая проявляется через оценку налоговой нагрузки [13, 26, 27, 43, 60, 70, 73, 79, 85, 95, 144].

Налоговая нагрузка, налоговое бремя, налоговый пресс, налоговая тяжесть, податное давление, бремя обложения (от англ. tax burden) – это показатель, обобщенно характеризующий налоговую систему страны, указывающий на действие (как правило, негативное), которое налоги оказывают на положение налогоплательщиков или на народное хозяйство в целом; на количественную оценку этого действия (сумма налогов, их удельный вес в ВВП или в доходе отдельных категорий налогоплательщиков) [127].

Различные авторы исследований в области налогообложения применяют различные термины, такие как налоговая тяжесть, налоговое бремя, налоговое давление, налоговая нагрузка и т. д. Все эти термины имеют один и тот же смысл – совокупное влияние налогов на результат хозяйствования.

По мнению профессора А.Н. Цыгичко, налоговое бремя – это часть совокупной финансовой нагрузки, ограничивающая ресурсы расширения и модернизации предприятий. Поэтому в попытках рационально облегчить финансовый пресс необходимо в первую очередь увязывать между собой не только различные виды налогов и сборов, но и все составляющие финансового гнета [134].

В.Р. Остапенко рассматривает налоговое бремя в следующих видах:

- оценочное (потенциальное) налоговое бремя – при его расчете сумма налогов и валовая добавочная стоимость определяются с учетом теневых работ, скрытых заработной платы, прибыли, имущества;

- «вмененное» налоговое бремя рассчитывается исходя из суммы налогов, которые организация должна уплатить в соответствии с установленным налоговым законодательством и отраженных в отчетности объемов работ, заработ-

ной платы, прибыли, имущества;

- сложившееся налоговое бремя рассчитывается исходя из сумм фактически уплаченных налогов и отраженных в отчетности объемов работ, заработной платы, прибыли, имущества;

- расчетное налоговое бремя определяется с учетом не только уплаченных налогов, но и штрафных санкций, пеней и т. д., связанных с несвоевременной уплатой, уклонением от уплаты налогов и т. д. [91].

Иные подходы в своих работах рассматривает Е.А. Кирова, которая предлагает различать абсолютную и относительную нагрузку [60, 124, 131]. Абсолютная налоговая нагрузка – это налоги и взносы, подлежащие перечислению в бюджет и во внебюджетные фонды, то есть абсолютная величина налоговых обязательств хозяйствующих субъектов. В этот показатель включаются фактически внесенные в бюджет налоговые платежи и перечисленные во внебюджетные фонды обязательные страховые взносы, а также недоимка по данным платежам.

Однако абсолютная налоговая нагрузка не отражает напряженность налоговых обязательств и не соизмеряет величину налоговых платежей с источником их уплаты, поэтому Е.А. Кирова предлагает использовать показатель относительной налоговой нагрузки. Под этим понимается отношение абсолютной налоговой нагрузки к вновь созданной стоимости, то есть доля налогов и страховых взносов, включая недоимку во вновь созданной стоимости.

Профессор М.И. Литвин уточняет понятие налоговой нагрузки. Показатель налоговой нагрузки он связывает с количеством налогов и других обязательных платежей, структурой налогов на предприятии, механизмов взимания налогов [76].

По нашему мнению, понятие «налоговая нагрузка» должно отражать с одной стороны, комплексную характеристику качества существующей налоговой системы страны, с другой – степень адаптации предприятия к действующему налоговому законодательству. Под налоговой нагрузкой следует понимать не только суммарное выражение налоговых обязательств, но и количество фискальных платежей, их структуру, механизм взимания, источники покрытия и

многое другое (то есть всю совокупность налоговых отношений). Таким образом, налоговая нагрузка – это универсальный показатель, характеризующий адаптацию эффективной производственно-финансовой деятельности организации к действующей налоговой системе.

Обобщение теории и практики налогообложения позволяют нам произвести классификацию налоговой нагрузки по нескольким основным признакам (рис.5).

Налоговая нагрузка может исчисляться для экономики страны в целом и для конкретных налогоплательщиков. Как показывают современные исследования, российские налоговеды и законодатели еще дискутируют относительно методики определения налоговой нагрузки. Если обратиться к публикациям и официальным документам Федеральной налоговой службы по налогам и сборам и Министерства финансов РФ за 1995 – 2006 годы, то можно увидеть существенный разброс авторитетных мнений по толкованию понятия «налоговая нагрузка». Эти мнения настолько различны, что их невозможно свести к единому знаменателю. Для выбора методик и алгоритмов исчисления показателя для практики прежде всего требуется однозначность методологии познания налоговой нагрузки и обоснования ее величины [68, 69, 81].

Для исчисления показателя налоговой нагрузки необходим системный факторный анализ, поскольку, как отмечает В.Г. Пансков, «показатель налогового изъятия, определяемый в целом по налоговой системе, страдает весьма серьезным недостатком, заключающимся в том, что он определяет уровень налоговой нагрузки среднего статистического налогоплательщика, не учитывая индивидуальных особенностей конкретного налогоплательщика». Справедливо и такое утверждение ученого: «...совокупный показатель налоговой нагрузки в России является несостоятельным еще и потому, что имеются существенные погрешности измерения самого ВВП. При анализе воздействия налогов на предпринимательскую деятельность в нашей стране необходимо учитывать особенности российской экономики, обязывающие сопоставлять не уровень средней налоговой нагрузки, не величину налоговых ставок важнейших видов



налогов, а распределение налогов между категориями плательщиков, а также специфику формирования налогооблагаемой базы» [93]. Однако каким образом это делать, автор не указывает.



Рисунок 5 – Принципиальная схема классификации налоговой нагрузки организаций

Проблема обозначена, и необходимость ее решения в современных условиях крайне актуальна.

В научной литературе можно встретить разные методики определения налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты. Различие их проявляется в толковании таких ключевых моментов, как количество налогов, включаемых в расчет налоговой нагрузки, а также определение интегрального показателя, с которым соотносится сумма налогов. В поисках методики основная идея состоит в том, чтобы сделать показатель налоговой нагрузки универсальным показателем, позволяющим сравнивать уровень налогообложения в разных отраслях народного хозяйства. При этом нужно определить, как изменение числа налогов, налоговых ставок и льгот повлияют на деятельность хозяйствующего субъекта и на формирование доходной части бюджетов всех уровней. Только в этом случае показатель налоговой нагрузки приобретает практическую ценность.

Разработанные в настоящее время методики определения налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты различаются по двум направлениям:

- 1) по структуре налогов, включаемых в расчет при определении налогового бремени;
- 2) по показателю, с которым сравнивают уплачиваемые налоги.

Общепринятой методикой оценки налоговой нагрузки на предприятие является порядок расчета, разработанный Департаментом налоговой политики Минфина РФ, в соответствии с которым принято оценивать нагрузку отношением всех уплачиваемых налогов к выручке от реализации продукции (работ, услуг) (в процентах). Существенный недостаток этой методики состоит в том, что он не позволяет определить влияние изменения структуры налогов на показатель налоговой нагрузки. Рассчитанная по данной методике налоговая нагрузка характеризует только налогооблагаемость продукции, произведенной хозяйствующим субъектом, и не дает реальной картины налоговой нагрузки, которую несет налогоплательщик [52, 86, 96]. Однако данная методика проста как в исчислении, так и в легкости понимания налогоплательщиком.

Методика определения налоговой нагрузки, разработанная М.Н. Крейни-

ной, заключается в сопоставлении налога и источника его уплаты [52, 70, 124]. Каждая группа налогов в зависимости от источника, за счет которого они уплачиваются, имеет свой критерий оценки налоговой нагрузки. Данный подход также отрицает общепринятое мнение, что налоги, включаемые в себестоимость, выгодны предприятию, так как уменьшают прибыль и, соответственно, сумму налога на прибыль.

Аргументируется это тем, что за снижение прибыли «расплачивается» как само предприятие, получая меньше свободных средств, так и бюджет, получающий меньшие суммы налога.

Общий показатель, к которому, в соответствии с данным подходом, можно привести сумму всех налогов, – прибыль предприятия.

По нашему мнению, данная методика является действенным средством анализа воздействия только прямых налогов на финансовое состояние предприятия, но очевидна недооценка влияния косвенных налогов – НДС и акцизов. Эти налоги оказывают влияние на величину прибыли предприятия, но степень их влияния не так очевидна. Кроме того, данный механизм расчета хотя и обсуждается многими учеными, но практического применения он не имеет.

Методика количественной оценки налоговой нагрузки на организации предложена А. Кадушиным и Н. Михайловой [52, 95, 124]. Налоговую нагрузку, по их мнению, следует определять как долю отдаваемой государству добавленной стоимости, созданной на отдельном предприятии. По мнению авторов этой методики, добавленная стоимость является источником дохода предприятия и, соответственно, источником уплаты налогов. Таким образом, налог сравнивается с источником уплаты. Этот показатель позволяет «усреднить» оценку налоговой нагрузки для различных типов производств, то есть обеспечивает сопоставимость налогового бремени для различных экономических структур.

Таким образом, доля добавленной стоимости, которую организация должна согласно действующей системы налогообложения отдать государству в виде налогов и обязательных платежей, является функцией производства по

критерию доли материальных, трудовых или амортизационных затрат в составе валовой выручки.

Применение такого расчета, по мнению специалистов, позволяет сравнить количественные изменения доли налогов в добавленной стоимости в зависимости от типа производства и рентабельности.

Недостатком данного метода является то, что в расчет включен налог на доходы физических лиц и не учитывается влияние таких налогов, как налог на имущество, налоги и сборы за пользование природными ресурсами, земельный налог.

Оригинальный подход к оценке налоговой нагрузки содержится в работах Е.А. Кировой [60, 98, 120, 131]. Достоинства этого методического подхода заключаются в том, что он позволяет сравнивать налоговую нагрузку на конкретные предприятия, а также на индивидуальных предпринимателей независимо от их отраслевой принадлежности. Во-первых, налоговые платежи соотносятся с вновь созданной стоимостью и главное в том, что налоговая нагрузка оценивается относительно источника уплаты налогов. Во-вторых, на формирование величины вновь созданной стоимости не влияют уплачиваемые налоги. В-третьих, на объективность расчета не влияет принадлежность к той или иной отрасли, а также масштабы организации.

Главным недостатком такого подхода к оценке является отсутствие возможности прогнозирования показателя в зависимости от изменения количества налогов, ставок и льгот.

Иной подход определения налоговой нагрузки предложил М.И. Литвин [20, 75, 98, 124]. Согласно этому подходу понятие «налоговая нагрузка» включает:

- сумму налоговых платежей;
- структуру платежей;
- механизм взимания налогов.

М.И. Литвин предлагает использовать общий показатель для всех налогов, которым является добавленная стоимость. В отличие от Е.А. Кировой он не исключает из добавленной стоимости амортизационные отчисления.

Предложенная ученым методика исчисления налоговой нагрузки имеет практическую значимость, поскольку она позволяет определить долю налогов в выручке организации, прибыли и долю заработной платы, амортизации, налогов и чистой прибыли в каждом рубле созданной продукции. Отрицательным моментом является то, что в состав налогов включен налог на доходы физических лиц, хотя организация выступает в роли налогового агента.

В своей методике определения налоговой нагрузки экономического субъекта Т.К. Островенко [52] подразделяет показатели, характеризующие эту тяжесть, на частные и обобщающие.

К обобщающим показателям относятся: налоговая нагрузка на доходы экономического субъекта, на финансовые ресурсы, на собственный капитал, на прибыль до налогообложения и налоговая нагрузка в расчете на одного работника.

Более конкретные и информативные частные показатели вычисляются по источникам возмещения: себестоимости, выручки от продаж, финансовых результатов, чистой прибыли и фондов специального назначения.

В соответствии с перечисленными источниками формируются четыре группы налоговых издержек. Налоговая нагрузка в данном случае определяется как соотношение налоговых издержек к соответствующей группе по источнику покрытия.

Кроме того, при необходимости по данной методике может быть рассчитана налоговая нагрузка в расчете на одного работника. Этот показатель позволяет оценить вклад отдельного работника в формирование прибыли экономического субъекта, налоговых платежей в бюджет и собственного дохода.

Достоинством данной методики является то, что она позволяет с различной степенью детализации в зависимости от поставленной управленческой задачи рассчитать налоговую нагрузку, а также то, что она может применяться экономическими субъектами любых отраслей народного хозяйства. Кроме того, при расчетах по этой методике используются показатели, отражаемые в отчетности экономического субъекта, что значительно сокращает процесс расчетов.

В настоящее время в экономической литературе имеются различные по-

пытки математического формализованного расчета налоговой нагрузки, которые целесообразно объединить в две основные группы: суммовые и мультипликативные.

Д.А. Козлов предлагает использовать суммовой метод расчета налогов в оперативной деятельности предприятий [64, 65]. Налоговая нагрузка определяется в данном случае в виде суммы рассчитанных математическими методами НДС, единого социального налога, транспортного налога, налога на имущество и налога на прибыль организаций.

Одним из наиболее полномасштабных и научно обоснованных подходов к расчету налоговой нагрузки является мультипликативная методика расчета совокупной налоговой нагрузки, разработанная М.Т. Оспановым [30, 21, 90]. Однако в данной модели не учитываются возможности возмещения НДС (налоговых вычетов), то есть налоговая нагрузка рассматривается в данном случае с позиции конечного потребителя, а не хозяйствующего субъекта. М.Т. Оспанов справедливо указал, что ряд налогов, наряду с суммированием налоговой нагрузки, необходимо учитывать в составе налоговых вычетов по налогу на прибыль. Однако почему-то он не распространяет данное утверждение на отчисления по единому социальному налогу. Хотелось бы отметить, что М.Т. Оспанов, несмотря на определенную громоздкость приводимых формул и расчетов (расчеты и графики занимают порядка 40 страниц), учел влияние на размер налоговой нагрузки только трех налогов: НДС, социальных налогов, НДФЛ для предпринимателей и налога на прибыль для организаций. Для современной российской системы налогообложения этого явно недостаточно. Особенно это касается налога на имущество, имеющего существенное значение для фондоемких производств.

Мультипликативный метод расчета налоговой нагрузки предлагает также А.Е. Викуленко [26], применяющий при расчете совокупного налогового бремени (СНБ) эффективную ставку. Таким образом, предлагаемые данным автором выкладки касаются, прежде всего, макроэкономического аспекта уровня налоговых изъятий. Методика расчета СНБ учитывает налог на прибыль, НДС,

социальные и прочие налоги, связанные со спецификой деятельности предприятия и не зависящие от размера прибыли и объема реализации. Методика расчета СНБ по налогу на прибыль, НДС и социальным налогам в целом соответствует методике, предлагаемой М.Т. Оспановым. Остальные же налоги только названы, но расчеты по ним, к сожалению, приводятся не в полном объеме. В качестве базы, по отношению к которой рассчитывается налоговое бремя, А.Е. Викуленко предлагает использовать коэффициент рентабельности производства, а также чистую прибыль. Использование данных показателей в качестве базы вряд ли можно признать оптимальным, так как первый не учитывает НДС, который стоит в числителе приводимых формул, то есть в этом случае не обеспечивается соответствие числителя и знаменателя.

Каждый из рассмотренных подходов по-своему применим в определении конкретных экономических задач. Однако прежде чем приступить к отбору методики, нужно реально представлять, что для полноценного анализа требуется показатель, который бы увязывал величину налоговой нагрузки предприятий с возможностями их развития на основе самофинансирования.

Наиболее полно этим критериям отвечают методические подходы А. Кадушина, Н. Михайловой и Т.К. Островенко. Основное преимущество их в том, что разработанные авторами формулы учитывают ставки налогов, показатель фондоемкости, трудоемкости и материалоемкости производства, а также (после некоторой модернизации) и уровень рентабельности производства.

Однако для оценки влияния изменения налоговой нагрузки на экономическую активность предприятия необходимо привлекать подходы Е.А. Кировой и М.И. Литвина. Полученные данные целесообразно дополнить анализом изменения спроса на продукцию предприятия в зависимости от изменения цены, что позволит определить степень перелагаемости косвенных налогов на потребителя.

В поисках методики основная идея состоит в том, чтобы сделать показатель налоговой нагрузки универсальным показателем, простым и удобным в исчислении и понимании налогоплательщиками. Налоговую нагрузку, как совокупность установленных законодательством налоговых изъятий, в условиях

неплатежей, по нашему мнению, следует расчленить на четыре показателя:

- долговая налоговая нагрузка, которая представляет собой размер кредиторской задолженности перед бюджетом и внебюджетными фондами на 1 руб. продаж. Данный показатель характеризует уровень выполнения налоговых обязательств за прошлые годы;

- начисленная налоговая нагрузка, то есть суммарная величина налоговых обязательств перед бюджетом и внебюджетными фондами на 1 руб. продаж. По данному показателю можно судить о доле налогов в объеме продаж. Если налоговая нагрузка сельского налогоплательщика выше средней по отрасли, то можно предположить, что налогоплательщик переплачивает налоги;

- реализованная налоговая нагрузка, то есть величина реально погашенной текущей задолженности по платежам в бюджет и внебюджетные фонды на 1 руб. продаж;

- дополнительная налоговая нагрузка – сумма средств (штрафы и пени), которые налогоплательщик вносит или должен внести в бюджет и внебюджетные фонды в результате неправильного или несвоевременного выполнения налоговых обязательств в расчете на 1 руб. продаж. Дополнительная налоговая нагрузка, в свою очередь, может быть начисленной и реализованной.

Достоинством данных показателей является их информативность, а также простота и доступность в их определении.

На количественное значение показателя налоговой нагрузки большое влияние оказывает как налоговое законодательство, так и подходы налогоплательщиков к формированию налоговых отношений. Последнему аспекту в настоящее время современные ученые практически не уделяют внимания. Однако без профессиональной подготовки и высокого уровня налоговой квалификации собственников невозможна финансовая деятельность, которая в первую очередь должна быть направлена на полное использование налоговых льгот и возможностей по снижению налоговой нагрузки при полном объеме соблюдения налогового законодательства.



## **Глава 2. Анализ влияния налоговой нагрузки на эффективность деятельности сельскохозяйственных организаций при разных системах налогообложения**

### ***2.1. Оценка финансово-экономической деятельности организаций***

Без устойчивого развития сельскохозяйственного производства невозможно обеспечить продовольственную безопасность страны и отдельных ее регионов. Это ставит проблему устойчивости сельскохозяйственного производства на современном этапе в России на особое место. Для Ульяновской области эта проблема стала всеобъемлющей.

В Ульяновской области основной отраслью экономики является сельское хозяйство. Основными отраслями сельского хозяйства является растениеводство и мясомолочное животноводство. Почти 60% территории области занято сельскохозяйственными угодьями, на которых в основном выращивают зерновые, кормовые, технические культуры. В настоящее время сельское хозяйство Ульяновской области переживает не лучшие времена, наблюдается спад производства сельскохозяйственной продукции, и поэтому назрела критическая необходимость осуществления мероприятий по выведению сельского хозяйства из кризиса.

Для предоставления наиболее полных данных о современном состоянии сельского хозяйства в области необходимо рассмотреть показатели, характеризующие размеры сельскохозяйственных товаропроизводителей, которые представлены в таблице 3.

Данные таблицы 3 показывают, что в 2006 году на одно хозяйство области пришлось 10307 тыс. руб. товарной продукции, что на 40,4% выше, чем в 2001 году. Однако это весьма усредненное значение, так как в области существуют такие мелкие предприятия, как ООО «Рассвет» Майнского района, товарная продукция, которого составила 34 тыс. руб., а также крупные –

Таблица 3 – Размеры сельскохозяйственных организаций Ульяновской области (в среднем на 1 хозяйство)

Показатели	2001 г.	2002 г.	2003 г.	2004 г.	2005 г.	2006 г.	2006 г. к 2001 г., %
Товарная продукция сельского хозяйства в фактических ценах реализации, тыс. руб.	7343	7096	8185	8069	8031	10307	140,4
Площадь сельскохозяйственных угодий, га, в том числе пашни	4451 3561,8	4396 3514,8	4569 3640,5	3896 3148,5	3445 2733,2	3309 2658	74,3 74,6
Среднегодовая численность работников, чел.	150	133	122	96	76	66	44,0
Среднегодовая стоимость основных средств на конец года, тыс. руб.	38725	36978	33415	26305	20741	18720	48,3
Поголовье скота на конец года, гол.							
-крупный рогатый скот,	405	309	329	270	238	225	55,6
в том числе: коровы	158	143	122	97	89	84	53,2
-свины	156	160	151	131	145	168	107,7
-овцы	20	18	17	16	11	7	35,0
-лошади	10	9	8	4	5	4	40,0

ООО ПСК «Красная звезда» Ульяновского района с товарной продукцией в более чем 96,5 млн руб. и СПК им. Крупской Мелекесского района с годовым объемом продаж 369,9 млн руб. Незначительный рост товарной продукции за 2001–2006 года был обусловлен инфляционными процессами при незначительном увеличении количественных объемов производства и реализации сельскохозяйственной продукции.

Площадь сельскохозяйственных угодий и пашни за исследуемый период значительно снизилась – на 25,7% и 25,4% соответственно. Она составила в среднем на одно хозяйство области 3309 и 2658 га соответственно. Однако следует отметить, что фактически используется лишь незначительная часть сельскохозяйственных угодий и пашни.

По данным Управления Роснедвижимости по Ульяновской области по состоянию на 01.01.2005 года общая площадь пахотных земель по Ульяновской области составила 1666,2 тыс. га, из которых не использовалось 699,8 тыс. га (42%).

Наиболее эффективно пахотные земли использовались в Цильнинском (90%), Ульяновском (75%), Майнском (76%) и Мелекесском (75%) районах. Вместе с тем в отдельных районах пахотные земли использовались менее чем наполовину. Так в Тереньгульском районе пахотные земли использовались только на 18%, в Базарносызганском районе на 26%, в Кузоватовском и Карсунском районах на 33%.

За последнее десятилетие наметилась тенденция к увеличению площади неиспользуемых пахотных земель. Так, в 2004 году площадь неиспользуемых земель увеличилась на 25,8 тыс. га по сравнению с 2003 годом, в 2005 году увеличилась на 43,2 тыс. га по сравнению с 2004 годом.

Повсеместно наблюдается истощение земельных ресурсов, плодородие из года в год снижается, что негативно сказывается на урожайности сельскохозяйственных культур. Лишь немногие товаропроизводители могут позволить себе использовать минеральные удобрения, а также осуществлять другие мероприятия по химизации и мелиорации земельных угодий. Это приводит к выходу многих земельных площадей из сельскохозяйственного оборота.

В 2007 году в связи с приходом в Ульяновскую область крупнейших инвесторов («САХО», ЗК «Поволжье», РуснРус Сантимир, группа «Черкизово», «Красный Восток» и т. д.) площадь неиспользованной пашни уменьшилась в 5 раз и стала составлять 137 тыс. га, что составляет значительную величину, сопоставимую с двумя административными районами региона.

За 2001–2006 годы резко сократилась численность работников на 56%, занятых в сельском хозяйстве, и в 2006 году она составила в среднем на одно хозяйство 66 человек. Это свидетельствует о продолжении оттока рабочей силы из аграрной сферы в другие отрасли народного хозяйства. И для этого существует множество причин, среди которых: отсутствие мотивации к труду в сельском хозяйстве, низкая оплата труда, плохие условия работы и быта сельских тружеников, неразвитость социальной инфраструктуры села и другое.

В настоящее время наблюдается тяжелая ситуация в отрасли животноводства. О снижении производства продукции животноводства можно судить по поголовью скота. Так, поголовье крупного рогатого скота в 2006 году сократилось по сравнению с 2001 годом на 44,4%, овец – на 65%, лошадей – на 60%. Большинство сельскохозяйственных товаропроизводителей области отказалось от животноводческой отрасли, как от наиболее затратной и убыточной. Происходит углубление специализации хозяйств на производстве одного или нескольких видов продукции растениеводства.

За последнее десятилетие в результате сокращения платежеспособного спроса населения, повышения доли импортируемого продовольствия, нарушения не в пользу сельского хозяйства сложившегося соотношения цен на реализуемую сельскохозяйственную продукцию и потребляемые отраслью материально-технические ресурсы, монополизма предприятий смежных отраслей, отсутствия компенсации потерь от засухи и иных стихийных бедствий, действия многих макроэкономических факторов, не зависящих от хозяйств, резко сократился объем производства сельскохозяйственной продукции, сельское хозяйство Ульяновской области в целом из прибыльной превратилось в убыточную отрасль экономики.

Результаты в аграрной сфере зависят от наличия и эффективности использования финансовых ресурсов, которые обеспечивают жизнедеятельность предприятия. Поэтому работа в финансовой сфере сельскохозяйственных товаропроизводителей является отправным моментом и конечным результатом деятельности. Выдвижение на первый план финансовых аспектов деятельности субъектов хозяйствования, возрастание роли финансов является характерной чертой и тенденцией во всем мире.

Финансово-экономическое состояние сельскохозяйственных товаропроизводителей Ульяновской области продолжает оставаться критическим. Половина хозяйств области оказались в том состоянии, когда восстановление производства при неизменном уровне хозяйствования и управления, прежде всего, финансовыми ресурсами становится практически невозможным.

Именно для определения тенденций развития сельскохозяйственного сектора экономики области мы провели исследования по обоснованию оценки уровня финансового состояния хозяйств Ульяновской области (табл. 4).

В Ульяновской области в 2003 году функционировало 314 сельскохозяйственных товаропроизводителей, из них – 86, или 27%, прибыльных и 228, или 73%, убыточных; в 2004 году – 355 хозяйств (соответственно 204, или 57%, и 151, или 43%); в 2005 году – 341 предприятие (137, или 40%, 204, или 60%); в 2006 году – 320 хозяйств (161, или 50,3%, 159, или 49,7%). При этом число эффективно функционирующих сельскохозяйственных товаропроизводителей с 2004 года по 2006 год увеличилось из-за реструктуризации налоговой задолженности в размере соответственно 410,71 млн руб. и 195,8 млн руб., а также списания штрафов и пеней 589,5 млн руб. и 281,4 млн руб. Значительная часть этого вида государственной поддержки (более 97%) приходится на реструктуризацию кредиторской задолженности по Федеральному закону РФ «О финансовом оздоровлении сельскохозяйственных товаропроизводителей».

Таблица 4 – Основные показатели финансового состояния сельскохозяйственных организаций Ульяновской области  
(в среднем на 1 хозяйство)

Показатели	1999 г.	2000 г.	2001 г.	2002 г.	2003 г.	2004 г.	2005 г.	2006 г.
Чистая прибыль (убыток), тыс. руб.	-965,9	-982,6	-797,5	-1479	-1806,5	778,8	-413,2	292,3
Рентабельность (убыточность) производственной деятельности, %	-7,7	-2,8	4,8	-10,7	-8,8	-0,15	-2,10	4,51
Наличие собственных оборотных фондов, тыс. руб.	-1237,2	-1629,0	-1421,7	-2361,2	-2652,7	489,1	771,3	1891,2
Задолженность по долгосрочным кредитам и займам, тыс. руб.	513,6	656,6	944,5	1032,5	292,7	1551,2	1582,9	1741,9
Задолженность по краткосрочным кредитам и займам, тыс. руб.	388,5	911,1	568,9	678,7	546,7	376,9	642,6	1713,5
Абсолютно ликвидные активы, тыс. руб.	54,3	92,5	29,2	30,6	95,5	70,7	177,9	399,1
Кредиторская задолженность, тыс. руб.	5894,7	7010,8	8131,0	9343,1	10254,8	5791,2	5617,5	5381,2
Дебиторская задолженность, тыс. руб.	144,2	1144,0	1272,7	1355,8	1733,2	1211,0	1306,3	1744,6
Коэффициент абсолютной ликвидности	0,008	0,012	0,003	0,003	0,009	0,011	0,028	0,054
Коэффициент промежуточной ликвидности	0,03	0,16	0,14	0,13	0,16	0,20	0,24	0,21
Коэффициент текущей ликвидности	0,81	0,79	0,84	0,77	0,74	1,09	1,17	1,27

Результатом хозяйственной деятельности сельскохозяйственных организаций с 1999 по 2003 год хозяйства области являлся убыток, при этом минимальное значение полученного убытка в среднем на одно хозяйство составило 797,5 тыс. руб. в 2001 году. Рост отрицательного значения финансового результата предопределяет убыточность хозяйственной деятельности. Более того, убыточность за этот период возрастает. В 2004 году в аграрной сфере, несмотря на чистую прибыль в расчете на одно хозяйство в размере 778,8 тыс. руб., наблюдается убыточность производства сельскохозяйственной продукции – 0,15%.

В 2005 году организации Ульяновской области вновь получили отрицательный результат от своей деятельности в размере 413,2 тыс. руб. в среднем на одно хозяйство, что также отразилось на росте убыточности производственной деятельности до 2,1%. В 2006 году организации аграрной сферы получили чистую прибыль в размере 292,3 тыс. руб. в расчете на одно хозяйство, при этом рентабельность производства сельскохозяйственной продукции составила 4,51%. Таким образом, в динамике лет сохраняется тенденция колебания убыточности и рентабельности деятельности хозяйств Ульяновской области.

В динамике лет происходит тенденция нарастания отрицательного значения наличия собственных оборотных средств: в 2003 году по сравнению с 1999 годом данное значение возросло более чем в 2 раза. С позиций отражения в бухгалтерском балансе это характеризует устойчивое возрастание превышения текущих обязательств над текущими активами сельскохозяйственных товаропроизводителей. С 2004 по 2006 года за счет списания налоговой задолженности ситуация меняется в лучшую сторону. В настоящее время в процедурах банкротства находятся более 176 сельскохозяйственных предприятий, или 55% от общего их числа. В Ульяновской области наблюдается тенденция, которая показывает, что финансово-благополучные хозяйства при смене руководителя в течение 1–2 лет переходят в категорию финансово-неустойчивых.

О снижении деловой и инвестиционной активности можно судить по сокращению задолженности по долгосрочным ссудам: в 2003 году по отношению

к 1999 году показатель снизился на 43%, а в 2006 году этот показатель возрос в 3,4 раза по сравнению с 1999 годом.

Суммарная задолженность в сельском хозяйстве на 01.01.2007 года составляет 2,8 млрд руб., или 86% от годового объема продаж продукции, работ, услуг. Причем 20% от этой задолженности является долгосрочной, а 8,5% приходится на просроченную.

Исследования выявили, что в Ульяновской области имеются хозяйства, где все имущество предприятий сформировано только за счет заемных и привлечённых источников финансирования, то есть собственного имущества нет. Это происходит за счет превышения непокрытого убытка над собственным капиталом и резервами.

Уровень дебиторской задолженности увеличился в среднем по области с 1999 года по 2006 год в 12 раз, а соотношение дебиторской и кредиторской задолженности составило 32 копейки на 1 рубль.

При изучении структуры текущих активов большое внимание принято уделять состоянию расчетов с дебиторами. Высокие темпы роста дебиторской задолженности свидетельствуют о том, что данные предприятия активно используют стратегию товарных ссуд для потребителей своей продукции (72% задолженности приходится на коммерческие структуры, а остающаяся часть – местные администрации). Кредитуя их, предприятие фактически делится с ними частью дохода. В то же время, если платежи за продукцию задерживаются, предприятие вынуждено брать кредиты для обеспечения своей деятельности, увеличивая собственные финансовые обязательства перед кредиторами. Поэтому основной задачей при проведении ретроспективного анализа дебиторской задолженности является оценка ее ликвидности, то есть возвратности долгов предприятию, для чего нужна ее расшифровка с указанием сведений о каждом дебиторе, сумме задолженности, давности образования и ожидаемых сроках погашения.

Многие ученые-аграрники утверждают, что вовлечение сельскохозяйственного предприятия в процесс банкротства с целью создания нового предпри-



ятия и без долгов старого – это один из путей или стимулов развития коллективного сектора производства. Эта идея также нашла отражение в «Основных направлениях агропродовольственной политики правительства на 2001–2010 годы», где было отмечено, что «банкротство выступает как метод дифференцированной поддержки неплатежеспособных предприятий». Обследование 14 вновь созданных предприятий за 2001–2002 годы показало, что только за один год своего функционирования они накопили долги перед поставщиками, бюджетом, государственными внебюджетными фондами, оплате труда, сопоставимые от 6 до 36-месячной выручки. Как, например, в ООО «Юг-Агро» Базарносызганского района и ООО «Родники» Инзенского района Ульяновской области этот показатель только за один год их производственной деятельности составляет 36 месяцев.

Сельскохозяйственные организации Ульяновской области могут погасить в ближайшее время за счет имеющихся денежных средств и приравненных к ним финансовых вложений только 5,4% текущей краткосрочной задолженности, о чем свидетельствует коэффициент абсолютной ликвидности. Незначительный рост этого коэффициента произошел за счет увеличения абсолютно ликвидных активов в 2006 году в 7,3 раз по сравнению с 1999 годом, а также снижения текущих обязательств. Диапазон этого коэффициента в области большой, так, например, в МУСП «Приволжское» Старомайнского района коэффициент абсолютной ликвидности ниже среднеобластного в 270 раз и равен 0,0002, а в ООО «Колос» Майнского района 4,4, что связано, прежде всего, с практическим отсутствием краткосрочных долгов организации.

Коэффициент промежуточной ликвидности в динамике лет изменялся не существенно и в 2006 году составил 0,21 (нормальное ограничение 0,7 – 0,8). Этот коэффициент показывает, что сельскохозяйственные товаропроизводители могут немедленно погасить за счёт денежных средств и поступлений по расчетам только 21% краткосрочных обязательств.

Коэффициент текущей ликвидности (норматив более 2) показывает, что сельскохозяйственные товаропроизводители могут погасить за счет всех моби-

лизованных активов 127% текущих обязательств. Это означает, что в случае полного погашения текущей задолженности значительная часть сельскохозяйственных организаций области должна прекратить функционирование, так как у них не будет в достаточном объеме оборотных средств для продолжения процесса производства, ведения текущей деятельности. На рост коэффициента текущей ликвидности в основном повлияла реструктуризация задолженности. Для сравнения можно привести такие хозяйства, как ОГУСП «Стрынский» Инзенского района с коэффициентом 0,046, тогда как в СПК «Победа» Радищевского района – 65.

Все коэффициенты ликвидности подтверждают, что сельскохозяйственные товаропроизводители Ульяновской области имеют низкий уровень платежеспособности, что характеризует соответствующий уровень финансовой устойчивости (табл. 5).

Степень платежеспособности общая и распределение показателя по виду задолженности представляют собой значения обязательств, отнесенные к среднемесячной выручке в среднем на одно хозяйство, и являются показателями оборачиваемости по соответствующей группе обязательств хозяйства. Кроме того, эти показатели определяют, в какие средние сроки хозяйства смогут рассчитаться со своими кредиторами при условии сохранения среднемесячной выручки, полученной в данном отчетном году, если не осуществлять никаких текущих расходов, а всю выручку направлять на расчеты с кредиторами.

В течение 1999 – 2003 годов общая степень платежеспособности в аграрном секторе увеличилась с 15,2 до 15,8 месяцев за счет увеличения заемных средств. За последние три года этот показатель снизился по сравнению с 2003 годом в среднем на 5 месяцев, но, несмотря на это, уровень задолженности сопоставим с годовыми объемами продаж, и ее погашение даже в среднесрочной перспективе не является возможным ни для одного сельскохозяйственного предприятия. Наибольший удельный вес в структуре долгов в 2006 году приходится на задолженность перед бюджетом и внебюджетными фондами 21%, поставщиками – 46%.

Таблица 5 – Оценка платежеспособности и финансовой устойчивости сельскохозяйственных организаций  
Ульяновской области (в среднем на 1 хозяйство)

Показатели	1999 г.	2000 г.	2001 г.	2002 г.	2003 г.	2004 г.	2005 г.	2006 г.
Степень платежеспособности – общая, мес.	15,2	14,0	14,5	17,1	15,8	10,6	10,8	10,6
Коэффициент задолженности по кредитам банков и займам, мес.	2,0	2,2	2,2	2,6	1,9	2,6	3,0	4,0
Коэффициент задолженности поставщикам, мес.	4,3	3,5	3,5	4,1	3,8	2,4	2,8	2,9
Коэффициент задолженности фискальной системе, мес.	7,8	7,5	7,5	8,7	8,6	4,5	4,0	2,6
Коэффициент задолженности перед персоналом организации, мес.	0,6	0,4	0,5	0,8	0,7	0,5	0,7	0,5
Коэффициент покрытия текущих обязательств оборотными активами	0,8	0,8	0,8	0,8	0,7	1,1	1,1	1,3
Собственный капитал в обороте, тыс. руб.	-1751	-2286	-2366	-3394	-3847	-1062	-812	149
Коэффициент автономии	0,8	0,7	0,7	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6

Перекося структуры долгов в сторону «скрытого» кредитования за счет неплатежей фискальной системе государства отрицательно характеризует производственно-финансовую деятельность организаций.

Коэффициент задолженности по кредитным банковским займам изменился с 2 до 4 месяцев в результате увеличения долгосрочных кредитов банков и займов.

Коэффициент задолженности поставщикам снизился с 4,3 в 1999 году до 2,9 месяцев в 2006 году за счет уменьшения в среднем на одно хозяйство обязательств перед поставщиками и подрядчиками, задолженностью перед дочерними и зависимыми обществами и прочими кредиторами.

Коэффициент задолженности фискальной системе за 1999–2003 года увеличился с 7,8 до 8,6 месяцев из-за роста в среднем на одно хозяйство задолженности перед государственными внебюджетными фондами и бюджетом.

Коэффициент задолженности персоналу организации снизился с 0,6 до 0,5 месяца в 2006 году за счет уменьшения задолженности перед персоналом и учредителями по выплате доходов в среднем на одно хозяйство.

Коэффициент покрытия текущих обязательств оборотными активами показывает, насколько текущие обязательства покрываются оборотными активами хозяйств, и характеризует их платежные возможности при условии погашения всей дебиторской задолженности (в том числе «невозвратной») и реализации имеющихся запасов (в том числе и неликвидов). Нормативное значение этого показателя составляет значение 2. У сельскохозяйственных товаропроизводителей этот показатель за 1999 – 2003 годы составляет от 0,7 до 0,8, что свидетельствует о возможности предприятий лишь на 70 – 80% погасить свои краткосрочные обязательства оборотными активами. Оставшиеся 20 – 30% долгов имеют обеспечение внеоборотными активами. В 2004 – 2006 годах этот коэффициент возрос до 1,3, что свидетельствует о повышении уровня ликвидности активов.

Наличие собственного капитала в обороте (собственных оборотных средств) является одним из важных показателей финансовой устойчивости

сельскохозяйственных предприятий, а также означает, что часть внеоборотных активов (в случае отрицательного значения) сформирована за счет заемных средств. На протяжении 1999 – 2003 годов происходит сокращение собственного капитала и внеоборотных активов в среднем на одно хозяйство, что приводит к увеличению отрицательного показателя собственного капитала в обороте до – 3847 тыс. руб. Отрицательное значение показателя «собственный капитал в обороте» показывает отсутствие собственного капитала в обороте, то есть все оборотные средства и часть внеоборотных активов сельскохозяйственных товаропроизводителей сформированы за счет заемных и привлеченных источников финансирования.

Кроме того, в процессе исследования выявлены отдельные хозяйства СПК (колхоз) им. Ульянова Чердаклинского района, ООО «Надежа» Сурского района, у которых за счет заемных и привлеченных средств формируются не только оборотные, но и в полном объеме внеоборотные активы. Паи учредителей этих предприятий свидетельствует не о размере имущественного пая, а о величине образовавшегося долга.

Коэффициент автономии за анализируемый период снижается с 0,8 до 0,6. Данный показатель определяет долю активов в среднем на одно хозяйство, которые характеризуются за счет собственного капитала. Оставшаяся доля активов покрывается за счет заемных средств. Показатель характеризует соотношение собственного и заемного капитала в среднем на одно хозяйство.

Из обследованных сельскохозяйственных товаропроизводителей:

- только 25% хозяйств имеют абсолютную и относительную устойчивость финансового состояния, при котором гарантируется их платежеспособность;

- 75% хозяйств имеют предкризисное финансовое состояние, при котором нарушается платежный баланс. Равновесие платежного баланса в данной ситуации обеспечивается лишь за счет просроченных платежей по налогам, оплате труда, ссудам банков, поставщикам и их реструктуризации.

Таким образом, деятельность сельскохозяйственных организаций Ульяновской области характеризуется неустойчивостью.

Далее произведем классификацию сельскохозяйственных товаропроизводителей по основным группировочным признакам (табл. 6), которая была определена на базе 95 хозяйств области.

К мелким сельскохозяйственным организациям области относятся предприятия, обрабатывающие сельскохозяйственные угодья до 4000 га, имеющие основные фонды производственного назначения – до 20 млн руб., а также с трудообеспеченностью на одно хозяйство – до 100 человек и годовым объемом продаж – до 4 млн руб.

К крупным сельскохозяйственным организациям относятся предприятия, имеющие в своём хозяйственном пользовании свыше 6000 га земельной площади, основных фондов – свыше 40 млн руб., численность работников – свыше 200 человек и получающие более 8 млн руб. годового объема продаж.

В 2004 году в Ульяновской области на уплату единого сельскохозяйственного налога перешли 82% хозяйств. Остальные применяли либо общую (традиционную) систему налогообложения – 8%, либо упрощенную – 10%. В 2005 году ЕСХН применяли 79% хозяйств, упрощенную систему – 10%, а общую систему налогообложения – 11%. В 2006 году на ЕСХН остались 75% хозяйств, на упрощенной – 9%, а на общей (традиционной) системе налогообложения – 16%. Учитывая, что налоговая система едина для всех сельскохозяйственных организаций, различия в показателях налоговой нагрузки и росте налоговых долгов – это результат отношения руководителей хозяйств к налоговому производству. Одной из наиболее перспективных форм адаптации сельскохозяйственных товаропроизводителей во внешней среде, в частности к налогообложению, является налоговое планирование. В Ульяновской области только 8% хозяйств используют налоговое планирование.

В Ульяновской области сложилась ситуация значительной налоговой нагрузки по хозяйствам. Исследования показали, что в 34% хозяйств от общей их численности уровень начисленных налоговых платежей на 1 руб. выручки составляет до 6 коп. В эту группу сельскохозяйственных товаропроизводителей входят только финансово-устойчивые хозяйства. В 49% хозяйствах показатель налоговой нагрузки составляет соответственно от 6 до 16 коп. и самый высокий – свыше 16 коп. в 17% хозяйств.

Таблица 6 – Распределение сельскохозяйственных организаций Ульяновской области по основным экономическим показателям

за 2006 год

Группировочный признак	Граничные значения показателей		
Размер сельскохозяйственных угодий	до 4000 га 54%	4000-6000 га 28%	свыше 6000 га 18%
Численность работников	до 100 чел. 77%	100-200 чел. 17%	свыше 200 чел. 6%
Стоимость основных фондов производственного назначения	до 20000 тыс. руб. 60%	20000-40000 тыс. руб. 19%	свыше 40000 тыс. руб. 21%
Объем продаж продукции (работ, услуг)	до 4000 тыс. руб. 40%	4000-8000 тыс. руб. 25%	свыше 8000 тыс. руб. 35%
Прибыль (убыток) до налогообложения	ниже 0 тыс. руб. 40%	0-500 тыс. руб. 32%	свыше 500 тыс. руб. 28%
Уровень государственной поддержки	до 50 тыс. руб. 23%	50-500 тыс. руб. 45%	свыше 500 тыс. руб. 32%
Уровень кредитования	не кредитуются 65%	–	кредитуются 35%
Применяемая система налогообложения	Общая 16%	ЕСХН 75%	Упрощённая система 9%
Организация налогового планирования	применяется 8%	–	не применяется 92%
Полнота уплаты налогов и отчислений	до 50% 28%	50-100 % 32%	свыше 100 % 40%
Уровень начисленной налоговой нагрузки (начислено налоговых платежей на 1 руб. выручки)	низкий (до 6 коп.) 34%	средний (от 6 до 16 коп.) 49%	высокий (свыше 16коп.) 17%

Высокая налоговая нагрузка привела к тому, что хозяйства не в состоянии в полном объеме производить уплату фискальных платежей. При этом полнота уплаты налогов и отчислений в 28 хозяйствах составляет до 50%, 32 хозяйства платят налоги и отчисления почти в полном объеме – 50–100% и только 40% переплачивают свыше 100%.

В соответствии с целями и задачами, оценим степень воздействия налоговых обязательств сельскохозяйственных товаропроизводителей Ульяновской области на их финансовое состояние и оценим налоговую нагрузку, возлагаемую на них.

## ***2.2. Налоговая нагрузка и анализ ее структуры***

Все многообразие совершаемых финансовых операций предприятия есть результат взаимоотношений предприятия с субъектами внешней среды. Особую значимость в повышении эффективности хозяйственной деятельности сельскохозяйственных организаций имеют их взаимоотношения с государством и внебюджетными фондами по фискальным платежам.

Общий размер кредиторской задолженности сельскохозяйственных товаропроизводителей Ульяновской области на 01.01.2007 года составил 1,7 млрд руб. Основную долю (41%) составляют долги по налоговым платежам, из которых на задолженность перед бюджетами всех уровней приходится 20%, государственными внебюджетными фондами – 21%. Таким образом, финансовая устойчивость сельскохозяйственных товаропроизводителей определяется, главным образом, их взаимоотношениями с государством.

В 2004 году сельскохозяйственные товаропроизводители Ульяновской области перечислили в совокупности налогов, сборов и других обязательных платежей в размере 792776 тыс. руб., что в три раза больше, чем в 2003 году. Размер начисленных налогов, сборов и других обязательных платежей составил 707425 тыс. руб., что на 26% ниже, чем в 2002 году, но размер начисляемых пеней и штрафов возрос в 2,5 раза. При этом 70% всех штрафов было начислено



предприятиям за несвоевременное предоставление в налоговые органы деклараций, сведений об открытии и закрытии расчетных счетов, дополнительных расчетов. Соблюдение этих норм законодательства могло быть обеспечено лишь добросовестностью и ответственностью главного бухгалтера.

В 2006 году сельскохозяйственные организации Ульяновской области перечислили всего налогов, сборов и других обязательных платежей в размере 263724 тыс. руб., что в три раза меньше, чем в 2004 году. Размер начисленных налогов, сборов и других обязательных платежей составил 321028 тыс. руб., что на 55% ниже, чем в 2004 году, при этом размер начисляемых пеней и штрафов снизился в 15,5 раз.

Нарушение налогового законодательства обусловлено рядом обстоятельств, а именно:

1) наличием задолженности на 01.01.2007 года по штрафам и пени во внебюджетные фонды, которая составила в расчете на одно хозяйство 661 тыс. руб., что составляет 62% от задолженности по основным платежам в эти фонды;

2) наличием задолженности на 01.01.2007 года по штрафам и пени по платежам в бюджет, которая в расчете на одно хозяйство составила 1,23 млн руб. при задолженности по основным платежам в размере 950 тыс. руб.

В 2003 году наибольший удельный вес в структуре налоговых платежей 38% приходится на единый социальный налог (рис. 6). Следующие по удельному весу в структуре налоговых платежей: налог на добавленную стоимость, который составляет 26%, налог на доходы физических лиц – 14% и прочие налоги – 20%.

В 2004 году в связи с переходом значительной части сельскохозяйственных предприятий на уплату единого сельскохозяйственного налога и отменой налога с продаж, структура налоговых платежей претерпела некоторые изменения. Несмотря на практически двукратное уменьшение размера начисляемых обязательств во внебюджетные фонды, доля этих платежей в структуре налогов по-прежнему составляет 38% (рис. 7). Повысилась доля налога на доходы физических лиц до 28%, а НДС – снизилась до 7%.

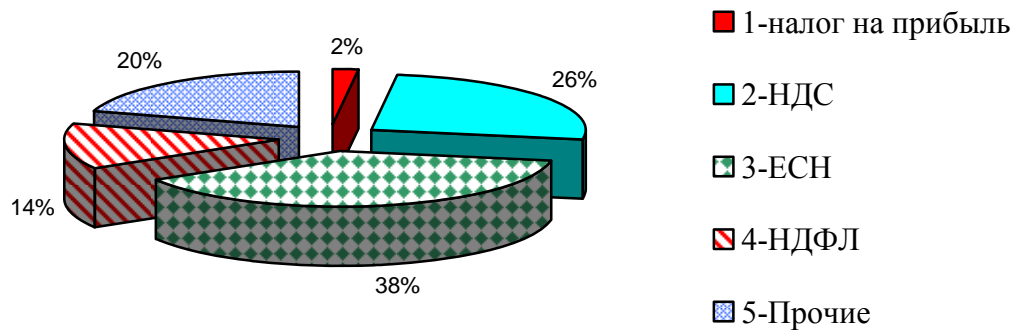


Рисунок 6 – Структура налоговых обязательств в аграрном секторе Ульяновской области за 2003 год

Небольшой удельный вес в структуре начисленных налоговых платежей приходится на такие налоги, как единый сельскохозяйственный налог 2% и налог на прибыль организаций 1%. Прочие налоги и отчисления, такие как земельный, транспортный, водный, налог на имущество и другие занимают 24% от общей суммы начисленных налоговых платежей и отчислений.

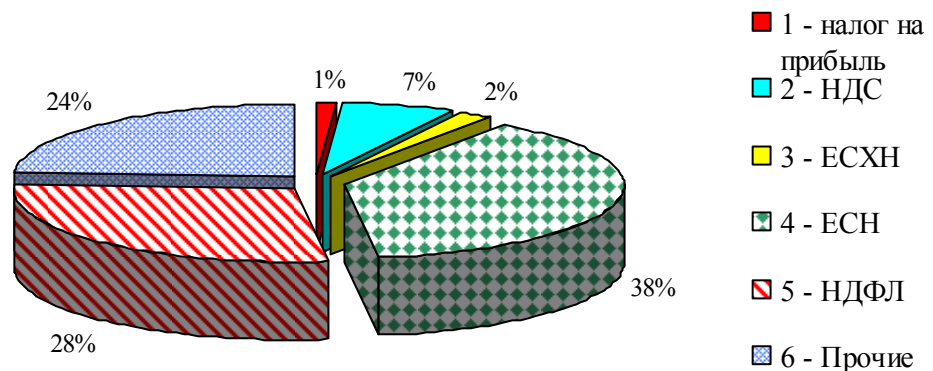


Рисунок 7 - Структура начисленных налоговых обязательств в аграрном секторе Ульяновской области за 2004 год

В 2005 и 2006 годах существенных изменений в структуре налоговых платежей нами не выявлено (рис. 8 , рис. 9).

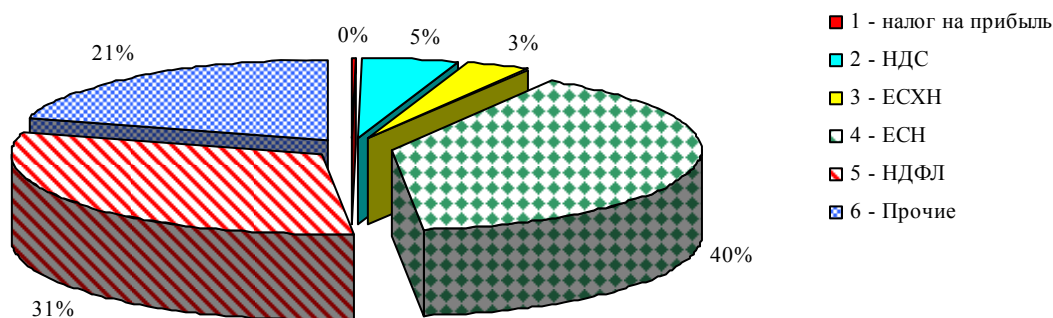


Рисунок 8 – Структура налоговых обязательств в аграрном секторе Ульяновской области за 2005 год

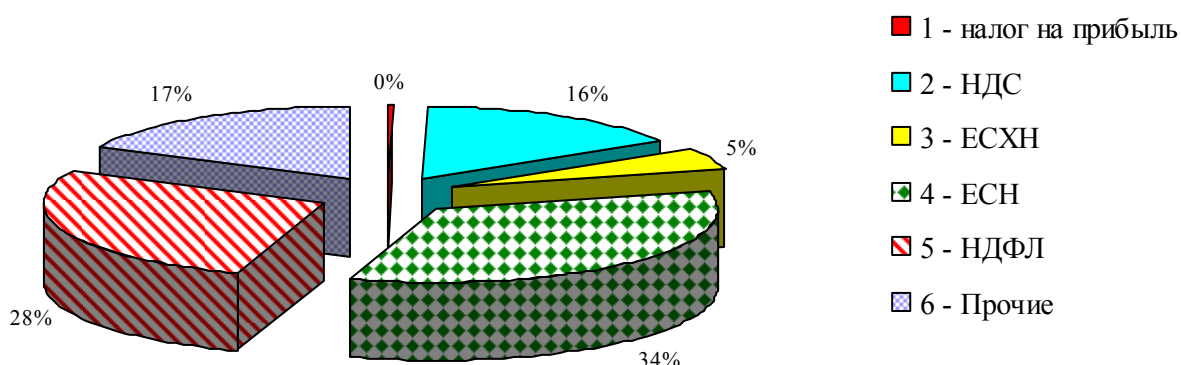


Рисунок 9 – Структура налоговых обязательств в аграрном секторе Ульяновской области за 2006 год

В среднем на одно хозяйство на протяжении исследуемого периода сумма налогов, начисленных в бюджет и внебюджетные фонды, уменьшилась с 1391 тыс. руб. в 2002 году до 913 тыс. руб. в 2006 году (или в среднем на 34,4%). За анализируемый период наблюдается недоимка по всем налогам, которая снизилась в 2006 году по сравнению с 2002 годом на 379 тыс. руб. или в 2,4 раза в среднем на одно хозяйство (табл. 7).

Единый социальный налог в 2003 году был уплачен лишь на 41%, в

2004 году – 97%, в 2005 году – 96%, в 2006 году – 83%, что показывает увеличение задолженности по нему.

Таблица 7 – Анализ расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами сельскохозяйственных организаций Ульяновской области (в среднем на 1 хозяйство)

Налоговые платежи и отчисления	Налог на прибыль	НДС	Налог с продаж	Земельный налог	ЕСН	НДФЛ	ЕСХН	Прочие	Итого
2002 г.									
Начислено, тыс. руб.	21	435	47,5	92	581	172	-	42,5	1391
Уплачено, тыс. руб.	13	422	23	27	295	63	-	50	893
Переплата (+), недоимка (-)	-8	-13	-24,5	-65	-286	-109	-	7,5	-498
2003 г.									
Начислено, тыс. руб.	27	358	55	142	530	187	-	81	1380
Уплачено, тыс. руб.	20	272	28	28	218	55	-	27	648
Переплата (+), недоимка (-)	-7	-86	-27	-114	-312	-132	-	-54	-732
2004 г.									
Начислено, тыс. руб.	8	48	-	106	279	203	14	70	728
Уплачено, тыс. руб.	8,3	53,3	-	62	270,2	110,1	3	55,1	562
Переплата (+), недоимка (-)	0,3	5,3	-	-44	-8,8	-92,9	-11	-14,9	-166
2005 г.									
Начислено, тыс. руб.	2	34	-	88	272	211	22	54	683
Уплачено, тыс. руб.	1	20	-	48	262	113	22	77	543
Переплата (+), недоимка (-)	-1	-14	-	-40	-10	-98	-	23	-140
2006 г.									
Начислено, тыс. руб.	2	146	-	31	309	253	45	127	913
Уплачено, тыс. руб.	2	141	-	26	255	203	32	135	794
Переплата (+), недоимка (-)	-	-5	-	-5	-54	-50	-13	8	-119

Аналогичная ситуация складывается по основному косвенному налогу – НДС: в 2003 году уплата на 17% ниже, чем в 2002 году. Зная природу косвенно-

го налога и источники его уплаты, недоимки по данному налогу следует аргументировать неудовлетворительно организованной финансовой работой сельскохозяйственных предприятий Ульяновской области.

В 2004 году НДС, уплаченный поставщикам, превысил НДС, полученный от покупателей, на 5,3 тыс. руб. в расчете на одно хозяйство, что свидетельствует о том, что на единый сельскохозяйственный налог не перешли хозяйства, которые в полном объеме использовали налоговые вычеты по НДС.

Налог на доходы физических лиц в среднем на одно хозяйство уплачивается всего лишь на 50 – 80%. Это вызвано высоким удельным весом натуральной оплаты труда, хотя в абсолютном значении по сравнению с 2002 годом сумма уплаты этого налога увеличилась в 3 раза.

В 2004 году 82% сельскохозяйственных товаропроизводителей Ульяновской области перешли на уплату единого сельскохозяйственного налога (ЕСХН), при этом 137 хозяйств, или 46%, за налоговый период получили убытки для целей исчисления единого налога. Следует отметить, что полнота уплаты единого сельскохозяйственного налога составила всего 21,4%, а в 2006 году составила 71%. На единый сельскохозяйственный налог в Ульяновской области перешли в основном финансово неустойчивые сельскохозяйственные товаропроизводители, цель перехода которых заключалась в уменьшении количества уплачиваемых налогов.

Предприятия в связи с неуплатой налогов накапливают долги перед бюджетом и внебюджетными фондами, ухудшая взаимоотношения с налоговыми органами, снижая доход бюджетов различных уровней.

Правильная оценка налоговой нагрузки и обоснование ее влияния на финансовые результаты деятельности в аграрном секторе экономики имеет весьма важное значение. Налоговая нагрузка сельскохозяйственных организаций Ульяновской области представлена в таблице 8. Суммы начисленных и уплаченных текущих налоговых платежей и отчислений определены без штрафов и пеней, что раскрывает реальную налоговую нагрузку на сельских налогоплательщиков.

Таблица 8 – Оценка налоговой нагрузки сельскохозяйственных организаций Ульяновской области  
(в среднем на 1 хозяйство)

Показатели	1999 г.	2000 г.	2001 г.	2002 г.	2003 г.	2004 г.	2005 г.	2006 г.
Сумма задолженности по налоговым платежам и отчислениям, тыс. руб.	3581	4437	5150	5745	6532	3395	2997	2224
в том числе: – задолженность перед внебюджетными фондами, тыс. руб.	2979	3586	4035	4334	4643	2079	1692	1152
Сумма начисленных текущих налоговых платежей и отчислений, тыс. руб.	702	1096	1213	1391	1380	728	683	913
Сумма уплаченных текущих налоговых платежей и отчислений, тыс. руб.	302	461	488	893	648	562	543	794
Стоимость товарной продукции, тыс. руб.	4900	6303	7343	7096	8185	8069	8031	10307
Удельный вес в стоимости товарной продукции, %								
- суммы задолженности по налоговым платежам	73,0	70,4	70,1	81,0	79,8	42,1	37,3	21,6
- суммы начисленных налоговых платежей и отчислений	14,3	17,4	16,5	19,6	16,9	9,0	8,5	8,9
- суммы уплаченных налоговых платежей и отчислений	6,2	7,3	6,6	12,6	7,9	6,9	6,8	7,7
Полнота оплаты, %	43,0	42,1	40,2	62,4	47,0	77,0	79,5	87,0

За 1999–2003 годы в среднем по сельскохозяйственным предприятиям Ульяновской области происходит резкое увеличение на 82,4% общей суммы задолженности перед бюджетом и внебюджетными фондами. Данное негативное явление есть результат недоимки платежей в бюджет и внебюджетные фонды и начисления значительных сумм штрафных санкций за нарушения налогового законодательства. В 2004 году произошло резкое снижение суммы задолженности по налоговым платежам по причине реструктуризации и списания налоговых долгов.

Долговых обязательств перед бюджетом и внебюджетными фондами на 1 рубль товарной продукции в среднем по сельскохозяйственным предприятиям Ульяновской области в 2003 году приходилось 79,8 коп., что на 6,8 коп. выше значения 1999 года. Это свидетельствует о том, что для полного погашения общей суммы налоговой задолженности необходимо отдать в государственную казну 79,8 копейки с каждого рубля товарной продукции, в 2002 году для этого требовалась 81 коп., в 2001 году – 70,1 коп., в 2000 году – 70,4 коп. и в 1999 году – 73 коп. Для погашения налоговых долгов в 2006 году требовались 21,6 копеек с 1 рубля (или 21,6%) товарной продукции.

Рост стоимости товарной продукции в 2 раза в 2006 году по отношению к 1999 году привел к снижению налоговой нагрузки с 14,3 коп. до 8,9 коп. с рубля товарной продукции, то есть для полного погашения причитающихся выплат за 2006 год требовалось лишь 8,9% стоимости товарной продукции. При этом выплат было произведено на 7,7 коп., что выше значения 1999 года всего лишь на 1,5 коп.

Если учесть и налоговые долги, и сумму начисленных текущих налоговых платежей, то сельскохозяйственным организациям Ульяновской области в 2004 году было бы необходимо направить для погашения обязательств перед бюджетом и внебюджетными фондами 45,8% всей полученной выручки от продаж. Следует отметить тот факт, что в 1999, 2000 и в 2001 году при аналогичном расчете совокупная налоговая нагрузка составила до 87%, а в 2002 году 93,6%.

С 2002 года наблюдается устойчивая тенденция снижения начисленной налоговой нагрузки с 19,6% до 8,5% (рис. 10).

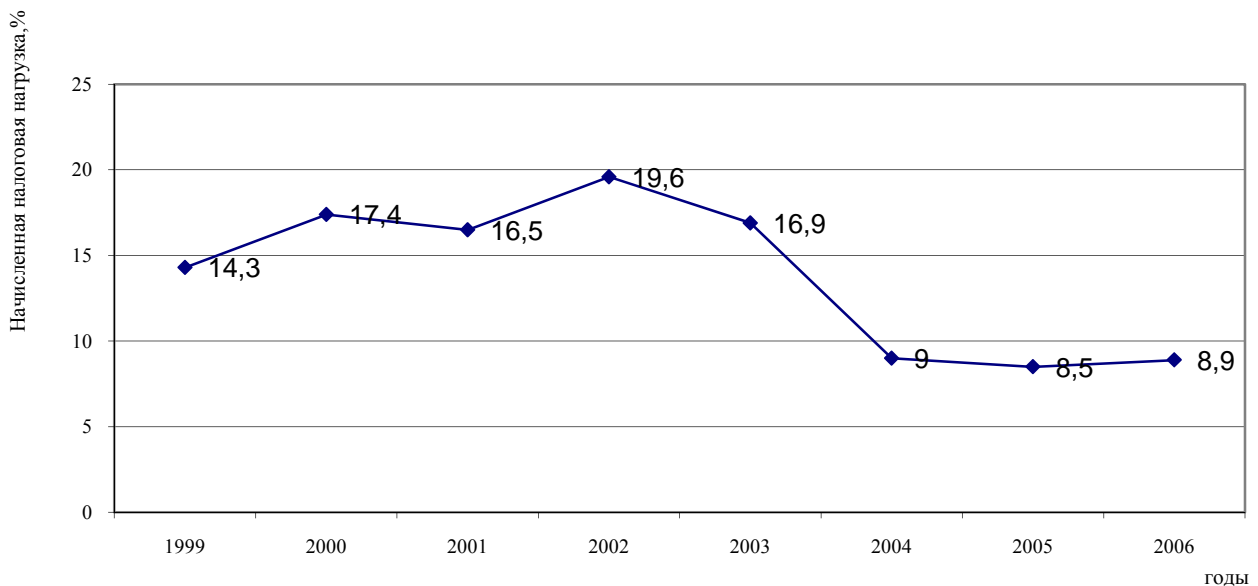


Рисунок 10 - Динамика начисленной налоговой нагрузки в аграрном секторе Ульяновской области

Примечательно, что реализованная налоговая нагрузка, или исполнение налоговых обязательств за анализируемый период, удерживалась на уровне от 6 коп. до 12,6 коп. с 1 рубля товарной продукции. Полнота уплаты налогов и отчислений без учета штрафов и пени в среднем на одно предприятие в 2006 году составила 87%, при этом в 2001 году полнота уплаты равнялась всего 40,2%. Таким образом, происходит рост налоговых поступлений в государственную казну. В целом колебания реальной налоговой нагрузки на протяжении исследуемого периода свидетельствует о неспособности предприятий удерживать тяжесть реальной налоговой нагрузки на установившемся уровне, что подчеркивает ослабевание финансового состояния хозяйствующих субъектов.

Чтобы судить о способности сельскохозяйственных товаропроизводителей произвести полный расчет с бюджетом и внебюджетными фондами товарной продукцией, следует рассмотреть влияние налоговой нагрузки на ресурсную базу хозяйств (табл. 9).



В целом вышесделанные выводы подтверждают, что если в 1999 – 2003 годах происходило увеличение суммы задолженности перед бюджетом и внебюджетными фондами в расчете на 1 га сельскохозяйственных угодий с 743,1 до 1429,6 руб., то за последние три года происходило резкое снижение задолженности до 672,1 руб. в среднем на 1 га сельскохозяйственных угодий, что на 53% ниже значения 2003 года. Можно отметить, что наряду со снижением площади сельскохозяйственных угодий в среднем на 1 хозяйство Ульяновской области, происходит уменьшение начисляемой суммы налогов и сборов в расчете на 1 га сельскохозяйственных угодий. Сумма начисленных налогов и отчислений в 2006 году составила 275,9 руб. с 1 га сельскохозяйственных угодий. При этом полнота уплаты налоговых обязательств в расчете на 1 га составила 240 руб., или 87% от начисленного.

Сокращение численности среднегодовых работников в среднем по области приводит к увеличению налоговой нагрузки в расчете на 1 работника. Так, в среднем по сельскохозяйственным предприятиям Ульяновской области в 2006 году на 1 работника сельскохозяйственного предприятия приходится 33697 руб. задолженности перед бюджетом и внебюджетными фондами всех уровней. Начислено за 2006 год налогов и сборов в сумме 13833,3 руб. на 1 работника, из которых уплачивается только 12030,3 руб.

Общеизвестно, что чрезмерная налоговая нагрузка подрывает платежеспособность сельскохозяйственных товаропроизводителей, снижает общую сумму налоговых поступлений. В области наблюдаются две тенденции снижения налоговой нагрузки: первая – за счет снижения объемов продаж, другая – за счет увеличения стоимости товарной продукции.

Проведенные исследования и мониторинг в аграрном секторе Ульяновской области показали, что в этой отрасли сложилась ситуация значительной вариации показателя налоговой нагрузки по налогоплательщикам, что свидетельствует о значительных трудностях сельских товаропроизводителей по их адаптации к существующей налоговой системе.

Таблица 9 – Влияние налоговой нагрузки на ресурсную базу сельскохозяйственных организаций Ульяновской области

(в среднем на 1 хозяйство)

Показатели	1999 г.	2000 г.	2001 г.	2002 г.	2003 г.	2004 г.	2005 г.	2006 г.
Площадь сельскохозяйственных угодий, га.	4819	4656	4451	4396	4569	3896	3445	3309
Приходится на 1 га сельскохозяйственных угодий, руб. - сумма задолженности перед бюджетными и внебюджетными фондами	743,1	953,0	1157,0	1306,9	1429,6	871,6	869,9	672,1
- сумма начисленных налогов и отчислений	145,7	235,4	272,5	316,4	302,0	186,9	198,3	275,9
-сумма уплаченных налогов и отчислений	62,7	99,0	109,6	203,1	141,8	144,3	157,6	240,0
Среднегодовая численность работников, чел.	183	165	150	133	122	96	76	66
Приходится на 1 среднегодового работника, руб. - сумма задолженности перед бюджетными и внебюджетными фондами	19568,3	26890,9	34333,3	43195,5	53241,0	35402,7	39434,2	33697,0
- сумма начисленных налогов и отчислений	3836,1	6642,4	8086,7	10458,6	11311,5	7583,3	8986,8	13833,3
-сумма уплаченных налогов и отчислений	1650,3	2793,9	3253,3	6714,3	5311,5	5854,2	7144,7	12030,3
Среднегодовая стоимость основных производственных фондов, руб.	31316	29449	27876	26446	34665	27482	22026	18781
Приходится на 1 тыс. руб. среднегодовой стоимости основных производственных фондов, руб. - сумма задолженности перед бюджетом	114,0	150,7	184,7	217,2	188,4	123,6	136,1	118,4
- сумма начисленных налогов и отчислений	22,0	37,2	46,5	52,4	39,8	26,5	31,0	48,6
-сумма уплаченных налогов и отчислений	9,6	15,7	17,5	33,6	18,7	20,5	24,7	42,3

В принципе налоговая система России построена таким образом, что перед нею все равны. Не существует какой-либо дискриминации налогоплательщиков по форме собственности или территориальному расположению. Но вместе с тем в аграрной сфере производства имеются налогоплательщики, в основе своей из числа коллективных сельскохозяйственных предприятий, применяющих как общий режим налогообложения, так и уплачивающих единый сельскохозяйственный налог, которые испытывают чрезмерное налоговое давление (табл. 10).

Диапазон начисления налоговых платежей в 2004 году в расчете на 1 руб. выручки в хозяйствах, применяющих общий режим налогообложения, составляет от 8 до 72 коп., а при исчислении единого сельскохозяйственного налога от 2 до 87 коп. (в 2003 году – от 8,6 коп. до 1,02 руб. на 1 руб. продаж). Диапазон начисления налоговых платежей в 2006 году также варьировался и в расчете на 1 руб. выручки в хозяйствах, применяющих общий режим налогообложения, составлял от 1,3 до 461 коп., а при исчислении единого сельскохозяйственного налога – от 2,4 до 214 коп.

Такие сельскохозяйственные товаропроизводители, как СПК «Дружба» Карсунского района, начисляют налоговых платежей на 1 руб. выручки 252 коп., что в 194 раз больше, чем хозяйства, с низким уровнем налоговой нагрузки. Это свидетельствует о том, что в этом хозяйстве либо совсем неправильно исчисляют налоги, либо занижают реально полученную выручку. Аналогичная картина наблюдается и у хозяйств, уплачивающих единый сельскохозяйственный налог. Учитывая, что налоговая система едина для всех сельскохозяйственных предприятий, то причиной этому является различный уровень квалификации руководящих работников и различные их подходы к развитию своих хозяйств.

Все вышесказанное позволяет утверждать, что в условиях единого налогового законодательства основное влияние на высокую налоговую нагрузку оказывают субъективные факторы.

Таблица 10 – Уровень налоговой нагрузки сельскохозяйственных организаций Ульяновской области за 2006 год

Показатели	Общий режим налогообложения							ЕСХН							
	Низкий		Средний			Высокий		Низкий			Средний			Высокий	
	ООО «Мукомол» Майнский район	ООО «Верный путь» Вешкаймский район	ООО «Элита» Ульяновский район	СПК «Большевик» Барышский район	ООО «Реванш» Цильнинский район	СПК «Кадышовский» Павловский район	СПК «Дружба» Карсунский район	ООО «Руми» Барышский район	ООО «Лавал» Майнский район	ООО «Надежда» Майнский район	ООО «Весна» Майнский район	СПК им. Полбина Майнский район	СПК «Кызыл-Су» Старомайнский район	СПК «Аллагуловский» Мелекесский, район	ЗАО «Волга» Чердаклинский район
В расчёте на 1 руб. выручки, коп.															
- начислено налоговых платежей	1,3	2,5	6,2	8,5	13,4	64,6	252	2,4	2	3	6	6	7,3	61,2	214
- уплачено налоговых платежей	1,4	3,2	6,5	17,3	12,5	-	11	1,2	3	4,2	6	7	5,8	73,5	-
- начислено штрафов и пеней	-	-	-	-	-	19,3	-	-	-	-	-	0,1	-	42,6	-
- уплачено штрафов и пеней	-	-	-	1,1	-	3,9	-	-	-	-	0,2	-	0,2	38,7	-

Так, например, квалифицированный подход к организации налоговых отношений в ЗАО «Волга» Чердаклинского района (убыточность продаж хозяйства – 38%) позволил бы снизить начисленную налоговую нагрузку с 214 коп. до среднего уровня – 8 коп., что автоматически привело бы к снижению убыточности. Но это возможно только в том случае, если организация качественного налогового менеджмента в хозяйстве станет составной частью управленческой деятельности.

Сотрудниками департамента социально-экономического мониторинга и стратегии развития аппарата Правительства Ульяновской области проведена работа по созданию единого налогового паспорта региона в соответствии с распоряжением Губернатора – Председателя Правительства Ульяновской области от 05.04.2006 г. №206-р «О создании единого паспорта налогового потенциала региона». Согласно разработанному графику, налоговые паспорта муниципальных образований были представлены сотрудникам департамента для соответствующего анализа и свода информации. В соответствии с решением заседания штаба по увеличению налогового потенциала Ульяновской области создана рабочая группа, в состав которой входят сотрудники министерств аппарата Правительства. Целью создания единого паспорта является формирование объективных данных, характеризующих налоговые возможности муниципальных образований, в том числе в разрезе поселений Ульяновской области. Он позволит оценить и спрогнозировать налоговые доходы, которые реально могут быть собраны на их территориях. Наличие объективных данных повысит заинтересованность органов местного самоуправления в выполнении налоговых обязательств сельскохозяйственными организациями и сокращении налоговых недоимок.

Анализ налоговых платежей сельскими товаропроизводителями в бюджеты муниципальных образований городов и районов производится исходя из оценки их налогового потенциала по единой методике и единому перечню налогов. В основе определения налогового потенциала в разрезе каждого сель-

скохозяйственного предприятия лежит расчет налоговых баз и ставок налогов в соответствии с действующим законодательством или проектами по его изменению.

Кроме того, в качестве оценки доходной базы берутся экономические и финансовые показатели хозяйствующих субъектов, которые прямо или косвенно эту базу формируют. И на основании всех данных проводится рейтинг сельскохозяйственных организаций с последующей их классификацией по четырем типам:

1 тип – организации, эффективно использующие налоговый потенциал с высоким коэффициентом налоговых усилий;

2 тип – не в полной мере реализующие свою способность в управлении мобилизацией собственных доходов для выполнения текущих обязательств;

3 тип – слабо реализующие способность мобилизовать необходимый уровень собственных доходов;

4 тип – не использующие имеющиеся у них возможности налогового потенциала.

Таким образом, конечной целью работы с паспортами является разработка эффективного экономического инструментария, который станет стимулом для экономического развития как сельскохозяйственных организаций, так и муниципалитетов.

### ***2.3. Факторы производства и их влияние на финансовую устойчивость***

Размеры производства сельскохозяйственных товаропроизводителей влияют не только на уровень себестоимости продукции, повышение производительности труда, рост инвестиционной активности, но и на налоговую тяжесть.

Прямым показателем размера сельскохозяйственных предприятий принято считать объемы производства товарной продукции, которые зависят от размера и качества сельскохозяйственных угодий, поголовья скота, объема производственных фондов, трудовых ресурсов, рационального их использования.

На объем реализованной продукции сельскохозяйственных предприятий в современных условиях хозяйствования все больше влияет не только наличие собственных ресурсов, размер производимых услуг другим предприятиям, поступления покупных семян, кормов, сырья для переработки, но и выбранная система налогообложения. Так, при переходе на ЕСХН отсутствие НДС при реализации вызвало снижение объема продаж на 9 – 10% и соответственно финансовых результатов от продаж в связи с отказом покупателей от приобретения товаров (работ, услуг) у неплательщиков НДС.

Основной критерий оптимальной налоговой нагрузки – улучшение финансового состояния предприятий. Но, определяя степень влияния на нее объемов продаж необходимо, прежде всего, учитывать сбалансированность таких показателей, как размеры производства и платежеспособность, уровень выполнения налоговых обязательств, состояние бухгалтерского и налогового учета (это состояние оценивается размером начисленных штрафных санкций за нарушение налогового законодательства) и т. д.

Рассмотрим влияние размеров производства на уровень налоговой нагрузки в сельскохозяйственных предприятиях Ульяновской области за 2006 год для того, чтобы выяснить оптимальный размер предприятий для формирования эффективных налоговых отношений и повышения финансовых результатов деятельности (табл. 11).

Данные таблицы 11 позволяют утверждать, что сельскохозяйственные товаропроизводители, перешедшие на уплату ЕСХН и имеющие годовой объем продаж свыше 8 млн, руб., отличаются от хозяйств с годовым объемом продаж до 4 млн, руб. следующими показателями:

- во-первых, более низким уровнем начисленной налоговой нагрузки. Если в хозяйствах первой группы данный показатель составляет 11,3 коп. на 1 руб. продаж, то в хозяйствах третьей группы – 6,2 коп.;
- во-вторых, более высоким уровнем платежеспособности, что характеризует коэффициент текущей ликвидности, то есть его превышение составляет 6 раз;
- в-третьих, высокой полнотой уплаты текущих налоговых платежей.

Таблица 11 – Влияние объемов продаж продукции (работ, услуг) на налоговую нагрузку и финансовые результаты деятельности сельскохозяйственных организаций Ульяновской области за 2006 год (в среднем на 1 хозяйство)

Номер группы.	Группы хозяйств по уровню годового объема продаж, млн руб.	Количество хозяйств в группе, ед.	Объем продаж в среднем по группе, тыс. руб.	Площадь сельскохозяйственных угодий, га	Численность работников, чел.	Коэффициент текущей ликвидности	В расчете на 1 руб. продаж, коп.				Прибыль (убыток) от продаж, тыс. руб.	Чистая прибыль (убыток), тыс. руб.
							Начислено текущих налоговых платежей	Начислено штрафов и пени	Уплачено текущих налоговых платежей	Списано штрафов и пени		
<b>Единый сельскохозяйственный налог</b>												
1.	до 4	17	1890	2899	24	0,4	11,3	13,3	8,0	2,7	-544	-883
2.	4–8	18	5536	3442	65	1,7	11,0	2,8	9,9	1,9	-307	-161
3.	свыше 8	25	26060	5342	145	2,4	6,2	0,2	6,4	0,1	2290	2311
<b>Общая система налогообложения</b>												
1.	до 4	22	1315	2084	20	0,3	16,7	5,5	7,8	0,1	-195	-226
2.	4–8	5	5660	1894	42	0,9	7,6	2,3	6,1	0,05	20	96
3.	свыше 8	8	19642	3556	80	1,0	7,8	0,1	7,5	0,1	467	607



Если хозяйства первой группы уплачивают 8 коп. из 11,3 коп. начисленных фискальных платежей в расчете на 1 руб. продаж или полнота оплаты составляет 71%, то хозяйства третьей группы уплачивают 6,4 коп. из 6,2 коп. начисленных, то есть они имеют возможность погашать в стопроцентном объеме не только текущие начисленные платежи, но и 0,2 коп. с каждого полученного рубля выручки направлять на погашение кредиторской задолженности перед бюджетом и внебюджетными фондами, возникшей за прошлые годы;

- в-четвертых, более низкими размерами начисляемых штрафных санкций за нарушение налогового законодательства. В хозяйствах третьей группы этот показатель ниже в 67 раз;

- в-пятых, более низким уровнем государственной поддержки по списанию штрафов и пени в соответствии с соглашением о финансовом оздоровлении. В хозяйствах первой группы данный вид поддержки составляет около 3% годового объема продаж, тогда как в хозяйствах третьей группы – 1%. Несмотря на более низкий относительный показатель, в абсолютном значении размер списания налоговых долгов в третьей группе составляет 26 тыс. руб. в среднем на одно хозяйство, что в 2 раза ниже, чем в хозяйствах первой группы;

- в-шестых, более высоким финансовым результатом деятельности сельскохозяйственных товаропроизводителей. В хозяйствах первой группы получен убыток в размере 883 тыс. руб., тогда как в третьей группе – прибыль 2311 тыс. руб. на одно хозяйство.

Аналогичная тенденция, как показали произведенные нами расчеты, наблюдается и в сельскохозяйственных предприятиях, которые по-прежнему применяют общую систему налогообложения. Отличительными чертами влияния объема продаж на налоговую нагрузку и финансовые результаты деятельности сельскохозяйственных товаропроизводителей Ульяновской области являются следующие. Хозяйства, перешедшие на ЕСХН и имеющие годовой объем продаж до 4 млн руб. (первая группы), имеют более низкий уровень налоговой нагрузки по сравнению с хозяйствами, применяющими общий режим налогообложения. Это объясняется освобождением от уплаты таких налогов, как

НДС, налога на прибыль, налога на имущество и единого социального налога. Однако в конечном итоге это не позволило им получить положительный финансовый результат от хозяйственной деятельности. Исчисление вышеперечисленных налогов при общей системе налогообложения вызывает значительные трудности по формированию налоговой базы и своевременности уплаты фискальных платежей в бюджет и внебюджетные фонды, что приводит к нарушениям налогового законодательства, которые можно оценить по размерам начисляемых штрафных санкций. В хозяйствах первой группы при общей системе налогообложения размер штрафов и пени составил в среднем на хозяйство 72 тыс. руб., или 5,5 коп. на 1 руб. продаж, а в хозяйствах второй группы – соответственно 130 тыс. руб., или 2,3 коп. на 1 руб. продаж.

Как показали исследования, нарушения налогового законодательства характерны и для финансово-устойчивых предприятий Ульяновской области. Так, например, в СПК «Степновасильевский» Мелекесского района Ульяновской области, перешедшего на уплату ЕСХН, в 2006 году налоговыми органами было начислено 414 тыс. руб. штрафных санкций, что сопоставимо с 16,6% годового объема продаж предприятия.

Из приведенного выше анализа следует, что оптимальную налоговую нагрузку при наибольших финансовых результатах деятельности имеют крупные по размерам продаж сельскохозяйственные организации Ульяновской области при разных системах налогообложения.

Так, например, в ООО «Мукомол» Майнского района Ульяновской области выручка от реализации продукции (работ, услуг) в 2006 году составила 13113 тыс. руб., начисленная налоговая нагрузка – 1,3 коп. на 1 руб. продаж. Низкий удельный вес налоговых платежей позволяет данному предприятию иметь чистую прибыль в размере 2255 тыс. руб. ООО «Мукомол» не нарушает налогового законодательства по исчислению налоговой базы и своевременности уплаты фискальных платежей, в связи с чем налоговые органы не имеют претензий к данному налогоплательщику (начисленная дополнительная налоговая нагрузка равна 0). Если бы в хозяйстве уровень налоговой нагрузки со-

ставлял среднеобластной уровень (8,9 коп. на 1 руб. продаж), то чистая прибыль уменьшилась бы с 13113 тыс. руб. до 12104 тыс. руб.

Это позволяет раскрыть важный *первый методологический принцип формирования налоговых отношений*: снижение суммы начисленных налоговых платежей приводит к увеличению финансовых результатов деятельности предприятия.

Основным фактором производства сельскохозяйственной продукции безусловно является земля. При этом в качестве основополагающего фактора сельскохозяйственного производства в расчет примем площадь сельскохозяйственных угодий, так как они являются основным средством производства и предметом труда в сельском хозяйстве. Влияние размеров сельскохозяйственных угодий на налоговую нагрузку и финансовые результаты деятельности сельскохозяйственных предприятий определено в таблице 12.

В условиях Ульяновской области к мелким по размерам сельскохозяйственных угодий относят хозяйства, имеющие до 4000 га, к крупным – свыше 6000 га. Мелкие по размерам землепользования сельские налогоплательщики, перешедшие на уплату ЕСХН, отличаются от крупных хозяйств по многим показателями. Если рассматривать эффективность использования сельскохозяйственных угодий, то из данных видно, что в расчете на 1 га сельскохозяйственных угодий в хозяйствах первой группы приходится в среднем 3,1 тыс. руб. товарной продукции и 0,09 тыс. руб. чистой прибыли. В хозяйствах третьей группы товарной продукции в расчете на 1 га сельскохозяйственных угодий значительно ниже на 19%, а чистой прибыли больше в 2 раза.

Иная ситуация наблюдается при анализе производительности: годовой объем продаж в расчете на 1 работника составляет 114 тыс. руб., что ниже данного значения в хозяйствах третьей группы на 10 тыс. руб. Таким образом, сельскохозяйственные предприятия третьей группы более эффективно используют трудовой потенциал по сравнению с хозяйствами первой группы.

Таблица 12 – Влияние размеров сельскохозяйственных угодий на налоговую нагрузку и финансовые результаты сельскохозяйственных организаций Ульяновской области за 2006 год (в среднем на 1 хозяйство)

Номер группы	Группы хозяйств по площади сельскохозяйственных угодий, га	Количество хозяйств в группе, ед.	Площадь сельскохозяйственных угодий в среднем по группе га	Объем продаж, тыс. руб.			В расчете на 1 руб. продаж, коп.				Чистая прибыль (убыток), тыс. руб.	
				Всего	в том числе:		Начислено текущих налоговых платежей	Начислено штрафов и пени	Уплачено текущих налоговых платежей	Списано штрафов и пени	Всего	в том числе:
					на 1 работника	на 1 га						
Единый сельскохозяйственный налог												
1.	до 4000	30	1943	5937	114	3,1	6,8	37,5	5,1	0,4	182	0,09
2.	4000–6000	18	5048	18944	180	3,8	7,1	18,7	7,1	0,6	656	0,13
3.	свыше 6000	12	7876	22016	124	2,5	7,7	14,1	10,7	1,9	1885	0,20
Общая система налогообложения												
1.	до 4000	26	1477	6561	222	4,4	7,4	0,08	6,9	0,06	176	0,12
2.	4000–6000	8	4729	5263	92	1,1	16,1	1,6	9,5	0,06	-402	-0,08
3.	свыше 6000	1	7524	1694	35	0,2	-4,8	91,9	6,7	-	-1008	-0,13

Высокие показатели производительности труда обуславливают увеличение налоговой базы по многим налоговым платежам (отчисления в Пенсионный фонд РФ, налог на доходы физических лиц, ЕСХН), что характеризует начисленную налоговую нагрузку 7,7 коп. на 1 руб. продаж, что на 13% больше, чем в мелких хозяйствах.

Крупные по размерам землепользования хозяйства характеризуются полнотой уплаты налоговых платежей – 139%, тогда как в мелких хозяйствах данный показатель составляет лишь 75%. Невыполнение последними налоговых обязательств приводит, во-первых, к значительным суммам начисленных штрафных санкций (2226 тыс. руб. в среднем на одно хозяйство, или 37,5 коп. на 1 руб. продаж), что превышает аналогичный показатель в крупных хозяйствах в 2,7 раз; во-вторых, к увеличению кредиторской задолженности перед бюджетом и внебюджетными фондами.

В этих условиях крупным хозяйствам списано штрафов и пени в соответствии с условиями реструктуризации задолженности при подписании соглашений о финансовом оздоровлении в размере 418 тыс. руб., или 1,9 коп. в расчете на 1 руб. продаж, что соответственно в 18 и в 5 раз выше, чем в хозяйствах первой группы.

Современные ученые и экономисты активно доказывают преимущества крупных предприятий над малыми, что подтверждает и настоящая реальность. В мелких хозяйствах, перешедших на уплату ЕСХН, из-за невыполнения налоговых обязательств и начисленных штрафных санкций ежегодно происходит рост налоговых долгов на сумму 2327 тыс. руб. И это происходит одновременно при осуществлении поддержки в виде списания штрафов и пени. Отсюда следует, что при сохранении темпов роста кредиторской задолженности перед бюджетом и внебюджетными фондами размер налоговых долгов за три года деятельности мелких хозяйств превысит размер предоставленной государственной поддержки.

Все вышеперечисленное позволяет сделать важный вывод – размер налоговой нагрузки не всегда оказывает прямое влияния на размер чистой прибыли. Данная тенденция позволяет раскрыть *второй методологический принцип формирования налоговых отношений*: рост финансовых результатов деятельно-

сти возможен и при увеличении сумм начисленных налогов, но при условии, что темпы роста начисленных налогов должны уступать, и притом значительно, темпам роста финансовых результатов.

Расчеты, производимые нами по сельскохозяйственным товаропроизводителям, применяющим общую систему налогообложения, показали, что их налоговая нагрузка во много раз выше, чем в хозяйствах, уплачивающих ЕСХН. Высокая начисленная налоговая нагрузка не позволяет производить уплату налоговых платежей в полном объеме, что вызывает увеличение налоговых долгов перед бюджетом и внебюджетными фондами. Хозяйства второй группы характеризуются низкой уплатой налоговых платежей в размере 59% и низким уровнем дополнительной налоговой нагрузки (1,6 коп. на 1 руб. продаж).

В таблице 12 четко прослеживается следующая зависимость: с увеличением размеров площади сельскохозяйственных угодий в хозяйствах Ульяновской области, уплачивающих ЕСХН, происходит незначительный рост как налоговой нагрузки, так и финансовых результатов их деятельности.

Применение общей системы налогообложения в сельскохозяйственных предприятиях обуславливается наличием возможности предъявления налога на добавленную стоимость, уплаченного поставщикам, к зачету.

Формирование налоговых отношений сельскохозяйственными товаропроизводителями Ульяновской области должны затрагивать интересы как самих налогоплательщиков, что вызовет рост финансовых результатов деятельности, так государства в целом, основной задачей которого является увеличение налоговых поступлений в бюджет и внебюджетные фонды.

#### ***2.4. Меры государственной поддержки по снижению налоговой нагрузки сельскохозяйственных организаций***

Необходимость государственной поддержки аграрного сектора рыночной экономики доказана опытом западных стран, в которых сложились разнообразные многоканальные системы этой поддержки.

Государственная поддержка аграрного сектора Ульяновской области осуществляется в следующих основных формах, представленных в таблице 13.

Финансирование программ по развитию растениеводства включает в себя следующие виды направлений: на поддержку элитного семеноводства, на уплату части страхового взноса при страховании урожая сельскохозяйственных культур, на закладку и уход за многолетними насаждениями и другие субсидии. Удельный вес этих видов поддержки составляет 18,5% от общего уровня средств целевого финансирования. Следует отметить, что данный вид поддержки увеличился за 2002 – 2006 года с 14,4 млн руб. до 37,1 млн руб., или в 2,6 раза. Несмотря на положительную динамику общего роста поддержки отрасли растениеводства в Ульяновской области, данный вид поддержки составляет в расчете на 1 га сельскохозяйственных угодий всего лишь 35 руб. Доля финансирования программ и мероприятий по развитию растениеводства из федерального бюджета незначительна и составляет только 19,4%, тогда как из регионального бюджета – 80,6%.

Финансирование целевой программы «Повышение плодородия почв России» с 2002 по 2004 года происходило только из федерального бюджета и снизилось с 23,5 млн руб. до 11,4 млн руб., или на 51,5% (удельный вес в структуре государственной поддержки – 16%). В 2005 году финансирование данной программы составило 40,1 млн руб., в том числе из федерального бюджета 5,2 млн руб. (46,5% в структуре государственной поддержки). В расчете на 1 га сельскохозяйственных угодий, данный вид поддержки увеличился с 13 до 34 руб.

Доля государственной поддержки отрасли животноводства в целевых средствах бюджетного финансирования в 2006 году составила всего лишь 8,7%. При этом из федерального бюджета профинансировано всего 41,9%, остальная часть – из регионального бюджета. Данный вид поддержки также возрастает за анализируемый период с 11,1 млн руб. до 17,5 млн руб., или на 58,5%.

Субсидии на возмещение части затрат на уплату процентов по кредитам, полученным в российских кредитных организациях, увеличились на 7,9 млн руб. и составляют в расчете на 1 га сельскохозяйственных угодий всего 14 руб.

Таблица 13 – Динамика государственной поддержки сельскохозяйственных товаропроизводителей Ульяновской области

Виды государственной поддержки	2002 г.		2003 г.		2004 г.		2005 г.		2006 г.	
	Всего, тыс. руб.	в том числе	Всего, тыс. руб.	в том числе	Всего, тыс. руб.	в том числе	Всего, тыс. руб.	в том числе	Всего, тыс. руб.	в том числе
		на 1 га сельхоз- угодий, руб.		на 1 га сельхоз- угодий, руб.		на 1 га сельхоз- угодий, руб.		на 1 га сельхоз- угодий, руб.		на 1 га сельхоз- угодий, руб.
Государственная поддержка – всего,	83277	46	177456	105	71074	52	90580	77	200947	190
в том числе:										
- на развитие животноводства	11057	6	7356	4	9833	7	12871	11	17529	17
- на развитие растениеводства	14365	8	24776	15	31512	23	30445	26	37135	35
- программа «Повышение плодородия почв России»	23502	13	17712	10	11356	8	40112	34	-	-
- прочие субсидии на поддержку сельского хозяйства	-	-	-	-	-	-	-	-	86167	81
- на возмещение части затрат на уплату процентов по кредитам	7268	4	4245	3	2498	2	7152	6	15142	14
- программа «Социальное развитие села до 2010 года»	-	-	1840	1	-	-	-	-	-	-
- на финансирование капитальных вложений	3180	2	3000	2	-	-	-	-	-	-
- на возмещение убытков по чрезвычайным ситуациям	-	-	91697	54	-	-	-	-	26300	25
- прочие субсидии	23905	13	26830	16	15875	12	-	-	18674	18



Сельскохозяйственными организациями за 2006 год было получено субсидированных краткосрочных банковских кредитов в 6 раз больше, чем в 2004 году. Впервые в Ульяновской области сельскохозяйственными товаропроизводителями в 2005 году был получен субсидированный инвестиционный налоговый кредит сроком на 5 лет на сумму 11,7 млн руб. Увеличению объемов кредитования способствовало открытие Ульяновского филиала ОАО «Россельхозбанк», который за полгода своей деятельности выдал кредитов на сумму более 250 млн руб.

В Ульяновской области в настоящее время реализуются мероприятия по всем трем направлениям проекта «Развитие АПК». В частности, в рамках направления «Ускоренное развитие животноводства» участниками национального проекта стали следующие сельскохозяйственные предприятия региона: ООО «Симбирский бекон», ООО «Стройпластмасс-Агропродукт» и ООО «Хлебороб» Ульяновского района, КФХ «Кузнецов» Сенгилеевского района, ОАО «Дивный-нефть» Мелекесского района, СПК «Прасковьянский» Николаевского района, КФХ «Воля» Цильнинского района, ОАО «Ульяновскмолпром», ООО «СКИК Новомалыклинский», СПК им. Н.К. Крупской Мелекесского района. Им установлен объем субсидий на возмещение части затрат на строительство, реконструкцию и модернизацию животноводческих комплексов на общую сумму 36,5 млн рублей из федерального бюджета и 18,5 млн рублей из бюджета области. Кроме того, ООО «Стройпластмасс-Агропродукт» закупил по лизингу 51 голову крупного рогатого скота на общую сумму 3,9 млн рублей, а СПК им. Крупской отобраны 75 голов телок на сумму 2,6 млн рублей. В целях поддержки малых форм хозяйствования на селе личным подсобным хозяйствам области в 2006 году были выделены субсидии на сумму 26 млн рублей из федерального бюджета и 1,5 млн рублей из бюджета области. Эти средства использованы на уплату процентов по привлекаемым кредитам.

По данным на 20.04.2006 года около 2 тысяч владельцев личных подсобных хозяйств и 140 крестьянских (фермерских) хозяйств подали заявки на участие в национальном проекте. Основным оператором в реализации этого на-

правления в Ульяновской области является ОАО «Россельхозбанк». Кредиты «Россельхозбанка» получили 74 владельца личных хозяйств на общую сумму почти 10,5 млн рублей, три крестьянских (фермерских) хозяйства – на сумму 3,3 млн рублей. Кроме того, в Ульяновской области функционируют пять кредитных кооперативов в Радищевском, Мелекесском, Павловском, Сенгилеевском районах и Ульяновске. Идет работа по созданию снабженческо-сбытовых кооперативов в Новоспасском и Кузоватовском районах, перерабатывающего кооператива в Карсунском районе.

Общий размер государственной поддержки увеличился за анализируемый период в 2 раза и составил в расчете на 1 га сельскохозяйственных угодий 190 руб. или в расчете на 1 тыс. руб. продаж – 61 руб. Значительная часть средств целевого финансирования осуществлялась за счет средств регионального бюджета: 2004 год – 69%, 2005 год – 63%, 2006 год – 59%. При таком уровне государственная поддержка не оказывает существенного влияния на экономические показатели сельскохозяйственных товаропроизводителей Ульяновской области. Перенос государственной поддержки с федерального уровня на уровень субъектов Федерации обуславливает снижение темпов развития аграрного сектора Ульяновской области.

Произведенные нами исследования показали, что государственная поддержка оказывается преимущественно средним по размерам производства сельскохозяйственным предприятиям. Так, например, среди хозяйств, применяющих общую систему налогообложения и ЕСХН, поддержка была оказана хозяйствам со средним годовым объемом продаж в 6,8 млн руб. и 14,3 млн руб. соответственно (табл.14).

Несмотря на незначительные объемы государственной поддержки сельскохозяйственных товаропроизводителей, нами выявлены существенные различия в результативности формирования налоговых отношений и финансовых результатов деятельности тех предприятий, которые получили эту поддержку. Так, хозяйства, применяющие ЕСХН, характеризуются более высоким уровнем начисленной налоговой нагрузки в размере 9 коп. на 1 руб. продаж. Однако в

этих хозяйствах наблюдается низкий уровень дополнительной налоговой нагрузки, который характеризует размер начисленных штрафных санкций за нарушение налогового законодательства РФ и составляет 0,8 коп. на 1 руб. продаж. При этом хозяйства, получившие средства целевого финансирования, характеризуются низкой уплатой начисленных штрафов и пени.

Таблица 14 – Влияние государственной поддержки на результативность налоговых отношений и финансовые результаты деятельности в сельском хозяйстве Ульяновской области за 2006 год (в среднем на 1 хозяйство)

Группы хозяйств	Количество хозяйств в группе, ед.	Объем продаж, тыс. руб.	В расчете на 1 руб. продаж, коп.				Прибыль (убыток) от продаж, тыс. руб.	Чистая прибыль (убыток), тыс. руб.
			Начислено текущих налоговых платежей	Начислено штрафных санкций	Уплачено текущих налоговых платежей	Списано штрафных санкций		
Общая система налогообложения								
1. Хозяйства, не получившие субсидии	5	2095	12	16	15	0,07	38	127
2. Хозяйства, получающие субсидии	30	6797	9	0,37	7	0,06	-22	-9
Единый сельскохозяйственный налог								
1. Хозяйства, не получившие субсидии	6	1912	12	22	9	3	-606	-1044
2. Хозяйства получающие субсидии	54	14293	7	0,8	7	0,4	854	855

Государственная поддержка наряду со списанием штрафных санкций согласно Федеральному закону РФ «О финансовом оздоровлении сельскохозяйственных товаропроизводителей» смогла обеспечить положительный финансовый результат в среднем на одно хозяйство в размере 855 млн руб.

К субсидируемым хозяйствам, применяющим общую систему налогооб-

ложения, относятся предприятия, обеспечивающие население городов Ульяновской области продуктами питания. Препятствием их перехода на ЕСХН (до 2006 года) являлось наличие значительного числа розничных торговых точек в городской местности. Государственная поддержка наряду со списанием штрафных санкций не позволила получить положительный конечный финансовый результат – убыток составил 9 млн руб. в среднем на хозяйство.

Проведенный мониторинг осуществления государственной поддержки сельскохозяйственных товаропроизводителей Ульяновской области показал, что средства целевого бюджетного финансирования распределяются между сельскими предприятиями независимо от результативности формирования налоговых отношений и, прежде всего, полноты уплаты начисленных налоговых платежей, а также полученных финансовых результатов.

В течение последних лет со стороны государства применялись определенные меры по реструктуризации долгов в организациях, в том числе и в агропромышленном комплексе. При этом не всегда учитывалось более тяжелое финансовое положение сельскохозяйственных предприятий по сравнению с предприятиями других отраслей.

В течение 2001 года были осуществлены крупные меры по реструктуризации задолженности сельскохозяйственных товаропроизводителей. Содержание этих мер заключалось в отсрочке долгов и частичном их списании при условии полного выполнения текущих платежей и соблюдения графика погашения отсроченного основного долга. Однако ни одно сельскохозяйственное предприятие Ульяновской области из-за низкого уровня платежеспособности не могло своевременно и в полном объеме выполнить текущие обязательства. Общая сумма кредиторской задолженности в аграрной сфере Ульяновской области возросла только за год на 33%.

В целях принятия кардинальных мер по финансовому оздоровлению неплатежеспособных сельскохозяйственных организаций в 2002 году был принят Федеральный закон РФ «О финансовом оздоровлении сельскохозяйственных товаропроизводителей». Согласно этому закону сельскохозяйственные пред-

приятия получили право на реструктурирование кредиторской задолженности перед бюджетом и внебюджетными социальными фондами, а также и списание штрафов и пени в соответствии с разработанными в законодательном акте условиями. Только незначительная часть сельскохозяйственных предприятий в 2002 году получила право на реструктурирование задолженности, которая составила 67,8 млн руб. в целом по Ульяновской области или 166 тыс. руб. в среднем на одно хозяйство (3,4 коп. в расчете на 1 руб. налоговой задолженности). В 2003 году списание штрафов и пени в соответствии с условиями реструктуризации не производилось, и лишь в 2004 году по вышеназванному закону было списано в аграрной сфере области 589,5 млн руб., в 2005 году – 0,13 млн руб., в 2006 году – 53,2 млн руб.

Как показал произведенный нами мониторинг, в 2006 году 27% сельскохозяйственных предприятий (Ульяновского, Чердаклинского, Старомайнского, Майнского, Вешкаймского, Цильнинского, Инзенского, Мелекесского районов) Ульяновской области получили право на реструктуризацию налоговых долгов (табл. 15).

Право на реструктуризацию получили наиболее эффективно функционирующие сельскохозяйственные предприятия, применяющие ЕСХН. Данные хозяйства характеризуются высоким уровнем выполнения налоговых обязательств – полнота уплаты превышает 106%, что означает выполнение не только текущих налоговых платежей, но и погашение долгов перед бюджетом и внебюджетными фондами, возникших в предыдущие годы хозяйственной деятельности.

Однако в Ульяновской области имеются 15% сельскохозяйственных организаций, которые продолжают накапливать налоговые долги в этих условиях. Так, например, СПК им. Крупской Мелекесского района в 2004 году было списано 32,7 млн руб. и реструктурировано 40,1 млн руб. кредиторской задолженности перед бюджетом и внебюджетными фондами. Из начисленных 17,6 млн руб. текущих налоговых платежей и 16,9 млн руб. штрафных санкций хозяйством было уплачено за счет собственных источников финансирования только 14,7 млн руб. и 3,3 млн руб. соответственно. При 40 млн руб. чистой прибыли СПК им. Крупской постоянно испытывает недостаток денежных

средств даже для выполнения текущих расходов. И если бы не списание и реструктуризация налоговой задолженности, то фактически в хозяйстве продолжился бы рост кредиторской задолженности на сумму 16,5 млн руб., и менее чем за 5 лет размер налоговых долгов достиг бы уровня до осуществления федеральной программы о финансовом оздоровлении.

Таблица 15 – Влияние налогового механизма поддержки на налоговую нагрузку и финансовые результаты деятельности сельскохозяйственных организаций Ульяновской области за 2006 год (в среднем на 1 хозяйство)

Группы хозяйств по уровню списания налоговой задолженности	Количество хозяйств в группе, ед.	Объем продаж, тыс. руб.	В расчете на 1 руб. продаж, коп.				Чистая прибыль (убыток), тыс. руб.
			Начислено текущих налоговых платежей	Начислено штрафных санкций	Уплачено текущих налоговых платежей	Списано штрафных санкций	
<b>Общая система налогообложения</b>							
1. Хозяйства, не получившие право на списание	29	5179	11	1,0	8,8	-	-15
2. Хозяйства, получившие права на списание	6	10698	16	1,2	4,1	0,2	135
<b>Единый сельскохозяйственный налог</b>							
1. Хозяйства, не получившие право на списание	36	10426	7,4	0,2	6,7	-	721
2. Хозяйства, получившие права на списание	24	16997	6,7	1,8	7,1	0,8	822

В 2006 году данному хозяйству было еще реструктуризировано 40,2 млн руб. налоговых долгов, но при этом из начисленных платежей в размере 20,4 млн руб. было уплачено только 17,3 млн руб. В результате этого в хозяйстве фактически продолжается рост кредиторской задолженности по налоговым долгам на сумму 3,1 млн руб. И все это происходит при высоких финансовых результатах деятельности – 62 млн, руб. чистой прибыли.

Списание штрафов и пени в соответствии с условиями реструктуризации по данным таблицы 15 составляет 13,6 тыс. руб., или 0,8 коп. на 1 руб. продаж в среднем на организацию, применяющую ЕСХН. Следует отметить, что эта группа хозяйств выполняет свои текущие обязательства, что обуславливает снижение кредиторской задолженности перед бюджетом и внебюджетными фондами. Данная ситуация соответствует основным положениям Федерального закона.

Реструктуризация долгов согласно Федеральному закону РФ «О финансовом оздоровлении сельскохозяйственных товаропроизводителей» предусматривает полное списание сумм пеней и штрафов, предоставление отсрочек и рассрочек на сумму основного долга и начисленных процентов, а также списание сумм основного долга и начисленных процентов.

В свою очередь в налоговом законодательстве установлены возможности переноса сроков уплаты налогов на более поздние сроки. Так, изменения срока уплаты осуществляется в следующих формах (п.3 ст.61 НК РФ):

- отсрочки;
- рассрочки;
- инвестиционный налоговый кредит.

Отсрочка по уплате налога представляет собой изменение срока уплаты налога при наличии оснований, предусмотренных Налоговым кодексом, на срок, не превышающий один год, соответственно с единовременной уплатой налогоплательщиком суммы задолженности.

Рассрочка по уплате налога представляет собой изменение срока уплаты налога при наличии оснований на срок, не превышающий один год, соответственно с поэтапной уплатой налогоплательщиком суммы задолженности.

Отсрочка или рассрочка по уплате налога могут быть предоставлены по одному или нескольким налогам. Отсрочка или рассрочка по уплате федеральных налогов в части, зачисляемой в федеральный бюджет, на срок более одного года, но не превышающий три года, может быть предоставлена по решению Правительства Российской Федерации.

Инвестиционный налоговый кредит представляет собой такое изменение срока уплаты налога, при котором организации при наличии предусмотренных оснований предоставляется возможность в течение определенного срока и в определенных пределах уменьшать свои платежи по налоговым платежам с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов.

Первые два вида изменений срока уплаты налога предоставляются налогоплательщикам при наличии хотя бы одного из следующих условий:

1) причинения организации ущерба в результате стихийного бедствия и иных обстоятельств непреодолимой силы;

2) задержки организации финансирования из бюджета или оплаты выполненного этим лицом государственного заказа;

3) угрозы банкротства организации в случае единовременной уплаты налога.

По первым двум основаниям изменения срока уплаты налоговых платежей проценты на сумму задолженности не начисляются.

Однако, как показали наши исследования, ни одна сельскохозяйственная организация Ульяновской области не воспользовалась правом на получение вышеуказанных возможностей (и это в условиях ежегодной гибели значительной части озимых посевов из-за погодных условий в зимний период, несвоевременной оплаты сельскохозяйственным организациям районными администрациями за поставленную продукцию в бюджетные учреждения).

Условия реструктуризации задолженности по налогам, отраженные как в ФЗ «О финансовом оздоровлении сельскохозяйственных товаропроизводителей», так и в Налоговом кодексе, не способствуют решению проблемы ликвидации налоговой задолженности сельскохозяйственных организаций.

К сожалению, стоит признать, что к увеличению дополнительной налоговой нагрузки в связи с невыполнением сельскохозяйственными организациями своих налоговых обязательств приводит экономическая политика областной и районных администраций. Проведенные нами исследования и анализ показали, что ежегодный рост дебиторской задолженности сельскохозяйственных товаропроизводителей из-за невыполнения своих договорных обязательств район-



ными администрациями имеет такое же значение для сельских товаропроизводителей, как и другие факторы, такие как диспаритет цен на сельскохозяйственную и промышленную продукцию, незначительная государственная поддержка и другие.

Так, например, Октябрьская поселковая администрация Чердаклинского района имеет задолженность перед ФГУП учхозом УГСХА на 01.01.2004 года в размере 3,2 млн руб., которая ежегодно возрастала, и на 1.01 2006 года составила 5,8 млн руб. Эта задолженность была сопоставима соответственно с 6% и 15,2% годового объема продаж хозяйства. При этом налоговые органы за невыполнение налоговых обязательств перед местным бюджетом начислили данной организации штрафных санкций в размере 600 тыс. руб., которые повлияли на рост дополнительной налоговой нагрузки.

Аналогичная ситуация наблюдается почти во всех сельскохозяйственных организациях Ульяновской области (в СПК им. Крупской Мелекесского района – 18 млн руб.). Наличие непогашенной дебиторской задолженности свидетельствует о «скрытом» кредитовании сельскохозяйственными товаропроизводителями, причем на бесплатной основе, районных администраций. По своей сути организации выделяют государственным органам ссуды в товарной форме и в основном не за счет собственных, а за счет заемных и привлеченных средств, что обуславливает частичный рост кредиторской задолженности.

Рост кредиторской задолженности перед бюджетом и внебюджетными фондами в аграрной сфере обусловлен двумя причинами (табл. 16):

- 1) несвоевременной уплатой начисленных налоговых платежей;
- 2) начислением значительных сумм штрафных санкций.

В соответствии с данными таблицы 16 можно сделать следующие выводы: наибольший уровень уплаты налоговых платежей имеют сельскохозяйственные организации, у которых начисленная налоговая нагрузка в среднем на 1 хозяйство составляет 6,4 коп. на 1 руб. продаж (при применении ЕСХН). Следовательно, данный уровень налоговой нагрузки можно признать оптимальным в аграрной сфере.

Таблица 16 – Влияние налоговых долгов на финансовые результаты деятельности сельскохозяйственных организаций Ульяновской области за 2004 год (в среднем на 1 хозяйство)

Системы налогообложения	Группы хозяйств в зависимости от размеров налоговых долгов к среднемесячной выручке от продаж	Количество хозяйств в группе, ед.	Объем продаж, тыс. руб.	В расчете на 1 руб. продаж, коп.				Прибыль (убыток) от продаж, тыс. руб.	Чистая прибыль (убыток), тыс. руб.
				Начислено текущих налоговых платежей	Начислено штрафных санкций	Уплатено текущих налоговых платежей	Списано штрафных санкций		
Общая система	1. До 3 мес.	24	7794	8,5	0,05	7,9	0,05	117	230
	2. От 3 до 6 мес.	1	13113	1,3	-	1,4	-	2000	2255
	3. Свыше 6 мес.	10	1425	22,1	15,8	5,9	0,23	-530	-740
ЕСХН	1. До 3 мес.	48	15474	6,4	0,2	6,5	0,1	1095	1157
	2. От 3 до 6 мес.	2	4226	11,9	6,9	5,4	0,6	87	228
	3. Свыше 6 мес.	10	3206	19,4	18,6	17,5	7,1	-1023	-1609

Сельскохозяйственные товаропроизводители, уплачивающие ЕСХН и имеющие налоговые долги до трех месяцев, по сравнению с группой предприятий, имеющих долги свыше 6 месяцев, имеют следующие показатели:

- во-первых, размер выручки выше в 4,8 раза, что повлияло на финансовый результат от продаж. Хозяйства первой группы получили прибыль от продаж в размере 1095 тыс. руб. в среднем на одно хозяйство, хозяйства третьей группы – убыток в размере 1023 тыс. руб.;

- во-вторых, высокие размеры чистой прибыли, которые превышают финансовые результаты хозяйств третьей группы на 2766 тыс. руб.;

- в-третьих, более низкий уровень налоговой нагрузки. Сельскохозяйственные организации с трехмесячным размером задолженности по налоговым платежам, имеют начисленную налоговую нагрузку 6,4 коп. на 1 руб. продаж, что в 2,9 раза ниже, чем начисляют хозяйства со сроком задолженности свыше 6 месяцев;

- в-четвертых, высокой полнотой уплаты текущих налоговых платежей. Если хозяйства третьей группы уплачивают 17,5 коп. из 19,4 коп. начисленных фискальных платежей в расчете на 1 руб. продаж, или полнота оплаты составляет 90%, то хозяйства первой группы уплачивают 6,5 коп. из 6,4 коп. начисленных, то есть они имеют возможность погашать в стопроцентном объеме не только текущие начисленные платежи, но и 0,1 коп. с каждого полученного рубля выручки направлять на погашение кредиторской задолженности перед бюджетом и внебюджетными фондами, возникшей за прошлые годы.

При этом необходимо отметить, что сельскохозяйственные предприятия третьей группы по сравнению с первой группой имеют высокую государственную поддержку в виде списания штрафных санкций в размере 7,1 коп. на 1 руб. продаж.

Аналогичная тенденция наблюдается и в сельскохозяйственных организациях, применяющих общий режим налогообложения. Основными отличиями их показателей по сравнению с хозяйствами, уплачивающими ЕСХН, являются следующие.

Все полученные финансовые результаты деятельности хозяйств первой группы, применяющих ЕСХН, превышают данные значения на предприятиях, применяющих общую систему налогообложения: объем продаж – в 2 раза, прибыль от продаж – в 9,4 раза, чистая прибыль – в 5 раз.

Начисленная налоговая нагрузка в предприятиях с общей системой налогообложения составляет – 8,5 коп на 1 руб. продаж, а реализованная налоговая нагрузка – 7,9 коп. на 1 руб. продаж. Полнота уплаты фискальных платежей составляет 93%.

Все вышеизложенное позволяет сделать вывод о тесной взаимосвязи размеров налоговых долгов сельскохозяйственных организаций и сроков их погашения с показателями налоговой нагрузки и финансовыми результатами деятельности.

## **Глава 3. Совершенствование финансово-экономических инструментов как фактор повышения эффективности**

### ***3.1. Обоснование выбора систем налогообложения в сельском хозяйстве***

Наибольший интерес в настоящее время в практическом плане по снижению налоговой нагрузки представляет собой выбор системы налогообложения налогоплательщиком. Обзор применяемых систем налогообложения, особенности уплаты налогов и их совокупный размер в каждой системе, их динамическая оценка, сопоставление между собой и расчет налоговой эффективности позволяют разработать достаточно универсальные практические рекомендации для широкого круга пользователей.

При выборе систем налогообложения в сельском хозяйстве следует руководствоваться не снижением сумм налоговых платежей организаций, а их оптимизацией и увеличением финансовых результатов их деятельности.

На практике надо учитывать, что не всегда меньшие налоговые издержки приводят к улучшению финансового состояния хозяйства, и наоборот. В данном случае необходимо учитывать следующую закономерность, суть которой заключается в том, что темпы роста объемов продаж должны превышать темпы роста налоговых платежей. И в этом случае будет прирастать доля прибыли. И снижать налоги целесообразно до тех пор, пока расчеты показывают, что это дает прирост чистой прибыли. Именно прибыль предопределяет предпринимательскую сущность развития сельскохозяйственного производства.

Действующая в настоящее время налоговая система очень сложна, что общеизвестно. Поэтому организациям трудно найти способы снижения налоговой нагрузки. Несовершенство налоговой системы, сложность и противоречивость налогового механизма, постоянное изменение действующих законода-

тельных и нормативных документов о порядке исчисления и взимания отдельных налогов – все это обуславливает необходимость адаптации сельскохозяйственных организаций к современным условиям налогообложения.

Учитывая особенности функционирования сельскохозяйственных организаций, необходимо в первую очередь выбрать такую систему налогообложения, при которой бы товаропроизводители уплачивали налоги и сборы в бюджет в полном объеме, и их размер не оказывал бы значительного влияния на их финансовое состояние.

В 2000 году комитет по аграрным вопросам Государственной Думы Российской Федерации рекомендовал включить в Налоговый кодекс Российской Федерации новый раздел 26 (А) «Единый земельный налог для сельскохозяйственных товаропроизводителей», заменяющий собой налог на прибыль, налог на имущество, земельный налог, транспортный налог. В результате в НК РФ была включена глава 26.1 «Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)», которая с 2002 года могла применяться в субъектах РФ. Все плательщики единого сельскохозяйственного налога были исключены из списков плательщиков вышеперечисленных налогов. Объектом налогообложения являлись сельскохозяйственные угодья. Ставки единого земельного налога устанавливались в денежном выражении в расчете на гектар сельскохозяйственных угодий с учетом их состава и в соответствии с кадастровой оценкой. Но применение такого специального налогового режима не получило распространения в Ульяновской области, так как имело ряд существенных недостатков:

- сложности с установлением налоговых ставок;
- возможность применения этой главы лишь сельскохозяйственными производителями, специализирующимися на производстве растениеводческой продукции.

С 1 января 2004 года действует новая редакция главы 26.1 Налогового кодекса РФ «Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)», введенная Федеральным

законом от 11.11.2003 г. №147-ФЗ «О внесении изменений в главу 26.1 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации» (с изменениями от 17.05.2007 г. №85-ФЗ).

Новые изменения в налоговом законодательстве предоставили возможность организациям агропромышленного комплекса наряду с традиционной системой налогообложения применять с 1 января 2004 года специальный режим в виде единого сельскохозяйственного налога (ЕСХН). Концептуальными изменениями, которые получили свое развитие в новой редакции, являются:

- выбор системы налогообложения;
- в перечень единого налога включены и организации, и предприниматели, занятые производством любой сельскохозяйственной продукции;
- установлен перечень производителей, которые не вправе перейти на уплату единого налога;
- увеличен налоговый период до одного календарного года;
- изменен объект налогообложения (доходы, уменьшенные на величину расходов).

Переход на уплату единого сельскохозяйственного налога организациями предусматривает замену уплаты налога на прибыль организаций, налога на добавленную стоимость, налога на имущество организаций и единого социального налога уплатой единого сельскохозяйственного налога, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности организаций за налоговый период.

Учитывая, что по налогу на имущество, налогу на прибыль и НДС организации агропромышленного комплекса имеют льготы, а ЕСН составляет, по нашим расчетам, основную часть абсолютной налоговой нагрузки организаций за 1999 – 2003 года, освобождение от уплаты этих налогов дает организациям незначительную сумму налоговой экономии.

Кроме того, для организаций, перешедших на уплату ЕСХН, предусмотрен льготный порядок включения стоимости приобретенных основных средств в расходы. Он дает возможность организациям АПК окупать затраты, связанные с приобретением основных средств, в более короткие сроки (табл. 17).

Таблица 17 – Особенности отнесения на расходы стоимости основных средств, приобретенных до перехода на уплату ЕСХН

Срок полезного использования основного средства	Порядок принятия расходов в целях исчисления ЕСХН
До 3-х лет включительно	В течение первого года уплаты ЕСХН 100% стоимости
От 3-х до 15 лет включительно	За первый год уплаты ЕСХН 50% стоимости За второй год – 30% стоимости За третий год – 20% стоимости
Свыше 15 лет	В течение 10 лет после перехода на уплату ЕСХН равными долями от стоимости основного средства

Если основные средства приобретены после перехода на ЕСХН, то вся стоимость приобретения включается в состав расходов в течение того календарного года, в котором оно осуществлялось. Учитывая низкорентабельную деятельность большинства хозяйствующих субъектов в аграрной сфере, а также вышеуказанный порядок учета расходов, можно сформулировать первое важное условие при определении целесообразности перехода на ЕСХН: в течение первых 10 лет с момента перехода на ЕСХН налоговая база должна быть равна или близка к нулю (в виду превышения расходов над доходами).

Сельскохозяйственные товаропроизводители, перешедшие на уплату единого сельскохозяйственного налога, уплачивают страховые взносы на обязательное пенсионное страхование и другие налоги и сборы в общем порядке.

Сельскохозяйственные организации, перешедшие на уплату единого сельскохозяйственного налога, вправе через год перейти на общий режим налогообложения, а ещё через год вновь перейти на специальный режим для сельских товаропроизводителей.

Не вправе перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога:

- 1) организации, занимающиеся производством подакцизных товаров;
- 2) организации, имеющие филиалы и представительства;
- 3) бюджетные организации;



4) организации, занимающиеся игорным бизнесом;

5) организации, переведенные на систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (данный пункт утратил силу с 01.01.2006 г.).

Последний пункт, на наш взгляд, ущемлял экономические интересы сельскохозяйственных товаропроизводителей в течение использования специального налогового режима в 2004 – 2005 годах, так как розничная торговля является структурным звеном в аграрном производстве, создает новую стоимость сельскохозяйственного продукта, иногда большую, чем в процессе производства. Собственная торговля – это одна из наиболее экономически выгодных форм сбыта сельскохозяйственной продукции, и преимущества эти заключаются, прежде всего:

- в низком удельном весе стоимости сельскохозяйственной продукции в розничной цене продуктов питания;

- в ускорении оборачиваемости денежных средств;

- в возможности стать торговым посредником на рынке сбыта.

Переход сельскохозяйственных организаций в 2004 – 2005 годах на уплату ЕСХН вынудил их пойти на отделение и преобразование принадлежащих им розничных магазинов в самостоятельные предпринимательские структуры. Введение в 2006 году положения о том, что сельскохозяйственные товаропроизводители, применяющие специальный режим налогообложения, имеют право заниматься «вмененными» видами деятельности, не вызвало обратной тенденции возврата имущества торговых организаций, бывших в собственности сельскохозяйственных предприятий, на их баланс. В более выигрышном экономическом положении оказались 18 сельскохозяйственных организаций региона, которые «не избавились» от розничной торговли, а оставили в распоряжении предприятия, сдавая их в аренду.

Также одним из недостатков специального режима налогообложения для сельскохозяйственных организаций, который в будущем создаст проблемы, является замена уплаты НДС уплатой единого налога, так как у 26% сельскохо-

зяйственных товаропроизводителей Ульяновской области суммы НДС, уплаченные поставщикам, превышают суммы НДС, полученные от покупателей (табл. 18).

Суммы НДС, подлежащие зачету или возмещению из бюджета, увеличивают экономические выгоды организаций в связи с неуплатой в будущем на эту сумму начисленных фискальных платежей. Это такие налоговые изъятия, как налог на добавленную стоимость, налог на прибыль, единый социальный налог в части, зачисляемой в федеральный бюджет, а также штрафы и пени по ним, подлежащие уплате в федеральный бюджет. А при отсутствии кредиторской задолженности перед бюджетом и государственными внебюджетными социальными фондами, если по итогам налогового периода налоговые вычеты превышают начисленную к уплате сумму налога, то полученную разницу целесообразнее предъявить к возмещению налогоплательщику из бюджета.

Таким образом, для формирования эффективных налоговых отношений и повышения финансовых результатов деятельности организаций необходимо обосновать положительные и отрицательные стороны применения единого сельскохозяйственного налога.

Таблица 18 - Влияние расчетов с бюджетом по НДС на финансовые результаты деятельности сельскохозяйственных организаций Ульяновской области за 2003 год

Группы хозяйств в зависимости от уплаты или предъявления к зачету НДС в бюджет	Количество хозяйств в группе, ед.	Размер налога на добавленную стоимость в среднем по группе, тыс. руб.	В среднем на 1 хозяйство				
			Прибыль (убыток) до налогообложения, тыс. руб.	Приходится на 1 руб. продаж начисленных налоговых платежей и отчислений, руб.	Приходится на 1 руб. продаж уплаченных налоговых платежей и отчислений, руб.	Начислено штрафов и пеней, тыс. руб.	Коэффициент текущей ликвидности
Хозяйства, предъявляющие НДС к зачету	26	-94,73	-264,35	0,08	0,03	118,66	1,4
Хозяйства, начисляющие НДС к уплате в бюджет	74	250,53	-370,00	0,13	0,05	214,22	1,27

Рассмотрим сначала положительные моменты:

- снижение абсолютной и относительной величины налоговой нагрузки организации за счет отмены налога на добавленную стоимость, налога на прибыль, налога на имущество организаций и единого социального налога;

- заинтересованность организации в обновлении основных производственных фондов (стоимость приобретаемых объектов основных средств и нематериальных активов включается в расходы в полном объеме, а не в сумме начисленной амортизации);

- более широкое применение элементов налоговой оптимизации с учетом того, что объектом налогообложения ЕСХН являются доходы, уменьшенные на величину расходов, и у организаций появляется реальная возможность снизить налоговую базу законными способами, в частности, путем применения методов ЛИФО для определения материальных расходов;

- повышение эффективности производства за счет снижения налоговых платежей и увеличения суммы оборотных средств, находящихся в распоряжении организации;

- реальная возможность повышения заработной платы работников организаций (так как ЕСН не уплачивается) и, соответственно, отчислений в Пенсионный фонд, поскольку эти расходы уменьшают налоговую базу для расчета ЕСХН;

- учет доходов и расходов формируется по данным бухгалтерского учёта, а не налогового учета, но в соответствии с требованиями главы 26.1 НК РФ, а также главы 25 НК РФ;

- сокращается объем налоговой отчётности, а, следовательно, уменьшаются и затраты на ее формирование. При традиционной системе налогообложения подаются следующие виды деклараций: 4 декларации по НДС в год, 4 по ЕСН, 4 по налогу на прибыль, 1 по НДФЛ, 4 по единому налогу на вмененный доход, 4 по налогу на имущество и др. При переходе на ЕСХН подаются следующие виды деклараций: декларация по ЕСХН – 2, НДФЛ – 1, расчеты, представляемые в Пенсионный фонд РФ и в Фонд социального страхования. Следо-

вательно, снижаются налоговые риски, связанные с допускаемыми ошибками при исчислении большого количества налогов по непростым правилам нашей налоговой системы.

Отрицательными моментами при переходе на специальный налоговый режим являются:

- существенное ограничение для перехода на ЕСХН, заключающееся в обязательности соответствия критерию – доля выручки от реализации произведенной сельскохозяйственной продукции собственного производства должна составить более 70% в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг);

- сужение рынка сбыта готовой продукции, поскольку большей части покупателей, являющихся плательщиками НДС, будет невыгодно приобретать продукцию у сельскохозяйственных организаций, которые плательщиками НДС не являются, так как они (покупатели) не получают возможности произвести налоговые вычеты по НДС;

- невозможность перехода с упрощенной системы налогообложения на ЕСХН без перехода на общий режим;

- отсутствие возможности учета для целей налогообложения сумм налоговых вычетов по НДС, не учтенных до момента перехода на уплату ЕСХН (утратил силу с 01.01.2008 г.);

- убыток, полученный налогоплательщиками при применении общего режима налогообложения, не принимается при переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога;

- снижение конкурентоспособности продукции в результате повышения ее себестоимости (организации с целью минимизации налоговой базы будут направлять все усилия на увеличение суммы расходов, связанных с производством и реализацией готовой продукции) и, соответственно, отпускных цен, а с другой стороны, необходимость снижения отпускных на продукцию на величину до 10% для привлечения покупателей – плательщиков НДС;

- организации, применяющие систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход, не вправе были применять систему налогообложе-

ния в виде единого сельскохозяйственного налога в течение двух лет с 2004 по 2005 год.

Отрицательные стороны можно отметить и при переходе налогоплательщиков с уплаты единого сельскохозяйственного налога на общую систему налогообложения. Во-первых, налогоплательщики, перешедшие на уплату единого сельскохозяйственного налога, не вправе до окончания налогового периода перейти на общий режим налогообложения. При этом они вправе вновь перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога не ранее чем через один год после того, как они утратили право на уплату единого сельскохозяйственного налога.

Во-вторых, убыток, полученный налогоплательщиками при уплате единого сельскохозяйственного налога, не принимается при переходе на общий режим налогообложения.

В-третьих, если суммы расходов на приобретение основных средств, принятых при исчислении налоговой базы за период применения ЕСХН, превысили суммы амортизации, исчисленные за тот же период в соответствии с главой 25 НК РФ, то при переходе на общий режим налогообложения полученная разница будет признана доходом.

В-четвертых, суммы НДС, предъявленные налогоплательщикам ЕСХН, до перехода на общий режим налогообложения по приобретенным товарам (работам, услугам), включая основные средства и нематериальные активы, вычету не подлежат.

Экономические реформы предоставили полную самостоятельность в организации финансово-хозяйственной деятельности сельских товаропроизводителей. В 2004 году 298 организаций Ульяновской области перешли на уплату единого сельскохозяйственного налога, а остальные остались на общей системе налогообложения или продолжали применять упрощенную систему. В 2005 году ЕСХН применяли 269 хозяйств, упрощенную систему – 34, а общую систему налогообложения – 38. В 2006 году на ЕСХН осталось 239 хозяйств, на упрощенной – 29, а на общей (традиционной) системе налогообложения – 52. В течение 2006 года 14 предприятий вернулись к применению общей (традиционной) системы налогообложения.

Для определения налоговой эффективности от перехода на ЕСХН нами произведен расчет, представленный в таблицах 19 и 20.

ООО «Мукомол» в 2006 году не перешло на уплату ЕСХН. Соответственно оно имеет право согласно ст. 171 НК РФ на налоговые вычеты по НДС в размере сумм НДС по приобретенным товарам, работам, услугам. Представим ситуацию перехода данного хозяйства на ЕСХН при сложившихся условиях 2006 года.

Таблица 19 – Расчет налоговой эффективности применения различных систем налогообложения ООО «Мукомол» Майнского района Ульяновской области

Налоги и сборы	При общей системе в 2006 г.	Прогноз перехода на уплату ЕСХН
Всего налогов и сборов, тыс. руб.	158	74
в том числе:		
- налог на прибыль	6	X
- НДС (в том числе к зачету и возмещению)	-	X
- земельный налог	-	-
- ЕСН	126	50
- НДФЛ	24	24
- другие налоги и сборы (налог на имущество)	2	X
Годовой объем продаж, тыс. руб.	13113	13113
Начисленная налоговая нагрузка, %	1,3	0,6
Экономические выгоды (+), потери (-) от предположительного перехода на ЕСХН – всего, тыс. руб.	X	-2613
в том числе:		
- снижение сумм налоговых платежей	X	84
- изменение себестоимости сельскохозяйственной продукции за счет не предъявления НДС к вычету		-1723
- суммы налоговых вычетов по НДС, не учтенных до момента перехода на уплату ЕСХН		- 974

X – означает, что показатель невозможно рассчитать.

В результате перехода на ЕСХН уплачиваемая сумма налогов уменьшается на 84 тыс. руб., что вызовет сокращение налоговой нагрузки с 1,3% до 0,6%. При этом сумма НДС, уплаченная поставщикам, увеличивает себестоимость продукции на 1723 тыс. руб., что скажется на соответственном снижении финансовых результатов. При этом отсутствует возможность отражения в бухгалтерской и налоговой отчетности сумм налоговых вычетов по НДС, не принятых к вычету до момента перехода на уплату ЕСХН в размере 974 тыс. руб. В результате чего предприятие теряет в совокупности 2613 тыс. руб. экономической выгоды. Это ещё раз подтверждает следующую закономерность: снижение налоговой тяжести не всегда приводит к росту финансовых результатов деятельности организации.

В 2004 году ФГУП Учхоз УГСХА перешел на уплату ЕСХН, что обусловило уменьшение налоговых выплат на сумму 2995 тыс. руб. (табл. 20). Соответственно это вызвало значительное сокращение налоговой нагрузки с 14,7 коп. до 8 коп. на 1 руб. выручки.

Однако при этом произошло значительное увеличение себестоимости реализованной продукции на величину НДС, уплаченного поставщикам, в сумме 6641 тыс. руб. Сельскохозяйственное предприятие потеряло право на вычет НДС, не учтенных до момента перехода на специальный налоговый режим в сумме, 5602 тыс. руб. В конечном итоге в хозяйстве формируются налоговые потери в размере 9248 тыс. руб., что сопоставимо с 17% годового объема продаж.

В данном случае следует отметить, что организация подала заявление на уплату ЕСХН в июне месяце 2004 года, но, несмотря на это, переход признается с 1 января, так как налоговый период по данному налогу признается равный календарному году. Поэтому, начиная с января, хозяйство не являлось плательщиком НДС и, как следствие, не имело право применять налоговые вычеты. Предъявленные за этот период покупателям суммы НДС необходимо было уплатить в бюджет, что негативно отразилось на финансовых результатах деятельности сельскохозяйственного товаропроизводителя.

Так как в хозяйстве наблюдается значительная доля затрат, оплачиваемых с НДС, переход на ЕСХН был экономически нецелесообразен.



Таблица 20 – Расчет налоговой эффективности применения различных систем налогообложения в ФГУП Учхозе УГСХА Чердаклинского района Ульяновской области

Налоги и сборы	При общей системе за 2003 г.	При уплате ЕСХН в 2004 г. (факт)	При уплате ЕСХН в 2006 г. (факт)	Прогноз перехода на общую систему
Всего налогов и сборов, тыс. руб.	7496	4501	3992	7833
в том числе:				
- налог на прибыль	X	X	X	542
- НДС (в том числе к зачету и возмещению)	28	X	X	-69
- ЕСН	4692	1958	1905	4554
- НДФЛ	2129	1842	1797	1797
- другие налоги и сборы	647	695	290	1039
Годовой объем продаж, тыс. руб.	50957	54072	65415	65415
Начисленная налоговая нагрузка, %	14,7	8,3	6,1	12
Экономические выгоды (+), потери (-) от смены налогового режима – всего, тыс. руб.	X	-9248	X	3613
в том числе:				
- снижение (увеличение) сумм налоговых платежей	X	2995	X	-3841
- изменение себестоимости сельскохозяйственной продукции за счет предъявления НДС к вычету	X	-6641	X	7454
- суммы НДС, не принятых к вычету по приобретенным, но неоплаченным товарам до момента перехода на ЕСХН	X	-5602	X	X

X – означает, что показатель невозможно рассчитать.

Представим ситуацию перехода данного хозяйства на общую систему налогообложения в сложившихся условиях 2006 года. В результате перехода на

общую систему уплачиваемая сумма налогов увеличится на 3841 тыс. руб., что вызовет рост налоговой нагрузки с 6,1% до 12%. При этом сумма НДС, уплаченная поставщикам, уменьшает себестоимость продукции на 7454 тыс. руб., что скажется на соответственном увеличении финансовых результатов. В результате чего предприятие получает 3613 тыс. руб. экономической выгоды.

Следовательно, применению конкретных систем налогообложения должно предшествовать сопоставление экономических выгод и потерь.

Таким образом, еще до момента перехода на новый налоговый режим в виде ЕСХН организациям необходимо было провести подготовительную работу, которая позволила бы свести к минимуму возможные потери, в частности:

- оплатить в денежной форме долги поставщикам за полученные у них материальные ценности для использования в максимальном объеме налоговых вычетов по НДС;

- обеспечить баланс между выгодами, получаемыми от перехода на новый режим налогообложения в виде уменьшения сумм фискальных платежей, и потерями, связанными с ростом себестоимости продукции.

В совокупности налоговые потери сельскохозяйственных товаропроизводителей Ульяновской области в 2006 году из-за невозможности применять налоговые вычеты по НДС составили 365,4 млн руб., что сопоставимо:

- с 11% годового объема продаж сельскохозяйственных товаропроизводителей в аграрном секторе;

- с 3-кратным годовым объемом кредитования сельскохозяйственных организаций;

- с 55% годового объема государственной поддержки агропромышленного комплекса.

При всей сложности общей системы налогообложения (многочисленности налогов и сборов и сложности их исчисления, обилия используемых налоговых льгот) она позволяет сельскохозяйственным товаропроизводителям получать «налоговые доходы». В Ульяновской области нами выявлены хозяйства СХПК «Заволжский» Чердаклинского района и ООО агрофирма «Лаишевские

овоши» АПК Свяга, у которых итоговые дебетовые обороты по платежам в бюджет превышают кредитовые. Это показывает то, что при эффективном использовании налоговых льгот налоговые отношения можно превратить в «доходную» статью бюджета сельскохозяйственного товаропроизводителя. Размеры начисленных налогов в этих хозяйствах приведены в таблице 21.

СХПК «Заволжский» Чердаклинского района и ООО агрофирма «Лаишевские овощи» АПК Свяга в полном объеме используют все налоговые льготы, предоставляемые российским налоговым законодательством, и, прежде всего, по НДС. Результатом налоговых отношений в этих хозяйствах является соответственно 4,8 коп. и 0,51 коп. «налогового дохода» на 1 руб. годового объема продаж.

Таблица 21 – Результативность налоговых отношений в сельском хозяйстве Ульяновской области

Показатели	ООО агрофирма «Лаишевские овощи» АПК Свяга	СХПК «Заволжский» Чердаклинского района
Начислено налогов и сборов – всего, тыс. руб.	-31	-81
в том числе:		
- НДС (в том числе к зачету и возмещению)	-245	-727
- ЕСН	63	110
- НДФЛ	66	32
- другие налоги и сборы	85	504
Годовой объем продаж, тыс. руб.	6096	1694
Начислено налогов и сборов на 1 руб. выручки, %	-0,51	-4,8

В налоговом законодательстве отсутствует определение понятия «налоговый доход». Под налогом понимается обязательный, индивидуальный безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств, в целях финансового обеспечения деятельности государства и муниципальных образований. То есть в определе-

нии налога заложено, что отношения по расчетам с бюджетом – это обязательные платежи, которые уменьшают экономические выгоды налогоплательщиков, или расходная статья бюджета организации.

Особенность формирования «налогового дохода» заключается в том, что:

- экономические выгоды формируются не в процессе производства и реализации продукции, а в налоговых расчетах;

- это результат соблюдения основ налогового законодательства;

- получение «дополнительного дохода» в размере 0,51 коп. и 4,8 коп. соответственно с 1 руб. годового объема продаж не требует каких-либо материальных затрат, а необходимо лишь знание бухгалтеров основ налогового законодательства Российской Федерации;

- эти выгоды есть результат выражения интересов руководства и собственников предприятия, которые заключаются в уменьшении влияния налоговых платежей на финансовый результат.

Дебетовые обороты по НДС увеличивают экономические выгоды сельскохозяйственных предприятий в связи с неуплатой в будущем на эту сумму начисленных фискальных платежей, подлежащих уплате в федеральный бюджет. Отсюда вытекает вывод, что косвенное налогообложение в сельском хозяйстве эффективно выполняет свою стимулирующую функцию. Налоговая система не подрывает развитие аграрной сферы, а скрыто дотирует сельскохозяйственных товаропроизводителей за счет федерального бюджета.

Наличие обязанностей налогоплательщика НДС выгодно следующим сельскохозяйственным товаропроизводителям:

- 1) реализующим сельскохозяйственную продукцию в полном объеме перерабатывающим предприятиям и другим покупателям, являющимся плательщиками НДС;

- 2) налогоплательщикам, у которых большая доля затрат оплачиваемых с НДС.

По нашему мнению, к значительному росту эффективности деятельности сельскохозяйственных организаций приведет наличие права одновременно являться налогоплательщиками как ЕСХН, так и НДС, что позволит аграрному

сектору экономики получать дополнительные экономические выгоды в виде: во-первых, снижения себестоимости приобретаемых материальных ценностей, что позволит уменьшить диспаритет цен между сельскохозяйственной и промышленной продукцией (на 18%); во-вторых, снижения налоговой нагрузки за счет предъявления НДС к зачету, что в конечном итоге отразится на росте финансовых результатов деятельности предприятий.

### ***3.2. Определение финансовых и налоговых потерь в системе договорных отношений***

Центральное место в процессе адаптации сельскохозяйственных организаций в современных условиях налогообложения занимают анализ и прогнозирование возможных потерь финансовых ресурсов при осуществлении производственно-хозяйственной деятельности предприятия.

При этом имеется в виду не расход ресурсов, объективно обусловленный характером и масштабом хозяйственной деятельности, а случайные, непредвиденные, но потенциально возможные потери, возникающие вследствие отклонения реального хода хозяйственной деятельности от плана.

Чтобы оценить вероятность тех или иных потерь, обусловленных развитием событий по непредвиденному варианту, следует, прежде всего, определить все виды потерь, связанных с формированием экономических отношений, и уметь заранее исчислить их или измерить как вероятные прогнозные величины. При этом необходимо оценить каждый из видов потерь в количественном измерении и уметь свести их воедино, что, к сожалению, далеко не всегда удается сделать.

Аграрный сектор по сравнению с другими отраслями народного хозяйства подвержен влиянию многочисленных факторов, приводящих к возникновению повышенных рисков, непосредственно связанных с хозяйственной деятельностью предприятия и формируемых рыночной средой.

Экономические реформы предоставили полную самостоятельность в ор-

ганизации финансово-хозяйственной деятельности сельских товаропроизводителей. В то же время неотрегулированность денежных потоков, налогового производства, расчетов с покупателями и поставщиками на уровне самих предприятий приводит к резкому ухудшению состояния налоговых расчетов, а также их финансового состояния. И в этих условиях производители сельскохозяйственной продукции вынуждены работать со значительной степенью риска и под свою имущественную ответственность. Поэтому защита материальных интересов в современных условиях требует принципиально новых методик по определению недостатков и прежде всего в организации отношений с контрагентами.

Экономическая категория «потери» характеризуется безвозвратной утратой ресурсов или части расчетной прибыли вследствие возникновения ситуации, которая может контролироваться органами управления сельскохозяйственного предприятия. Потери, которые могут быть в хозяйственной деятельности предприятия, целесообразно разделять на материальные, трудовые, финансовые, потери времени, специальные виды потерь. В настоящее время в условиях рыночных отношений основными являются финансовые (налоговые) потери.

Налоговые потери – это прямой денежный ущерб, связанный с непредусмотренными платежами такими, как выплата штрафов, пени, уплата дополнительных налогов, что вызывает снижение платежеспособности хозяйствующего субъекта.

Поэтому в настоящее время назрела экономическая необходимость изучения причин, источников, возможных последствий от потерь в сельскохозяйственных предприятиях. В научной литературе рассмотрены и обоснованы различные виды потерь:

- потери натуральных ресурсов в сфере производства, от снижения, например, валового сбора сельскохозяйственных культур, что напрямую зависит от сокращения посевных площадей и урожайности;

- потери натуральных ресурсов от сокращения объема товарной продукции, что определяется разницей между стоимостью произведенной и реализованной продукции;

- потери стоимостных ресурсов в сфере производства, связанных с ростом затрат;

- потери стоимостных ресурсов в сфере обращения. К ним относятся потери прибыли, связанные с сокращением объема продаж по видам продукции, в ценах, действующих на момент осуществления сделок, и многое другое.

Нами же выявлены и обоснованы в аграрной сфере многочисленные финансовые потери, связанные с несовершенством отношений с контрагентами и влияющие на формирование налоговых потерь. В научной литературе на данный момент они мало рассматриваются.

Качественный анализ финансовых потерь сравнительно прост, его главная задача – определить виды потерь и установить потенциальные области возникновения. Количественное обоснование их – более сложный процесс, оно связано с определением размеров отдельных потерь и выявлением их влияния на финансовое состояние предприятий. Суть их заключается в следующем.

- Потери из-за длительности расчетных операций.

Длительность расчетов характеризует:

- во-первых, средние сроки расчетов с покупателями за отгруженную, но не оплаченную сельскохозяйственную продукцию;

- во-вторых, определяет средние сроки, на которые выведены из процесса сельскохозяйственного производства оборотные средства, находящиеся в расчетах;

- в-третьих, насколько эффективно организованы взаимоотношения сельских товаропроизводителей с потребителями продукции;

- в-четвертых, уровень «скрытого» кредитования покупателей.

Определить потери предприятий от несвоевременного поступления денежных средств за отгруженную продукцию можно двумя способами:

1) сумму несвоевременно поступившей выручки умножить на ставку банковского процента, установленного Центральным банком РФ, и из полученного результата вычесть сумму полученных пени от покупателей;

2) из суммы несвоевременно поступившей выручки вычесть сумму не по-

ступившей выручки, скорректированной на индекс инфляции, установленной Правительством РФ, и вычесть полученные пени от покупателей.

Коэффициент оборотных средств в расчетах вычисляется как отношение стоимости оборотных средств за вычетом оборотных средств в производстве к среднемесячной выручке:

$$K_{\text{к.об.ср.в.расч.}} = \frac{\text{стр.290} - 210 - 220 + 215 \text{ (форма - 1 по ОКУД)}}{\text{среднемесячная \_ выручка}}. \quad (1)$$

Сумма выручки, своевременно не поступившая на расчетные счета и в кассу организаций, определяется как частное произведения суммы годового объема продаж на коэффициент оборотных средств в расчетах на 12 месяцев.

Определение негативного воздействия длительности расчетов на финансовые результаты деятельности рассмотрим на примере ООО «Раздолье» Карсунского района, применяющего общую систему налогообложения, СПК «Восход» Павловского района и СПК «Теньковский» Карсунского района, уплачивающих единый сельскохозяйственный налог (табл. 22).

Показатели, определенные в таблице 22, привели к следующим результатам. Произведенные расчеты по ООО «Раздолье» Карсунского района Ульяновской области показали, что потери из-за длительности расчетов составили 279 тыс. руб., в результате чего предприятие своевременно не смогло выполнить свои обязательства по налоговым платежам на эту сумму. Если бы организация данную сумму направила на погашение налоговых обязательств, то она полностью погасила бы как текущую, так и часть прежней задолженности перед бюджетом и внебюджетными фондами, а конечный финансовый результат деятельности увеличился бы с 11 тыс. руб. до 290 тыс. руб.



Таблица 22 – Определение потерь из-за длительности расчетов в аграрном секторе экономики Ульяновской области при различных системах налогообложения в 2006 году

Показатели	ООО «Раздолье» Карсунского района	СПК «Восход» Павловского района	СПК «Теньковский» Карсунского район
1. Коэффициент оборотных средств в расчетах, мес.	14,3	2,6	70,3
2. Годовой объем продаж, тыс. руб.	2035	10140	122
3. Сумма выручки, своевременно не поступившая на счета организаций в течение года, тыс. руб.	2425	2197	715
4. Ставка рефинансирования Центрального банка РФ (средняя за год), %	11,5	11,5	11,5
5. Сумма потерь, тыс. руб.	279	253	82

В СПК «Восход» Павловского района длительность расчетов составляет 2,6 месяцев, и вследствие чего потери предприятия равны 253 тыс. руб., что сопоставимо с 2,5% годового объема продаж. Если бы СПК «Восход» данную сумму направил на погашение налоговых обязательств, то полнота уплаты налогов возросла с 19% до 60%, а финансовый результат деятельности в 2006 году в виде убытка с 7797 тыс. руб. уменьшился до 7544 тыс. руб. В связи с неуплатой налогов по этой причине в будущем предприятию налоговые органы при осуществлении выездной проверки начислят штрафы в размере 51 тыс. руб. и пени за несвоевременную уплату налоговых платежей за год – 35 тыс. руб.

Аналогичный механизм расчетов по СПК «Теньковский» Карсунского района, уплачивающего единый сельскохозяйственный налог, показал, что потери из-за длительности расчетов составили 82 тыс. руб., или 67% объемов продаж. Если бы в 2006 году СПК «Теньковский» на погашение налоговых обязательств направил данную сумму, то полнота уплаты налогов возросла в 7 раз, то есть хозяйство смогло расплатиться как по текущим налоговым платежам,

так и погасить часть задолженности перед бюджетом и внебюджетными фондами.

Конечный результат финансово-хозяйственной деятельности в 2006 году в СПК «Теньковский» составил 340 тыс. руб. убытка. При ликвидации потерь из-за длительности расчетов хозяйство могло бы снизить отрицательный финансовый результат до 258 тыс. руб.

В связи с неуплатой налогов по этой причине в будущем предприятию налоговые органы при осуществлении выездной проверки начислят штрафы в размере 16 тыс. руб. и пени за несвоевременную уплату налоговых платежей за год – 12 тыс. руб.

Высокая длительность расчетов характеризует неэффективность организации экономических отношений сельскохозяйственных предприятий с покупателями и скрытое их кредитование. Потери сельскохозяйственных предприятий в свою очередь превращаются в экономические выгоды потребителей сельскохозяйственной продукции.

Потери в сельском хозяйстве формируются также из-за применения товарообменных сделок, что не позволяет сельскохозяйственным организациям в полном объеме предъявлять налог на добавленную стоимость по приобретенным промышленным товарам, работам, услугам к вычету. Согласно главе 21 НК РФ сумма налога на добавленную стоимость по приобретенным в режиме бартерного договора товарам принимается к вычету у организаций только в части фактически уплаченной суммы налога. Это означает, что при отгрузке товаров, облагаемых по налоговой ставке 10% в обмен на товары, приобретаемые с налоговой ставкой 18%, продавец имеет право принять к вычету налог в сумме, соответствующей налоговой ставке 10%. Справедливости ради необходимо отметить, что с 2008 года этот порядок изменился. Но обязательность уплаты при этом сумм НДС также затрудняет принятие соответствующих сумм НДС к вычету.

В таблице 23 рассмотрим методику определения потерь из-за применения товарообменных операций в ООО агрофирме «Большое Нагаткино» Цильнинского района Ульяновской области. Этот вид потерь характерен только для хозяйств, применяющих общую систему налогообложения.

Таблица 23 – Определение потерь по НДС от применения товарообменных сделок в ООО агрофирме «Большое Нагаткино» Цильнинского района Ульяновской области за 2006 год

Показатели	ООО агрофирма «Большое Нагаткино» Цильнинского района
Годовой объем продаж, тыс. руб.	18003
Денежные поступления от реализации, тыс. руб.	3675
Объемы реализации по товарообменным сделкам, тыс. руб.	14328
Объемы приобретения материальных ценностей, работ, услуг по товарообменным сделкам, тыс. руб.	14328
Удельный вес приобретенных материальных ценностей по товарообменным сделкам у плательщиков НДС, %	85
Объемы приобретения материальных ценностей по товарообменным сделкам у плательщиков НДС, тыс. руб.	12179
Потери от невозможности предъявить НДС в полном объеме к зачету, тыс. руб.	974
Удельный вес суммы НДС, не предъявленного к зачету и отнесенного на себестоимость, в себестоимости продукции, %	5,4

Произведенные нами расчеты показали, что объемы потерь от невозможности предъявлять НДС в полном объеме к зачету из бюджета коренным образом зависят от применения денежных форм расчетов при реализации продукции и товарообменных сделок. Если бы хозяйство применяло бы, в основном, только денежные формы расчетов, то и размер потерь был бы незначителен.

Не предъявленная к вычету сумма НДС по приобретенным материальным ценностям ООО агрофирмой «Большое Нагаткино» Цильнинского района увеличивает стоимость покупных товаров и, соответственно, себестоимость произведенной продукции на 5,4%. Использование денежных форм расчетов позволило бы хозяйству снизить себестоимость произведенной продукции и повысить финансовый результат деятельности (чистую прибыль) с 319 тыс. руб. до 1293 тыс. руб.

Значительный удельный вес товарообменных сделок является основной причиной роста долгов сельскохозяйственного предприятия. Снижение товарообменных сделок наряду с ликвидацией длительности расчетных операций – это единственный путь в современных условиях по прекращению роста долгов в сельском хозяйстве.

- Потери сельскохозяйственных организаций формируются и от приобретения работ и услуг у физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями.

Преобразования, происходившие в отечественном сельском хозяйстве на протяжении последнего десятилетия, сопровождались изменением стоимостных пропорций в отношении приобретаемых ресурсов и реализуемой продукции. В литературе по аграрной реформе этот аспект рассматривается под углом нарушения эквивалентности обмена между сельским хозяйством и другими сферами народного хозяйства. К сожалению, современные ученые этот фактор относят к внешним факторам. На деле природа этого фактора гораздо сложнее, и для понятия его сути недостаточно определить эквивалентность обмена.

Совместная работа с Управлением по налогам и сборам по Ульяновской области в 2001 – 2003 годах показала, что на одно сельскохозяйственное предприятие приходится заключенных договоров на сумму 38,5 тыс. руб., связанных с приобретением работ, услуг у физических лиц. В процессе исследования выявилась тенденция: чем хуже финансовое состояние предприятия, тем выше удельный вес физических лиц среди поставщиков работ, услуг.

Так, например, в СПК «Астрадамовский» Сурского района Ульяновской области объемы заключенных договоров на выполнение работ, услуг с физическими лицами, не являющимися предпринимателями, составили в 2003 году 420 тыс. руб. При приемке работ, услуг на учет организации бухгалтерия хозяйства обязана, согласно налоговому законодательству, на их стоимость начислить единый социальный налог для уплаты в бюджет в размере 26,1%, что вызывает удорожание этих работ на 150 тыс. руб. А это означает, что предприятие вынуждено для выполнения всех финансовых и налоговых обязательств,

формируемых непосредственно по сделкам с физическими лицами, реализовать сельскохозяйственной продукции:

- на 420 тыс. руб. – для погашения обязательств перед поставщиками-физическими лицами;
- на 150 тыс. руб. – для выполнения обязательств по единому социальному налогу;
- на 57 тыс. руб. – перед бюджетом по НДС.

Фактически получается, что приобретение работ, услуг у физических лиц на сумму 420 тыс. руб. обходится хозяйству в итоге – 627 тыс. руб., или на 49,2% больше. Диспаритет цен, сложившийся на уровне закупочных цен на сельскохозяйственную и промышленную продукцию, руководитель СПК «Астрадамовский» увеличивает еще на 49,2%, ухудшая этим финансовое положение хозяйства. Все это позволяет высказать утверждение, что проблема эквивалентности обмена имеет как внешний, так и внутренний характер.

Эффективность работы с поставщиками для предприятий можно определить по следующей методике, приведенной в таблице 24.

При приобретении работ, услуг сельскохозяйственными товаропроизводителями, применяющими общую систему налогообложения, за 118 руб.:

- у плательщиков НДС налог, уплаченный поставщикам при соблюдении условий, установленных налоговым законодательством, подлежит зачету или возмещению из бюджета. И работы, приобретенные за 118 руб. за единицу, при постановке на учет будут стоить 100 руб. за единицу;
- у неплательщиков НДС – 118 руб. за единицу;
- у физических лиц – размер оплаты за услуги будет отнесен налогоплательщиком не в статью «Материальные расходы», а в статью «Оплата труда» с соответствующим начислением единого социального налога, что в конечном итоге вызовет увеличение стоимости до 141,6 руб. плюс НДС к уплате в бюджет.

Таблица 24 – Расчет эффективности выбора поставщиков  
при различных системах налогообложения

Поставщики	Цена приобретения работ, услуг, руб. за ед.	НДС, предъявленный к зачету, руб.	Единый социальный налог /отчисления в ПФ РФ, руб.	Стоимость работ при поставке на учет хозяйства, руб.	Цена приобретения, при которой эффективность выбора поставщиков одинакова, руб.	в том числе
						стоимость при поставке на учет, руб.
Общая система налогообложения						
1. Плательщики НДС	118	18	-	100	118	100
2. Неплательщики НДС	118	-	-	118	100	100
3. Физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями	118	-	23,6	141,6	83,3 (с НДСФЛ) 72,5 (без НДСФЛ)	100
ЕСХН						
1. Плательщики НДС	100	-	-	100	100	100
2. Неплательщики НДС	100	-	-	100	100	100
3. Физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями	100	-	10,3	110,3	90,7 (с НДСФЛ) 78,9 (без НДСФЛ)	100

Все это свидетельствует о том, что наиболее выгодным поставщиком для предприятий, применяющих общую систему налогообложения, являются поставщики-плательщики НДС. С неплательщиками НДС целесообразно работать только тогда, когда цена на работы, услуги у них будет ниже на 15,25%, чем у плательщиков НДС, а с физическими лицами – при меньшей цене на 38,6% (с учетом НДСФЛ).

При приобретении работ, услуг сельскохозяйственными товаропроизводителями, применяющими ЕСХН, наиболее выгодным поставщиком являются

как поставщики-плательщики НДС, так и неплательщики НДС. С физическими лицами целесообразно работать только тогда, когда цена на работы, услуги у них будет ниже в 1,3 раза (на 21,1%), чем у других поставщиков.

Выявленные нами потери свидетельствуют об упущенных возможностях повышения результативности налоговых отношений и эффективности производственной деятельности предприятий, что вызывает увеличение себестоимости приобретаемых ценностей.

Эти потери, прежде всего, связаны со слабой информированностью сельскохозяйственных товаропроизводителей о положениях налогового законодательства. В связи с практическим отсутствием обеспечения сельскохозяйственных товаропроизводителей налоговой информацией 97% вынуждены прибегать к «традиционным» печатным источникам, и только 3% хозяйств используют компьютерные справочные правовые системы. Участие сельскохозяйственных товаропроизводителей в семинарах, лекциях, учебных курсах, проводимых специалистами высокой квалификации, в том числе и преподавателями ФГОУ ВПО Ульяновской ГСХА, носит разовый характер.

Все это позволяет сделать утверждение о том, что сельскохозяйственные товаропроизводители имеют различные способы адаптации деятельности к современным условиям налогообложения, реализация которых не требует каких-либо материальных затрат, и что в конечном итоге позволит 30% сельских товаропроизводителей Ульяновской области перейти из категории «убыточных» в «прибыльные».

### ***3.3 Действие мультипликативного эффекта на снижение налоговой нагрузки сельскохозяйственных организаций***

Устойчивое развитие сельскохозяйственных предприятий во многом зависит от приоритетов в социально-экономической политике государства. Эта политика должна руководствоваться общественными интересами, а налоговые

отношения должны содействовать развитию производительных сил. Поэтому основная цель государственного вмешательства – дать импульс внутренним факторам развития АПК, вызвать кумулятивный процесс при выборе таких направлений инвестирования, которые позволяют при небольших объёмах затрат добиться значительного эффекта в виде оживления производства. Данный процесс приведет не только к повышению финансовых результатов деятельности сельскохозяйственных организаций, но и росту занятости сельского населения, уровня их оплаты труда, налоговых поступлений в бюджет и внебюджетные фонды, а также приведет к своевременному выполнению текущих обязательств товаропроизводителями.

Стратегические направления государственной экономической политики в АПК должны быть ориентированы на достижение следующих перспективных целей:

- обеспечение устойчивых темпов экономического роста и научно-технического прогресса, повышение конкурентоспособности продукции на внутреннем и зарубежном рынках, эффективная интеграция в зарубежные хозяйственные связи;

- достижение высокого качества жизни населения и повышение занятости, соответствующего стандартам экономики развитых стран, в том числе в области образования, здравоохранения, чистоты окружающей среды, обеспечения экономических прав и свобод граждан [10, 21, 100].

Основные критерии устойчивого и поступательного развития АПК – устойчивое увеличение доходов и прибыли комплекса в целом, сельскохозяйственных товаропроизводителей, перерабатывающих предприятий и работников, за счет чего будет обеспечен рост государственных доходов, а значит, и инвестиционных возможностей сельскохозяйственных товаропроизводителей и государства. Следовательно, решая задачи устойчивого развития производства, государство должно выбирать такие направления инвестирования, которые позволяют добиться при небольших объёмах затрат значительного эффекта не



только в виде оживления производства, но и увеличения доходов самого государства в виде налогов.

По нашему мнению, «точками роста эффективности», воздействуя на которые с помощью экономических рычагов можно достигнуть значительного увеличения объемов производства во всем АПК, являются, прежде всего, организации, находящиеся в начальном звене производственной цепочки, то есть непосредственно сельскохозяйственные предприятия, производящие сельскохозяйственное сырье. Тогда при государственной поддержке этих предприятий мы вполне можем рассчитывать на возрастание производства по мультипликативной схеме. Она предполагает, что увеличение роста производства в одной конкретной отрасли вызывает веерное оживление производства в смежных ей отраслях. Следовательно, незначительный импульс, приданный экономике в точках роста, способен привести в движение многократно большие производственные мощности.

В результате мультипликативного увеличения объемов производства по данной схеме в масштабах «цепочки» технологически связанных предприятий происходит адекватный рост прибыли и налоговых платежей этих предприятий. Вследствие действия мультипликатора возникает эффект «снежного кома», то есть государство, оказывая поддержку либо в виде дотаций, либо используя механизм налогового кредита и другое, не только повышает устойчивость этих предприятий, но также может рассчитывать на получение дополнительных средств в виде налогов. Таким образом, государственная поддержка выгодна как предприятиям, которым она оказывается, так и самому государству, так как величина прироста объемов производства и реализации сельскохозяйственной продукции в АПК, налоговых поступлений в случае верного выбора инвестиционной точки роста способна очень быстро превысить сумму произведенных затрат.

В системе АПК исходными «точками роста» в мультипликативной схеме являются, как правило, организации, производящие сельскохозяйственное сырье. Преимущество государственной поддержки сельскохозяйственных органи-

заций, а не предприятий сельскохозяйственного машиностроения или перерабатывающих предприятий, в условиях рыночной экономики обусловлено тем, что инвестирование средств в расширение производства сырья обеспечивает, с одной стороны, платежеспособный спрос на сельскохозяйственную технику, а с другой – способствует полной загрузке производственных перерабатывающих мощностей.

Таким образом, оказывая поддержку сельскохозяйственным предприятиям, государство повышает эффективность и устойчивость развития всех сфер АПК.

В настоящее время сам сельскохозяйственный товаропроизводитель не может обеспечить себя всей необходимой техникой из-за низкой эффективности производства продукции, накопленных долгов прошлых лет. Поэтому необходимо, чтобы государство разработало инвестиционную программу, по которой сельскохозяйственные организации могли бы приобретать технику за счет привлеченных средств (кредитов, дотаций, лизинга). И в данном случае, необходимо выяснить, какой эффект будет иметь дополнительное бюджетное финансирование на приобретение сельскохозяйственных машин как для сельскохозяйственных товаропроизводителей, так и для государства.

Одной из основных причин увеличения неиспользованных пахотных угодий является отсутствие достаточного количества зерноуборочных комбайнов, которых в Ульяновской области насчитывается 1604 штуки, из которых 39 получены по лизингу. Только за 2006 год количество зерноуборочных комбайнов сократилось на 357 штук, или на 11% от общего их количества. Общая нагрузка на 1 зерноуборочный комбайн составляет в Ульяновской области 201 га посевных угодий при нормативном значении 140 га.

Отсутствие и высокий уровень износа зерновых комбайнов (на 55%) обуславливают неполное использование сельскохозяйственных угодий. В связи с этим произведем оценку мультипликационного эффекта влияния государственной поддержки на снижение налоговой нагрузки и рост экономических результатов деятельности на примере ООО «Колос» Майнского района Ульяновской

области. В хозяйстве имеется всего 13 зерноуборочных комбайнов при норме 15 штук.

В результате приобретения комбайна «Дон-1500» за счет средств государственной поддержки ООО «Колос» сможет увеличить размер посевных угодий на 300 га под зерновыми культурами. Фактическая урожайность в хозяйстве в 2006 году составила 22 ц/га. При вовлечении в производственный процесс дополнительно одного комбайна «Дон-1500», уборка будет проведена в установленные агротехнические сроки, что приведёт к ликвидации потерь и увеличению урожайности на 20%. Следовательно, урожайность составит 26,4 ц/га.

Отсюда следует, что дополнительно в хозяйстве будет намолочено 800 тонн зерна (табл. 25). Себестоимость 1 тонны зерна в 2006 году на данном предприятии была равна 1719 руб., затраты в зерноводстве – 1375,2 тыс. руб. Исходя из доли затрат на оплату труда в себестоимости зерна определили, что увеличение объемов производства зерна вызовет рост оплаты труда работников хозяйства на 152 647 руб.

ООО «Колос» Майнского района Ульяновской области является плательщиком единого сельскохозяйственного налога. Поэтому согласно Налоговому кодексу Российской Федерации для сельскохозяйственных товаропроизводителей, применяющих ЕСХН, предусмотрена ставка обязательных платежей в Пенсионный фонд в размере 10,3%. Таким образом, в результате получения дополнительного зерна и роста оплаты труда ООО «Колос» должен будет увеличить на 15 723 руб. размер отчислений в Пенсионный фонд, а также 19 844 руб. в виде налога на доходы физических лиц.

Таблица 25 – Расчет мультипликативного эффекта от вовлечения  
дополнительно одного комбайна «Дон-1500» в ООО «Колос»  
Майнского района Ульяновской области

Показатели	Единицы измерения	Значение показателя
Стоимость комбайна	руб./шт.	2 800 000
Комбайн намолачивает	т	800
Фактическая урожайность	ц/га	26,4
Выработка на комбайн в год	га	300
Себестоимость проданного зерна	руб./т	1719
Валовая себестоимость зерна	руб.	1 375 200
Доля затрат на труд (с учетом НДС) в себестоимости зерна	%	11,1
Выплачено заработной платы (с НДС)	руб.	152 647
Ставка отчислений в Пенсионный фонд	%	10,3
Отчисления в Пенсионный фонд	руб.	15 723
Ставка НДС	%	13
Сумма НДС	руб.	19 844
Цена реализации зерна	руб./т	2721
Выручка от продажи зерна	руб.	2 176 800
Прибыль от продажи зерна	руб.	801 600
Добавленная стоимость	руб.	969 970
Мультипликатор		0,78

В 2006 году цена реализации зерна была на уровне 2721 руб. за 1 т. Следовательно, если ООО «Колос» полностью реализует 800 тонн зерна по цене 2721 руб., то оно получит дополнительно выручки 2176,8 тыс. руб. При этом сумма прибыли от продаж составит 801,6 тыс. руб.

Добавленная стоимость в результате производства дополнительного зерна составит 969 970 руб. (прибыль + заработная плата с отчислениями). Таким

образом, в результате вовлечения одного комбайна «Дон-1500» бюджет и государственные внебюджетные фонды получают дополнительно налогов и отчислений на сумму 35 567 руб. в год (без учета ЕСХН).

Мультипликатор для сельскохозяйственного предприятия при условии государственной поддержки, достаточной для приобретения зерноуборочного комбайна «Дон-1500», будет равен:

- к росту объема продаж сельскохозяйственной продукции:

$$2\,176\,800 / 2\,800\,000 = 0,777;$$

- к увеличению налоговых платежей:

$$35\,567 / 2\,800\,000 = 0,013;$$

- к росту фонда оплаты труда:

$$152\,647 / 2\,800\,000 = 0,055;$$

- к увеличению финансовых результатов деятельности:

$$801\,600 / 2\,800\,000 = 0,286.$$

Данные коэффициенты мультипликатора означают, что государственные вложения в размере 1 тыс. руб. вызовут увеличение объема продаж на 777 руб., налоговых платежей – на 13 руб., оплаты труда – на 55 руб. и финансового результата (прибыли) – на 286 руб.

Таким образом, произведенные нами расчеты показали, что в результате вовлечения дополнительно одного комбайна «Дон-1500» ООО «Колос» сможет получить на 12,4% больше выручки от продаж, увеличить на 15,5% прибыль от продаж, выплатить на 3,3% больше заработной платы (табл. 26).

Это будет возможно в результате роста посевных угодий под зерновые культуры на 300 га вследствие ликвидации потерь зерна при уборке в агротехнические сроки, что приведет к увеличению валового сбора зерновых на 15,8% . При этом на предприятие произойдет рост на 2,4% налоговых платежей, а налоговая нагрузка на хозяйство снизится и составит 7,7 коп. на 1 руб. выручки.

Таблица 26 – Эффективность производственно-финансовой деятельности до и после вовлечения дополнительного комбайна

Показатели	2006 г. (факт)	Прогнозный уровень	Отклонения прогноза от факта, %
Выручка от продаж, тыс. руб.	17 518	19 695	12,4
Прибыль от продаж, тыс. руб.	5173	5975	15,5
Фонд оплаты труда, тыс. руб.	4674	4827	3,3
Валовой сбор зерна, ц	50 640	58 640	15,8
Урожайность, ц/га	22	26,4	20,0
Налоги – всего, тыс. руб.	1481	1517	2,4
из них:			
- отчисления в Пенсионный фонд	579	595	2,8
- НДФЛ	649	669	3,1
Налоговая нагрузка, коп.	8,5	7,7	(-9,4)

Если же отказаться от государственных инвестиций и ограничиться предоставлением кредита на покупку одного комбайна, то этот кредит будет погашен в течение трех с половиной лет.

Кроме вышперечисленного, в результате проведенного мероприятия будут решаться не только экономические задачи, но и социальные: увеличится заработная плата работников, повысится уровень занятости сельского населения и прочее.

Произведенное зерно будет поставлено перерабатывающим предприятиям, которые также в результате более полной загрузки мощностей получают прибыль и смогут уплатить больше налогов в бюджет. Следовательно, за несколько лет государство полностью сможет компенсировать средства, инвестированные в приобретение комбайнов. При этом повысится эффективность деятельности сельскохозяйственных товаропроизводителей, предприятий переработки, а также расширятся рынки сбыта предприятий сельскохозяйственного машиностроения.

Вследствие увеличения доходов перечисленных организаций увеличится уровень оплаты труда в АПК, а в результате возрастет платежеспособный спрос на продукцию других отраслей промышленности, и будет получен дополнительный народнохозяйственный эффект по цепочке межотраслевых связей.

## Заключение

Обобщение теории и практики функционирования сельскохозяйственных организаций показало, что формирование в них эффективных налоговых отношений при различных системах налогообложения является одним из важных направлений повышения эффективности деятельности аграрного сектора экономики.

Одной из основных задач повышения эффективности и адаптации к налоговым условиям, которую можно определить как специфическую область управленческой деятельности, является прогнозирование и построение системы управления производственной, финансовой и учетной деятельности налогоплательщика, обеспечивающей повышение экономической эффективности за счет исключения или снижения необоснованной переплаты налогов и начисления штрафных санкций.

Исследования показывают, что при адаптации деятельности сельскохозяйственных организаций к современным налоговым условиям целесообразно использовать показатели долговой, начисленной, реализованной и дополнительной налоговой нагрузки.

При формировании экономических отношений в сельском хозяйстве необходимо руководствоваться не снижением размера фискальных платежей, а повышением деловой и инвестиционной активности сельскохозяйственных организаций, заинтересованности работников в результатах труда и эффективного использования производственного потенциала, что в конечном итоге приведет к росту финансовых результатов деятельности. Наличие положительного финансового результата будет создавать благоприятные условия для роста технической оснащенности, оплаты труда и совершенствования структуры производства. Это вызовет в дальнейшем увеличение не только объемов производства и продаж сельскохозяйственной продукции, но и налоговых платежей.

Проведенный анализ финансово-экономической деятельности сельскохозяйственных организаций Ульяновской области показал, что наблюдается значительная вариация налоговой нагрузки по налогоплательщикам. Диапазон на-

числения налоговых платежей в расчете на 1 руб. выручки в хозяйствах, применяющих общий режим налогообложения, составляет от 1,3 до 252 коп., а при применении ЕСХН – от 2,4 до 214 коп.

Несмотря на большие сложности общей системы налогообложения, она позволяет сельскохозяйственным организациям получать так называемые «налоговые доходы», которые формируются за счет превышения дебетовых оборотов по НДС над кредитовыми по другим налоговым платежам. Отсюда вытекает вывод, что косвенное налогообложение в сельском хозяйстве эффективно выполняет свою стимулирующую функцию, а налоговая система скрыто дотирует сельскохозяйственные организации за счет федерального бюджета.

В результате исследования выявлены и обоснованы три направления снижения налоговой нагрузки, которые осуществляются за счет:

- уменьшения сумм начисляемых налоговых платежей. В этом случае сумма фискальных платежей уменьшается в абсолютном выражении. Более 90% сельских налогоплательщиков при адаптации к современной налоговой системе основной упор делают на уменьшение налогов, что не всегда обеспечивает улучшение финансовых результатов деятельности;

- отсрочки уплаты налогов. При этом суммы налогов, подлежащих уплате в бюджет, не уменьшаются, а уплата налогов переносится на более поздний срок;

- увеличения сумм начисляемых налогов при условии, что темпы роста размеров фискальных платежей уступают, и притом значительно, темпам роста финансовых результатов.

Расчеты показали, что оптимальную налоговую нагрузку при наибольших финансовых результатах деятельности при различных системах налогообложения имеют крупные по размерам продаж сельскохозяйственные организации Ульяновской области. При применении ЕСХН в среднем налоговая нагрузка ниже, чем у организаций, применяющих общую систему налогообложения, что отражается как на финансовых результатах деятельности, так и на их платежеспособности.

Средства целевого бюджетного финансирования распределяются в незначительных объемах в основном между крупными сельскохозяйственными орга-



низациями и не зависят от результативности налоговых отношений и полученных финансовых результатов деятельности. Право на реструктуризацию в 2006 году налоговых долгов получили сельскохозяйственные предприятия (в среднем на одно хозяйство 750 тыс. руб.), которым за этот же период было начислено штрафных санкций за нарушение налогового законодательства в размере 90,5 тыс. руб.

При проведении мониторинга договорных отношений нами было выявлено, что к увеличению дополнительной налоговой нагрузки приводит политика областной и районных администраций, которые не выполняют свои обязательства перед сельскохозяйственными организациями. В связи с этим фактор ежегодного роста дебиторской задолженности занимает значительное место для сельскохозяйственных организаций, как и другие факторы, такие как диспаритет цен на сельскохозяйственную и промышленную продукцию, незначительная государственная поддержка и другие.

При переходе на уплату ЕСХН организациями не была проведена подготовительная работа, которая позволила бы свести к минимуму возможные потери, которые сопоставимы с 11% годового объема продаж сельскохозяйственной продукции (или с 3-кратным годовым объемом кредитования сельскохозяйственных организаций).

Для ликвидации финансовых и налоговых потерь в системе договорных отношений сельскохозяйственным организациям необходимо:

- уменьшить длительность расчетных операций;
- сократить удельный вес товарообменных сделок при реализации продукции;
- учитывать налоговый фактор при выборе поставщиков работ, услуг.

Решая задачи аграрного производства, государство должно выбирать такие направления инвестирования, которые позволяют добиться при небольших объемах затрат значительного эффекта не только в виде оживления производства, но и увеличения доходов консолидированного бюджета в виде налоговых поступлений.

Прогнозные расчеты показывают: значение коэффициента мультипликатора для сельскохозяйственных организаций заключается в том, что при условии государственной поддержки в размере 1 тыс. руб. произойдет рост объема продаж на 777 руб., налоговых платежей – на 13 руб., оплаты труда – на 55 руб. и финансовых результатов – на 286 руб. Государственная поддержка, направленная на расширение аграрного производства, эффективна как с экономической точки зрения, так и с фискальной.

Таким образом, можно сделать вывод, что АПК, и в частности сельское хозяйство, вовсе не являются, как считают многие, «черной дырой» народного хозяйства, поглощающей огромные средства без какой-либо отдачи. Опыт многих развитых стран и произведенные нами расчеты свидетельствуют о том, что государству выгодно поддерживать сельскохозяйственных товаропроизводителей при условии, что выделенные средства будут использованы на расширение производства. Правительство должно разработать на всех уровнях программу дотирования сельскохозяйственных производителей, а также осуществлять жесткий контроль за использованием выделенных средств.

## Список используемой литературы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Части I и II.
2. Федеральный закон от 9 июля 2002 г. №83–ФЗ «О финансовом оздоровлении сельскохозяйственных товаропроизводителей».
3. Федеральный закон от 2 декабря 2002 г. №127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)».
4. Федеральный закон от 29 декабря 2006 г. №264-ФЗ «О развитии сельского хозяйства».
5. Приказ Федеральной службы России по финансовому оздоровлению и банкротству от 23 января 2001 г. №16 «Методические указания по проведению анализа финансового состояния организаций».
6. Абанина, С. С. Единый сельскохозяйственный налог: правовое регулирование, бухгалтерский учет. Налогообложение / С. С. Абанина, М. В. Абанин. – М. : ЗАО Юстицинформ, 2005. – 2003 с.
7. Аграрная реформа в России: концепции, опыт, перспективы: науч. тр. ВИАПИ РАСХН. – М.: Энциклопедия российских деревень, Вып. 4, 2000. – 432 с.
8. Андреев, И. М. Условия уплаты единого сельскохозяйственного налога / И. М. Андреев. // Бухгалтерский учет. – 2005. – №2. – С. 45–52.
9. Балацкий, Е. Точки Лаффера и их количественная оценка / Е. Балацкий // Мировая экономика и международные отношения. – 1997. – №11. – С. 31–43.
10. Балацкий, Е. Точки Лаффера и их количественная оценка / Е. Балацкий // Мировая экономика и международные отношения. – 1997. – №12. – С. 85–94.
11. Барулин, С. В. Лафферовы эффекты в экономике современной России / С. В. Барулин, О. Н. Бекетова // Финансы. – 2003. – №4. – С. 34–37.
12. Басалаева, Е. В. Методика управления налогами на предприятии / Е. В. Басалаева. // Финансы. – 2003. – №4. – С. 30–33.

13. Белостоцкая, В. А. Системный подход к измерению налоговой нагрузки / В. А. Белостоцкая // Финансы. – 2003. – №3. – С. 36–37.
14. Беспехотный, Г. В. Организационно-экономические модели бюджетной поддержки сельского хозяйства / Г. В. Беспехотный // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2005. – №1. – С. 11–13.
15. Беспехотный, Г. В. Новые механизмы приоритетного развития сельского хозяйства / Г. В. Беспехотный // Экономист. – 2008. – №7.
16. Бирюкова, Е. Ю. Налогообложение в сельском хозяйстве / Е. Ю. Бирюкова. – М. : ООО «Вершина», 2003. – 244 с.
17. Бланк, И. А. Финансовый менеджмент. Т 1, 2 / И. А. Бланк. – К. : Эльга, Ника-Центр, 2005. – 656 с.
18. Богатая, И. Н. Как минимизировать ваши налоги / И. Н. Богатая. – Ростов-на-Дону : Феникс, 2001. – 288 с.
19. Бондарчук, Н. В. Финансово-экономический анализ для целей налогового консультирования / Н. В. Бондарчук, М. Е. Грачева, А. Ф. Ионова и др. – М. : ИнформБюро, 2008. – 304 с.
20. Боровиков, В. STATISTICA. Искусство анализа данных на компьютере для профессионалов / В. Боровиков. – 2-е изд. (+CD). – СПб. : Питер, 2003. – 688 с.
21. Борхунов, Н. А. Государственная поддержка развития сельского хозяйства на предстоящую пятилетку / Н. А. Борхунов // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2007. – №10. – С. 1–3.
22. Борхунов, Н. А. Разрешима ли проблема инвестиций в сельском хозяйстве? / Н. А. Борхунов, Н. Ф. Зарук // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2005. – №5. – С. 43–46.
23. Брызгалин, А. В. Методы налоговой оптимизации / А. В. Брызгалин, В.Р. Берник и др. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Аналитика-Пресс, 2001. – 176 с.
24. Брызгалин, А. В. Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика / А. В. Брызгалин, В.Р. Берник, А. Н. Го-

ловкин ; под ред. А. В. Брызгалина. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Юрайт-Издат, 2006. – 304 с.

25. Бухалков, М. И. Внутрифирменное планирование / М. И. Бухалков. – М. : ИНФРА – М, 1999. – 392 с.

26. Викуленко, А. Е. Налогообложение и экономический рост России / А. Е. Викуленко. – М. : Прогресс, 1999. – 181 с.

27. Власов, Д. В. Налоговые отношения: сущность и пути совершенствования / Д. В. Власов ; под общ. ред. И. Б. Загайтова. – Воронеж : ВГАУ, 2001. – 122 с.

28. Власов, Д. В. Система показателей оценки способов предвидения / Д. В. Власов // Основные направления стабилизации и развития АПК Центрального Черноземья: сб. науч. тр. / РАСХН / ВНИИ ЭО АПК ЦЧР РФ. – Воронеж, 1999. – С. 54–57.

29. Воронцов, Л. Д. Способы избежать налоговых потерь при сезонных спадах выручки / Л. Д. Воронцов // Главбух. – 2005. – №17. – С. 38–43.

30. Вылкова, Е. С. Расчет налогового бремени в современных условиях / Е. С. Вылкова // Налоговый вестник. – 2002. – №12. – С. 132–135.

31. Вылкова, Е. С. Расчет налогового бремени в современных условиях / Е. С. Вылкова // Налоговый вестник. – 2003. – №1. – С. 136–139.

32. Гаджиев, Р. Г. О соотношении прямого и косвенного налогообложения / Р. Г. Гаджиев. // Финансы. – 2000. – №3. – С. 24–25.

33. Горемыкин, В. А. Планирование предпринимательской деятельности предприятия / В. А. Горемыкин, А.Ю. Богомолов. – М. : ИНФАР-М, 1997. – 560 с.

34. Горский, К. В. Некоторые параметры налоговой реформы / К. В. Горский // Финансы. – №2. – 2004. – С. 22–26.

35. Государственное регулирование рыночной экономики. – М. : «Путь России», ЗАО «Издательский дом «Экономическая литература», 2002. – 590 с.

36. Гуца, В. Г. Опасные схемы минимизации налогов / В. Г. Гуца // Главбух. – 2005. – №3. – С. 78–83.

37. Дадашев, А. З. Налоговое планирование в организации / А. З. Дадашев, Л. С. Кирина. – М. : Книжный мир, 2004. – 168 с.

38. Джаарбеков, С. М. Методы и схемы оптимизации налогообложения / С. М. Джаарбеков. – М. : МЦФЭР, 2004. – 672 с.
39. Дзагоева, М. Р. Институциональный подход к исследованию налогового потенциала и налогового бремени / М. Р. Дзагоева // Вестник Финансовой академии. – 2004. – №1. – С. 45–52.
40. Доспехов, Б. А. Методика полевого опыта (с основами статистической обработки результатов исследований) / Б. А. Доспехов. – 5-е изд., доп. и перераб. – М. : Агропромиздат, 1985. – 351 с.
41. Дьяченко, Н. П. Совершенствовать налогообложение сельхозтоваропроизводителей / Н. П. Дьяченко // АПК: экономика, управление. – 2005. – №9. – С. 15–18.
42. Евстигнеев, Е. Н. Основы налогообложения и налогового права / Е. Н. Евстигнеев. – М. : ИНФРА – М, 1999. – 120 с.
43. Евстигнеев, Е. Н. Основы налогового планирования / Е. Н. Евстигнеев. – СПб. : Питер, 2004. – 288 с.
44. Егерова, О. Налогообложение в аграрном секторе России / О. Егерова // АПК: экономика и управление. – 2001. – №5. – С. 36–42.
45. Загайтов, И. Б. Экономические патологии / И. Б. Загайтов. – Воронеж : ВГАУ, 1995. – 51 с.
46. Загайтов, И. Исследование прогностического потенциала оценки урожая по методу «ЗОНТ» для основных зернопроизводящих регионов мира / И. Загайтов, Д. Власов // МСХЖ. – 2000. – №1. – С. 57–59.
47. Загайтов, И. Прогноз колебаний природных условий сельскохозяйственного производства и всемирная статистика урожаев / И. Загайтов, Л. С. Воробьев. – Воронеж : ВГАУ, 1998. – 216 с.
48. Загайтов, И. Метод «ЗОНТ»: долгосрочные прогнозы условий производства зерна / И. Загайтов, Л. Воробьев, Д. Власов. // Достижения науки и техники АПК. – 2000. – №8. – С. 36–38.
49. Задков, А. П. Факторы риска в сельском хозяйстве / А. П. Задков. – Новосибирск, 1998. – 263 с.

50. Зарук, Н. Ф. Налоги как фактор инвестиционной деятельности в АПК / Н. Ф. Зарук // АПК: экономика и управление. – 2003. – №7. – С. 45–51.
51. Зимин, А. В. Единый сельскохозяйственный налог. Комментарий к главе 26 «Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей» Налогового кодекса Российской Федерации / А. В. Зимин. – М. : Проспект, 2005. – 88 с.
52. Злобина, Л. А. Практика оптимизации налоговой нагрузки экономического субъекта / Л. А. Злобина, М. М. Стажкова. – М. : Академический проект, 2003. – 112 с.
53. Ильин, А. В. Налог на добавленную стоимость: экономическая природа, проблема обоснованности возмещения и механизм ее решения / А. В. Ильин // Финансы. – 2003. – №7. – С. 32–37.
54. Ионова, А. Ф. Финансовый анализ : учебник / А. Ф. Ионова, Н. Н. Селезнева. – М. : ТК Велби, изд-во Проспект, 2007. – 624 с.
55. Карпова, Г. Н. Налоговое планирование в предприятиях АПК / Г. Н. Карпова // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2003. – №10. – С. 41–43.
56. Катаев, В. И. Стратегия роста экономической эффективности крестьянских хозяйств / В. И. Катаев. – Ульяновск : УГСХА, 2005. – 229 с.
57. Катаев, В.И. Анализ и оптимизация налогооблагаемой базы: УМК / В. И. Катаев. – Ульяновск : УлГТУ, 2005. – 127 с.
58. Кваша, Ю. Ф. Налоговое право / Ю. Ф. Кваша, А. П. Зрелов, М. Ф. Харламов. – М. : Юрай-Издат, 2004. – 218 с.
59. Кейнс, Дж. М. Общая теория занятости, процента и денег / Дж. М. Кейнс ; пер. с англ. – М. : Экономика, 1983. – 518 с.
60. Кирова, Е. А. Методика определения налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты / Е. А. Кирова // Финансы. – 1998. – №9. – С. 30–32.
61. Ковалев, Г. Б. Минимизируем налоги: какой режим выбрать / Г. Б. Ковалев // Главбух «Учет в сельском хозяйстве». – 2004. – №4. – С. 16–22.

62. Кожин, В. Я. Налоговое планирование и прогнозирование финансового результата деятельности предприятий / В. Я. Кожин. – М. : Экзамен, 2002. – 160 с.
63. Кожухарь, Л. И. Основы общей теории статистики / Л. И. Кожухарь. – М. : Финансы и статистика, 2001. – 144 с.
64. Козлов, Д. А. Расчет налогов в оперативной деятельности предприятия / Д. А. Козлов // Финансовый менеджмент. – 2002. – №1. – С. 28–34.
65. Козлов, Н. Снижается ли налоговая нагрузка на производителя и граждан? / Н. Козлов, Н. Волков // Российский экономический журнал. – 2002. – №1. – С. 93 – 94.
66. Колеватова, О. А. Что выбрать: «упрощенку» или освобождение от НДС? / О. А. Колеватова // Главбух. – 2005. – № 20, октябрь. – С. 54–59.
67. Комзолов, А. А. Проблемы формирования благоприятного налогового и инвестиционного климата в сельских муниципальных образованиях / А. А. Комзолов // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2006. – №1. – С. 40–41.
68. Краснов, Ю. К. Влияние налоговой нагрузки на экономику: основные итоги реформы и тенденции / Ю. К. Краснов // Налоговая политика и практика. – 2003. – №2. – С. 8–14.
69. Краснов, Ю. К. Налоговая тяжесть / Ю. К. Краснов // Налоги и налоговая политика. – 2003. – №11. – С. 8–13.
70. Крейнина, М. Н. Финансовое состояние предприятия. Методы оценки / М. Н. Крейнина. – М. : ИКЦ «ДИС», 1997. – 224 с.
71. Крейнина, М. Н. Финансовая устойчивость предприятия: оценка и принятие решений / М. Н. Крейнина // Финансовый менеджмент. – 2001. – №2. – С. 3–12.
72. Куликов, А. Г. Графический метод расчета ВВП и поступления налогов в бюджет / А. Г. Куликов, И. П. Павлов // Финансы. – 2000. – №5. – С. 36–40.



73. Кун, Е. Опыт сравнительного исследования налогового бремени в России и других главнейших странах Европы. – СПб. : Типография Редакции периодических изданий Министерства Финансов, 1913. – 415 с.

74. Липатова, И. В. Налоговое планирование: принципы, методы, правовые аспекты / И. В. Липатова // Финансы. – 2003. – №7. – С. 28–31.

75. Литвин, М. И. Налоговая нагрузка и экономические интересы предприятий / М. И. Литвин // Финансы. – 1998. – №5. – С. 29–31.

76. Лукаш, Ю. А. Как законно уменьшить налоги фирмы. Плюсы и минусы различных схем ухода от налогов / Ю. А. Лукаш. – 5-е изд., перераб. и доп. – М. : ГроссМедиа: РОСБУХ, 2008. – 432 с.

77. Макроэкономика. Теория и российская практика : учебник / под ред. А. Г. Грязновой и Н. Н. Думной. – М. : КНОРУС, 2006. – 688 с.

78. Медведева, Т. Н. Проблемы реализации Федерального закона «О финансовом оздоровлении сельскохозяйственных товаропроизводителей» / Т. Н. Медведева, Д. В. Палий, В. А. Горковенко // Аграрный вестник Урала. – 2008. – №4. – С. 15–17.

79. Микеладзе, П. В. Тяжесть обложения в иностранных государствах / П. В. Микеладзе. – Вологда : Типография Полиграфтреста «Северный печатник», 1928. – 318 с.

80. Милосердов, В. В. Региональное планирование развития сельского хозяйства / В. В. Милосердов, Г. В. Беспяхотный. – М. : Экономика, 1982. – 216 с.

81. Миляков, Н. В. Налоги и налогообложение: курс лекций / Н. В. Миляков. – М. : ИНФРА-М, 2000. – 348 с.

82. Митропольский, П. Б. Коэффициент налоговой нагрузки и его использование для анализа отраслей, а также автоматизированного предпроектного анализа организаций / П. Б. Митропольский. // Налоговый вестник.– 2001. – №9. – С. 73–74.

83. Мишустин, М. В. Совершенствование налогового администрирования – фактор повышения эффективности работы налоговых органов / М. В. Мишустин // Финансы. – 2003. – №6. – С. 27–32.

84. Налоги и налогообложение / под ред. Д. И. Ряховского. – М. : Эксмо, 2006. – 336 с.
85. Налоговое бремя в СССР и иностранных государствах (очерки по теории и методологии вопроса) / П. П. Гензель, П. В. Микеладзе, В. Н. Строгий, К. Ф. Шмелев. – М. : Финансовое издательство НКФ СССР, 1928. – 517 с.
86. Налоговое планирование / Е. Вылкова, М. Романовский. – СПб. : Питер, 2004. – 634 с.
87. Новикова, Т. А. Учетная политика организаций, как инструмент оптимизации налогообложения / Т. А. Новикова // Финансы. – 2003. – №5. – С. 29–33.
88. Новодворский, В. Д. Оценка налоговой нагрузки при переходе на упрощенную систему налогообложения / В. Д. Новодворский, Р. Л. Сабанин // Финансы. – 2004. – №6. – С. 24–27.
89. Оксанич, Н. И. Концепция управления экономической устойчивостью сельскохозяйственных организаций / Н. И. Оксанич. – М. : Восход-А, 2007.
90. Оспанов, М. Т. Налоговая реформа и гармонизация налоговых отношений / М. Т. Оспанов. – СПб. : Изд-во СПбГУЭФ, 1997. – 478 с.
91. Остапенко, В. Р. Финансы предприятий / В. Р. Остапенко. – М. : Омега-Л, 2004. – 304 с.
92. Павленко, Н. А. Налоговое планирование и роль юридической службы в этом процессе / Н. А. Павленко // Электронный журнал «Корпоративные финансы» ([www/cfin.ru/](http://www/cfin.ru/)), раздел «Налоговое планирование и контроль».
93. Пансков, В. Г. Налоговое бремя в российской налоговой системе / В. Г. Пансков // Финансы. – 1998. – №11. – С. 18–23.
94. Пансков, В. Г. Идет ли в России налоговая реформа? / В. Г. Пансков // Российский экономический журнал. – 2000. – №11, 12. – С. 22–26.
95. Пансков, В. Г. Налоги и налоговая система РФ / В. Г. Пансков. – М. : Финансы и статистика, 2006. – 464 с.
96. Пансков, В. Г. О некоторых проблемах формирования российской налоговой системы / В. Г. Пансков // Финансы. – 2007. – №3. – С. 28–33.

97. Папцов, А. Общие черты налоговой политики в сельском хозяйстве зарубежных стран / А. Папцов // АПК: экономика, управление. – 2008. – №2. – С. 39 – 42.
98. Пасько, О. Ф. Определение налоговой нагрузки на организацию / О. Ф. Пасько // Налоговый вестник. – 2004. – №6, июль. – С. 111 – 11.
99. Патласов, О. Модельный комплекс диагностики финансового состояния для целей реструктуризации российских сельхозпредприятий / О. Патласов // Финансовый менеджмент. – 2007. – №6. – С. 22–31.
100. Пеньков, Б. Налоговый импульс экономического развития / Б. Пеньков // Экономист. – 2005. – №6. – С. 68–73.
101. Предпринимательство в АПК / под ред. С. И. Грядова. – М. : Колос, 1997. – 351 с.
102. Прогноз урожая зерновых культур в Воронежской области на 2000 год: Материалы исследования и рекомендации производству. – Воронеж : ВГАУ, 1999. – 35 с.
103. Полежаев, В. А. О разновекторной модели налогообложения / В. А. Полежаев // Финансы. – 2004. – №9. – С. 36–39.
104. Пушкарева, В. М. История финансовой мысли и политики налогов / В. М. Пушкарева. – М. : ИНФРА-М, 1996. – 192 с.
105. Пушкарева, В. М. История мировой и русской финансовой науки и политики / В. М. Пушкарева. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 327 с.
106. Райзберг, Б. А. Современный экономический словарь / Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовский, Е. Б. Стародубцева. – 2-е изд., испр. – М. : ИНФРА-М, 1999. – 479 с.
107. Риккардо, Д. Начало политической экономии и налогового обложения. Т.1 / Д. Рикардо. – М. : Госиздательство политической литературы, 1995. – 284 с.
108. Родионова, О. А. Формы и механизм организационно-экономического взаимодействия в агропромышленных формированиях (научно-методические рекомендации) / О. А. Родионова, Е. П. Юрков, Г. Н. Карпова – М. : Россельхозакадемия, 2005. – 99 с.

109. Савченко, В. Я. О методике определения налоговой нагрузки / В. Я. Савченко // Финансы. – 2005. – №7. – С. 26–32.
110. Салькова, О. С. О налогообложении предприятий / О. С. Салькова // Финансы. – 2007. – №4. – С. 37–40.
111. Сергеев, И. В. Экономика организации (предприятия) / И. В. Сергеев. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Финансы и статистика, 2006. – 576 с.
112. Сергеева, Т. Ю. Методы и схемы оптимизации налогообложения / Т. Ю. Сергеева. – М. : Экзамен, 2005. – 176 с.
113. Сидорова, Н. И. Влияние налоговой реформы России на динамику основных отраслей экономики и развитие предпринимательства / Н. И. Сидорова // Экономическая наука современной России. – 2002. – №4. – С. 98–111.
114. Сидорова, Н. И. Экономические последствия налоговой политики / Н. И. Сидорова // Экономист. – 2003. – №2. – С. 70–74.
115. Смит, А. Исследования о природе и причинах богатства народов. Т.1 / А. Смит. – М. : Соцэкгиз, 1962. – 245 с.
116. Соболева, Г. В. Как минимизировать налог на прибыль / Г. В. Соболева. – СПб. : Питер, 2003. – 176 с.
117. Соколов, М. Налоговая нагрузка и ее регулирование / М. Соколов // Экономист. – 2008. – №3.
118. Соловей, Г. Г. Государственные бюджеты / Г. Г. Соловей. – М. ; Л. : Госиздательство, 1928. – 193 с.
119. Теория статистики : учебник / под ред. Р. А. Шмойловой. – 3-е изд., перераб. – М. : Финансы и статистика, 1999. – 560 с.
120. Теслюк, Б. А. Оценка налогового бремени предприятия / Б. А. Теслюк // Финансовый менеджмент. – 2004. – №3. – С. 55–62.
121. Тимофеев, Л. Теневая экономика и налоговые потери в сельском хозяйстве / Л. Тимофеева // Вопросы экономики. – 2001. – №2. – С. 125–141.
122. Титов, А. С. Нормативно-правовое оформление налоговой политики / А. С. Титов // Вестник Финансовой академии. – 2004. – №2. – С. 63–71.

123. Тихонов, Д. Налоговое планирование и минимизация налоговых рисков / Д. Тихонов, Л. Липник. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2004. – 253 с.
124. Трошин, А. В. Сравнительный анализ методик определения налоговой нагрузки на предприятии / А. В. Трошин. // Финансы. – 2000. – №5. – С. 44–47.
125. Ульяновская область в цифрах. Краткий статистический сборник. – Ульяновск : Ульяновский областной комитет государственной статистики, 2002. – 84 с.
126. Ушачев, И. Г. Развитие агропромышленного комплекса России / И. Г. Ушачев // Аграрный вестник Урала. – 2008. – №1. – С. 7–10.
127. Финансово–кредитный энциклопедический словарь / коллектив авторов ; под общ. ред. А. Г. Грязновой. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 1168 с.
128. Финансовый менеджмент / под ред. Е. И. Шохина. – М. : ИД ФБК – ПРЕСС, 2002. – 408 с.
129. Финансы. Денежное обращение. Кредит / под ред. Г. Б. Поляка. – М. : ЮНИТИ – ДАНА, 2003. – 512 с.
130. Финансы : учебник / под ред. С. И. Лушина, В. А. Слепова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Экономистъ, 2005. – 682 с.
131. Фокин, Ю. Налоговая нагрузка: проблемы и пути решения / Ю. Фокин, Е. Кирова // Экономист. – 1998. – №10. – С. 52–59.
132. Хотинская, Г. И. Налоговый менеджмент и его эффективность / Г. И. Хотинская // Финансовый менеджмент. – 2002. – №2. – С. 35–50.
133. Хотинская, Г. И. Налоговый менеджмент и его эффективность / Г. И. Хотинская // Финансовый менеджмент. – 2002. – №3. – С. 3–21.
134. Цыгичко, А. Р. Нормализация налоговой нагрузки / А. Р. Цыгичко. – М. : ИТРК, 2002. – 108 с.
135. Шаталов, С. Д. Налоговая реформа – важный фактор экономического роста / С. Д. Шаталов // Финансы. – 2005. – №2. – С. 3–6.
136. Шацило, Г. В. О роли единого налога в специальных налоговых режимах / Г. В. Шацило // Финансы. – 2007. – №8. – С. 40–41.

137. Шевченко, М. С. Штрафы и пени за нарушение налогового законодательства / М. С. Шевченко // Главбух. – 2003. – №15, август. – С. 40–48.
138. Шеремет, А. Д. Финансы предприятий / А. Д. Шеремет, Р. С. Сайфулин. – М. : ИНФРА – М, 1999. – 343 с.
139. Шуляк, П. Н. Финансы предприятия : учебник / П. Н. Шуляк. – 2-е изд. – М. : Дашков и К°, 2000. – 752 с.
140. Экономика АПК. Общие закономерности развития агропромышленного комплекса / И. Б. Загайтов, К. С. Терновых, В. И. Коротченков, А. К. Камаян. – Воронеж, 1999. – 287 с.
141. Энгель, Е. А. Плюсы и минусы применения единого сельскохозяйственного налога / Е. А. Энгель // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2005. – №1. – С. 45–46.
142. Энциклопедия рыночного хозяйства. Предпринимательский тип хозяйствования / Редкол. тома. – М. : «Путь России», ЗАО «Издательский дом «Экономическая литература», 2002. – 231 с.
143. Юрченко, В. Р. Методологические аспекты расчета показателя налоговой нагрузки / В. Р. Юрченко // Финансы и кредит. – 2007. – №20. – С. 25–32.
144. Юткина, Т. Ф. Налоги и налогообложение : учебник / Т. Ф. Юткина. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 1999. – 387 с.
145. Meunier-Rocher, B. Le diagnostic financier. – P.: Les Editions d'Organisation, 1997. – 221 p.
146. Penman, S. Financial Statement Analysis and Security Valuation, 2-nd ed. – McGraw-Hill / Irwin, 2004.
147. Vizzanova, P. Gestion Financiere. – P.: ATOL Editions, 1996. – 692 p.

Научное издание

МАРКЕЛОВА Светлана Владимировна

**ЭФФЕКТИВНОСТЬ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ  
ОРГАНИЗАЦИЙ ПРИ РАЗЛИЧНЫХ СИСТЕМАХ  
НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ**

Редактор Н. А. Евдокимова

ЛР № 020640 от 22.10.97

Подписано в печать 22.12.2011. Формат 60×84/16.

Усл. печ. л. 9,76. Тираж 90 экз. Заказ 1353.

Ульяновский государственный технический университет  
432027, г. Ульяновск, ул. Сев. Венец, д. 32.

Типография УлГТУ, 432027, г. Ульяновск, ул. Сев. Венец, д. 32.