

На правах рукописи

Нурдавлятова Эльвира Фанизовна

**УПРАВЛЕНИЕ СИСТЕМОЙ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ
СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ**

Специальность: 08.00.05 – Экономика и управление народным хозяйством (Экономика, организация и управление предприятиями, отраслями, комплексами - АПК и сельское хозяйство);

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика (Бухгалтерский учет и экономический анализ).

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Ижевск - 2005

Работа выполнена в ФГОУ ВПО «Башкирский государственный аграрный университет».

Научные руководители: доктор экономических наук, профессор
Галиев Тимергази Арсланович

кандидат экономических наук, доцент
Кулешова Валентина Павловна

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Алборов Ролик Архипович

кандидат экономических наук, доцент
Ишманова Мария Сергеевна

Ведущая организация: Министерство сельского хозяйства
Республики Башкортостан

Защита состоится «___» _____ 2005г. в ___ часов на заседании
диссертационного совета ДМ 212.275.04 в ГОУ ВПО «Удмуртский
государственный университет» по адресу: 426034, Удмуртская
Республика, г. Ижевск, ул. Университетская, 1, кор. 4, ауд. 431

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ГОУ ВПО
«Удмуртский государственный университет»

Автореферат разослан «___» _____ 2005г.

Ученый секретарь диссертационного совета
кандидат экономических наук, профессор

А.С. Баскин

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы. Исследованием экономической сущности налогов, определением роли и места налогообложения в экономической системе общества ученые занимались еще с древних времен. И в настоящее время эти вопросы продолжают оставаться актуальными, особенно вопросы управленческого анализа системы налогообложения, и дают пищу для размышлений и теоретикам и практикам во всем мире.

Все более возрастает роль налогов и налоговой политики государства и в экономике России, так как из довольно пассивного и инерционного инструмента мобилизации доходов в государственный бюджет, какими налоги были в прежней системе хозяйствования, они превращаются в один из важнейших рычагов управления экономикой.

Эффективное управление системой налогообложения на микроуровнях, особенно в сельскохозяйственных организациях, возможно путем создания научно-обоснованной технологии аналитического обеспечения оперативного и стратегического управления налоговыми платежами в условиях неопределенности и производственного риска в сельском хозяйстве.

Актуальность исследования вопросов управления системой налогообложения обусловлена и тем, что в нашей стране современная налоговая система сформировалась практически недавно, в литературе только начали появляться результаты исследований проблем управления процессами и анализа данного объекта познания. Многие авторы предлагают анализировать систему налогообложения и управлять ею на макроуровне. В частности, проводятся анализы поступлений налоговых платежей в бюджет, формирования налоговой базы регионов, оценивается эластичность налоговой системы и т.д. Освещаются проблемы управления системой и анализа налогообложения на мезо- и микроуровнях. По мнению автора, сегодня необходим комплексный анализ налогообложения отрасли и конкретного хозяйствующего субъекта с целью принятия управленческих решений по оптимизации налоговых платежей, которые оказывают существенное влияние на финансовые результаты, эффективность хозяйственной деятельности сельскохозяйственных организаций.

В свете вышесказанного исследования автора, проведенные на базе сельскохозяйственных организаций по разработке

методических аспектов управления системой их налогообложения, представляются достаточно актуальными.

Область исследования соответствует требованиям паспорта специальностей ВАК 08.00.05 – Экономика и управление народным хозяйством (15.31.Теория аграрных отношений и методы их регулирования) и 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика (1.12.Инвестиционный, финансовый и управленческий анализ).

Степень разработанности проблемы. Многосторонний характер проблемы предполагает при оценке ее разработанности проведение исследований теории и практики анализа системы налогообложения.

В исследовании использовались фундаментальные труды представителей западной экономической мысли: А.Смита, Д.Рикардо, Дж.Кейнса, М.Фридмана, А. Маршалла, А.Лаффера, исследования русских и российских ученых С.Ю.Витте, Н.И.Тургенева, И.И. Янжула, А.А.Тривуса, М.Ф Орлова, В.Н. Твердохлебова, В.Г Панскова, Д.Г. Черника, Т.Ф. Юткиной, В.М. Пушкаревой, О.И. Боткина, М.И. Шишкина. Особое внимание было уделено работам современных отечественных ученых в области бухгалтерского учета, экономического анализа: Т.Н.Агаповой, Р.А. Алборова, И.О.Боткина, И.И.Елисеевой, М.М.Юзбашева, Е.М.Четыркина, С.В.Курышевой, Г.В.Савицкой, М.И.Баканова, А.Д.Шеремета, В.В.Ковалева.

В этих исследованиях достаточно глубоко разработаны общие теоретические положения системы налогообложения, а также методология экономико-статистического анализа налоговых платежей. Вместе с тем, вопросы управленческого анализа системы налогообложения и управления ею применительно к отрасли сельского хозяйства и конкретных сельскохозяйственных организаций исследованы недостаточно. Требуют дальнейшего теоретического обоснования вопросы оценки налоговых платежей и налоговой нагрузки при применении новой системы налогообложения сельскохозяйственных организаций. Не разработана методика поэтапного комплексного анализа налогообложения сельскохозяйственных организаций для принятия научно-обоснованных управленческих решений по стратегии развития и др.

Недостаточная разработанность указанных проблем, а также практическая важность организации аналитического обеспечения управления налогообложением сельскохозяйственных организаций определили выбор темы диссертации, ее цель, задачи и последовательность научного исследования.

Цель и задачи исследования. Целью исследования является обоснование теоретических положений и разработка организационно-

методических аспектов управления системой налогообложения сельскохозяйственных организаций.

В соответствии с поставленной целью определены основные задачи диссертации:

- исследование теоретических положений развития социально-экономического содержания системы налогообложения хозяйствующих субъектов;

- определение принципов построения и методологических аспектов управления системой налогообложения сельскохозяйственных организаций;

- проведение сравнительной оценки налоговых платежей и налоговой нагрузки в сельском хозяйстве при различных системах налогообложения;

- обоснование организационно - экономических механизмов управления системой налогообложения сельскохозяйственных организаций;

- разработка комплексной методики управленческого анализа налогообложения сельскохозяйственных организаций для принятия решений по стратегии развития сельского хозяйства.

Предмет и объект исследования. Предметом исследования являются теоретические и практические проблемы организации и методики аналитического обеспечения управления системой налогообложения сельскохозяйственных организаций. Объект исследований представлен сельскохозяйственными организациями Республики Башкортостан. Более углубленные научно-методические исследования проведены на примере сельскохозяйственных организаций Уфимского района республики.

Методология и методика исследования. Теоретической и методологической основой диссертации послужили труды классиков экономической мысли, а также работы отечественных и зарубежных авторов по изучаемой проблеме, законодательные и нормативные акты по вопросам налогообложения, материалы научных конференций, статьи в научных сборниках и периодической печати по проблемам управленческого анализа эффективности налогообложения хозяйствующих субъектов и формированию государственного бюджета. Исследования базируются на следующих приемах и методах систематизации данных: монографическом, экономико-статистическом, расчетно-конструктивном, обобщения и других. Программным обеспечением диссертации послужили пакеты прикладных программ Microsoft Excel, STRAZ, STADIA.

В работе использованы: информация из общедоступных печатных источников, специализированных изданий Государственного комитета по статистике Республики Башкортостан; данные, предоставленные Управлением Федеральной налоговой службы по Республике Башкортостан; информация сводных годовых отчетов сельскохозяйственных организаций Республики Башкортостан; данные годовых отчетов хозяйств Уфимского района, а также бухгалтерской и налоговой отчетности МУСП совхоза «Шемяк» Уфимского района Республики Башкортостан.

Научная новизна результатов исследований заключается в обосновании теоретических подходов и разработке практических рекомендаций по управлению системой налогообложения сельскохозяйственных организаций.

В процессе исследования получены следующие основные результаты:

- на основе теоретико-методологического анализа выявлена специфическая сущность, роль и значение налогов в управлении производством;
- обоснованы новые методические подходы к управлению системой налогообложения хозяйствующих субъектов;
- предложена усовершенствованная система единого сельскохозяйственного налога с учетом качества земли, дифференциальной ренты и методика приемлемости ее оценки по налоговым платежам и налоговой нагрузке в сельском хозяйстве;
- определены система управления налогообложением региона и этапы ее оценки в сельскохозяйственных организациях для принятия стратегических решений;
- разработана методика комплексного управленческого анализа налогообложения сельскохозяйственных организаций для принятия управленческих решений и мобилизации резервов налоговой экономии в сельском хозяйстве;
- составлена и апробирована экономико-математическая модель налоговой нагрузки предприятий.

Практическая значимость результатов исследования заключается в разработке рекомендаций и методики управления системой налогообложения с целью принятия оперативных, тактических и стратегических управленческих решений по финансовому оздоровлению сельскохозяйственных организаций. Практическое применение полученных результатов позволит: создать в сельскохозяйственных организациях надежную информационно-аналитическую базу управления системой налогообложения;

обеспечить комплексный подход к оценке налоговых платежей и налоговой нагрузки для выбора наиболее приемлемой системы единого сельскохозяйственного налога; обеспечить оптимизацию управленческих решений по выявлению резервов налоговой экономии в сельском хозяйстве.

Апробация результатов исследования. Основные результаты проведенного исследования докладывались автором и обсуждались на международных научно-практических конференциях: «Финансовое оздоровление предприятий АПК» (Москва–Уфа, 2001г.), «Проблемы и перспективы развития агропромышленного комплекса регионов России» (Уфа, 2002г.), «Пути повышения эффективности АПК в условиях вступления России в ВТО» (Уфа, 2003г.); на всероссийских научно-практических конференциях: «Проблемы и перспективы обеспечения продовольственной безопасности регионов России» (Уфа, 2003г.), «Повышение эффективности и устойчивости развития АПК» (Уфа, 2005г.); на научных конференциях сотрудников экономических факультетов БГАУ: «Развитие экономических отношений в АПК РБ» (Уфа, 1999г.), «Экономические и социальные проблемы развития АПК на рубеже XXI века» (Уфа, 2001г); на научной сессии профессорско-преподавательского состава, научных сотрудников и аспирантов по итогам НИР 2000 года в СПбГУЭФ (СПб., 2001).

Основные положения диссертации опубликованы в десяти работах общим объемом 6,7 п.л. Отдельные результаты исследования были приняты Министерством сельского хозяйства Республики Башкортостан к практическому использованию. Теоретические положения и методические аспекты диссертации могут быть использованы в учебном процессе подготовки и повышения квалификации специалистов экономического профиля.

Объем и структура работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, библиографии с общим объемом 157 страниц, включает 26 таблиц, 11 рисунков и 26 приложений. Список использованной литературы включает 117 источников.

Во **введении** обоснована актуальность темы, сформулированы цель и задачи, определены предмет и объект исследований, раскрыта научная новизна и практическая значимость полученных результатов.

В **первой главе** - «Теоретические и методологические основы управленческого анализа системы налогообложения» - исследованы вопросы развития и социально-экономическая природа системы налогообложения; определены принципы построения и особенности формирования налоговой системы в Российской Федерации;

обоснованы методологические аспекты управленческого анализа системы налогообложения хозяйствующих субъектов.

Вторая глава - «Формирование налоговых платежей и сравнительная оценка их нагрузки» - определена система показателей управленческого учета и комплексного анализа налогообложения региона; проведена оценка налоговых платежей и налоговой нагрузки в сельском хозяйстве при различных системах налогообложения; обоснованы рекомендации по совершенствованию методики анализа системы показателей налогообложения сельскохозяйственных организаций.

В третьей главе - «Совершенствование управления системой налогообложения сельскохозяйственных организаций» - разработаны модели налоговой нагрузки и налоговых платежей, используемые в процессе разработки стратегии развития сельскохозяйственных организаций; предложены оптимальные управленческие решения для мобилизации резервов налоговой экономии в сельском хозяйстве; исследованы управленческие аспекты влияния сезонных колебаний на налогообложение сельскохозяйственных организаций.

В заключении диссертации даны выводы по результатам исследований, а также конкретные предложения по их применению.

ОСНОВНЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ ДИССЕРТАЦИОННОГО ИССЛЕДОВАНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Обоснованы теоретические положения развития и принципы построения системы налогообложения. Налогообложение имеет многовековую историю, сопровождая развитие человечества с момента его возникновения до сегодняшнего дня. В разные отрезки времени оно оказывало свое положительное или отрицательное влияние на результаты хозяйственной деятельности, но по мере совершенствования человеческого общества и перехода его от низших форм к более высоким видам организации в целом способствовало его экономическому и социальному прогрессу. Оставаясь одним из немногих экономических рычагов в руках государства, налоговая система должна решать взаимно противоречивые и поэтому трудные задачи: обеспечивать достаточные поступления в бюджет всех уровней для финансирования государственных расходов и социальных программ; стимулировать рост объемов производства; решительно воздействовать на процесс структурной перестройки всей производственной сферы, четко

выделяя приоритеты; оказывать помощь тем, чьи возможности адаптации к новым условиям минимальны.

Исследование отечественного и зарубежного опыта налогообложения, позволило автору определить основные принципы построения рациональной системы налогообложения в современных рыночных условиях:

- общая нацеленность, предполагающая при построении и оценке эффективности налоговой системы исходить не столько из прямого ее фискального эффекта, сколько из совокупного влияния на развитие экономики;

- простота, то есть установление налога и его сбор не должны сопровождаться созданием бюрократических машин, применением усложненных форм отчетности, непосильной работой бухгалтерских служб предприятий;

- принцип невозможности уклонения от уплаты налогов, невыгодности его неуплаты, предотвращение криминализации экономики и общества;

- стимулирование общественно полезных и подавление вредных видов деятельности.

Налоги становятся наиболее действенным инструментом регулирования новых экономических отношений. Поэтому рациональная налоговая система должна обеспечивать сбалансированность общегосударственных, региональных, местных и частных интересов, содействовать развитию производства, предпринимательства и активизации инвестиционной деятельности. Региональные и местные налоги должны иметь не фискальный характер, а определять региональную экономическую политику, поощрять предпринимательскую деятельность в одних направлениях и ограничивать в других. В частности, местные налоги могут способствовать решению таких проблем как санитарное состояние населенного пункта, обеспечение правопорядка, сдерживание или развитие уличной торговли и т. д.

Действующая система налогообложения в России пока не отвечает этим требованиям. Поэтому до принятия любых управленческих решений, как на макро-, так и на микроуровнях, необходимо проводить комплексный анализ налогообложения, который должен стать неотъемлемой частью экономического анализа.

Налоговая система пока редко становится объектом экономического анализа и управления, в лучшем случае исследуется налогообложение на макроуровне. Например, рассматриваются вопросы исполнения консолидированного бюджета РФ,

прогнозирования его доходов, налогового переложения, соотношения прямого и косвенного налогообложения и т.д. В региональном и отраслевом разрезе обычно изучается поступление налоговых платежей по основным видам налогов, а также состояние задолженности по ним. Отдельные авторы уделяют внимание проблемам оценки, формирования и эффективного использования налогового потенциала региона. Анализ налогообложения конкретных предприятий чаще всего сводится к оценке налоговой нагрузки. К тому же в России пока нет общепринятой методологии исчисления величины налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты, отсутствует четкое представление о значении этого показателя. В поисках подходов основная идея состоит в том, чтобы сделать показатель налоговой нагрузки универсальным показателем, позволяющим сравнить уровень налогообложения в разных отраслях народного хозяйства.

По мнению автора, должна быть принята единая методика управленческого анализа налогообложения предприятий, целью которой является изыскание путей и выявление резервов оптимизации налогообложения.

2. Определена система управления налогообложением региона и этапы ее оценки для принятия стратегических решений.

Естественным стремлением каждого региона является повышение финансовой независимости и устойчивости. Основное средство для этого – пополнение бюджета посредством увеличения налоговых поступлений. Исходя из задачи полноты исполнения доходной части как федерального, так и регионального бюджетов представляется целесообразным проводить комплексный анализ системы показателей, характеризующих налогообложение региона. По мнению автора, данную работу можно провести в несколько этапов:

1. Изучение динамики и соотношения налоговых поступлений в федеральный и региональный бюджеты.

2. Структурный анализ налоговых поступлений.

3. Исследование взаимосвязи налогообложения с макроэкономической ситуацией в регионе.

4. Оценка налоговой нагрузки региона.

Показатели динамики дают возможность оценить темпы изменения налоговых поступлений и определить тенденции и закономерности их развития. Так, в Республике Башкортостан из года в год наблюдается тенденция роста налоговых поступлений в

федеральный бюджет более высокими темпами, чем в региональный (табл.1).

Таблица 1

Соотношение налоговых платежей
в федеральный и региональный бюджеты
(Республика Башкортостан)

Показатели	1992г.	1995г.	2000г.	2001г.	2002г.	2003г.
Налоговые поступления, млн. руб.: в федеральный бюджет	135,2	9333,8	41564,3	50091,0	61788,4	74428,6
в консолидированный бюджет республики	135,2	7005,2	28510,3	24858,9	26918,2	37919,8
Коэффициент соотношения	1,00	1,33	1,46	2,02	2,30	1,96

В соотношении налоговых платежей на протяжении ряда лет наблюдается тенденция к централизации налоговых поступлений на федеральном уровне. Так, в 1992-1993г.г. в федеральный бюджет перечислялось столько же, сколько поступало в региональный, а в 2002г. коэффициент данного соотношения составил 2,3, то есть большая часть налоговых поступлений по республике направлялась в федеральный бюджет. По мнению автора, это не совсем положительная тенденция. Нормативы налоговых отчислений должны быть дифференцированы по уровням бюджетной системы таким образом, чтобы их использование способствовало наращиванию налогового потенциала, оздоровлению региональных финансов. Они должны создавать заинтересованность регионального управления в концентрации финансовых ресурсов на приоритетные направления социально-экономического развития, предпосылки для финансовой самодостаточности и саморазвития территорий.

Анализ структуры налоговых поступлений по основным отраслям экономики Республики Башкортостан показал, что республиканский бюджет формируется главным образом из налоговых платежей предприятий промышленности (69% в 2003г.), то есть налоговый потенциал республики в значительной степени зависит от результатов работы промышленной отрасли, стабильности ее экономического развития и финансовых показателей.

Важнейшее значение в настоящее время приобретает анализ поступлений налоговых платежей с учетом тенденций развития экономической ситуации региона, а также воздействия отраслевых и региональных факторов. На основе подобного анализа возможно осуществление систематического мониторинга и прогнозирование финансового состояния тех сфер экономической деятельности, в которых значительны резервы налоговых поступлений. В частности, необходимо уделить внимание оценке влияния экономической активности на уровень налоговых поступлений, то есть показателя, непосредственно влияющего на уровень налоговых доходов. В качестве такого показателя возможно рассмотрение связи величин внутреннего регионального продукта (ВРП) и уровня налоговой нагрузки экономики.



Рис. 1. Изменение индексов ВРП, налоговых поступлений и налоговой нагрузки по Республике Башкортостан

В ходе, проведенного автором анализа динамики индексов налоговых поступлений и ВРП (рис.1) выявилось, что сумма налоговых поступлений имеет прямую зависимость от объема ВРП. Динамика же индекса налоговой нагрузки свидетельствует о том, что в

те периоды, когда, идет рост ВРП, налоговая нагрузка снижается и наоборот. Следовательно, имеет место наличие стимулирующего воздействия налоговой системы на общественное воспроизводство.

Наиболее объективную оценку налогообложения региона может дать анализ налоговой нагрузки. По мнению автора, ее следует определять как отношение налоговых платежей к валовому региональному продукту. Расчеты показали, что налоговая нагрузка в целом по республике колеблется от 18% до 24%, что говорит о довольно высоком уровне налоговой нагрузки региона. Эти цифры опровергают данные некоторых официальных изданий, которые в группировке регионов РФ по показателям налоговой нагрузки Республику Башкортостан включают в группу регионов с низкой налоговой нагрузкой.

Таким образом, анализ показателей налогообложения региона позволяет оценить состояние налогообложения, выявить совокупность более эффективных налогов, которые могут давать максимальный доход бюджету, определить распределение налоговой нагрузки между различными отраслями экономики.

3. Предложены рекомендации по усовершенствованию системы единого сельскохозяйственного налога с учетом качества земли и дифференциальной ренты. По мнению автора, улучшение финансового положения сельскохозяйственных товаропроизводителей напрямую связано с введением единого сельскохозяйственного налога (ЕСХН), с отменой всех других платежей сельскохозяйственных предприятий в бюджет и внебюджетные фонды. Он должен учитывать качество земли, которое включает следующие основные компоненты: плодородие почвы, состояние участков по рельефу и конфигурации, климатические условия, в которых находится данный участок. Налоговой базой должна быть сопоставимая по кадастровой стоимости площадь сельскохозяйственных угодий, для определения которой кадастровая стоимость сельскохозяйственных угодий хозяйства сравнивается со средней кадастровой стоимостью одного гектара сельскохозяйственных угодий региона. Путем деления первого показателя на второй определяется отношение кадастровых стоимостей одного гектара сельскохозяйственных угодий (индекс сопоставимой площади). Данный индекс может быть больше единицы для налогоплательщиков, земельные участки которых расположены в лучших по качеству землях, и меньше единицы – для тех, чьи земельные участки расположены на худших по качеству землях.

Размер налоговой ставки определяется как отношение одной четвертой суммы налогов и сборов, подлежащих уплате сельскохозяйственными товаропроизводителями в бюджеты всех уровней в соответствии с общим режимом налогообложения за предшествующий календарный год, за исключением налога на доходы физических лиц. Так, налоговые платежи в 2002г. составили 2021млн.руб. при площади сельскохозяйственных угодий республики 5186 тыс.га. По этим данным среднереспубликанский размер налоговой ставки налога на гектар сопоставимой по кадастровой стоимости площади сельскохозяйственных угодий составит 97,4 руб. $[(1/4*2021): 5186]$. Из расчетов выясняется, что в целом по республике сумма единого сельскохозяйственного должна была быть в 2003г. 488,3 млн. руб.

Для оценки изменения уровня налогообложения для сельскохозяйственных организаций республики рассчитывается показатель налоговой нагрузки после введения единого налога (табл.2).

Таблица 2

Расчет налоговой нагрузки
сельскохозяйственных организаций
(Республики Башкортостан)

тыс. руб.

Показатели	До введения ЕСХН	После введения ЕСХН	Отклонение (+, -)
Налоговые платежи сельскохозяйственных организаций	2065633	721677	-1343956
Выручка от реализации произведенной продукции	10847870	10847870	-
Себестоимость произведенной продукции	10272944	10272944	-
Валовая прибыль	574926	574926	-
Налоговая нагрузка, %			
- на выручку от реализации	19,0	6,1	-12,9
- на себестоимость произведенной продукции	20,1	7,0	-13,1
- на валовую прибыль	359,3	125,5	-233,8

Данные таблицы свидетельствуют о том, что при едином сельскохозяйственном налоге, где налоговой базой является сопоставимая по кадастровой стоимости площадь

сельскохозяйственных угодий, сумма налоговых платежей в 2003г. составила всего 34,9% от суммы до его введения, а налоговая нагрузка, рассчитанная по отношению к выручке от реализации продукции (работ, услуг) - 6,1%. Соответственно, уменьшились и значения налоговой нагрузки, рассчитанные по отношению к себестоимости и валовой прибыли.

4 Разработаны методика комплексного управленческого анализа системы налогообложения и организационно-экономические аспекты управления ею в сельскохозяйственных организациях. Необходимость комплексного управленческого анализа системы налогообложения сельскохозяйственных организаций все более возрастает, так как налоги несут в себе крайне важное качество - они оказывают колоссальное влияние на экономические и предпринимательские решения. Налоговые платежи существенно влияют также на финансовые результаты и на эффективность финансово-хозяйственной деятельности организаций. Поэтому анализ налогообложения предприятий должен стать составной частью анализа хозяйственной деятельности и механизма управления сельскохозяйственной организацией. Комплексный управленческий анализ налогообложения сельскохозяйственных организаций рекомендуется автором проводить в несколько этапов: анализ динамики структуры налоговых платежей организаций; оценка налоговой нагрузки; анализ факторов, влияющих на размер налоговых платежей организаций; оценка состояния расчетов с бюджетом и сопоставление налоговых платежей с государственной поддержкой; выявление резервов оптимизации налогообложения сельскохозяйственных организаций.

В сельском хозяйстве на результаты финансово-хозяйственной деятельности оказывают влияние периодические сезонные колебания, возникающие из-за смены времен года. Поэтому при анализе динамики налоговых платежей, несомненно, возникает необходимость изучить влияние сезонности на налогообложение. На примере МУСП совхоза «Шемяк» Уфимского района изучалось влияние сезонных колебаний на начисление НДС, занимающего наибольший удельный вес в налоговых платежах. В результате исследований автором выяснено, что на сумму начисленного НДС в хозяйстве оказывают большее влияние именно сезонные колебания, чем случайные. Наибольший рост суммы НДС приходится на август месяц.

В ходе изучения и оценки баз налогообложения выяснилось, что при планировании деятельности сельскохозяйственных организаций,

необходимо большее внимание уделять оптимизации фонда оплаты труда и объемов реализации, ибо они влияют не только на результативность деятельности предприятия, но и на отношения его с бюджетом. Почти во всех хозяйствах Уфимского района задолженность перед бюджетом и внебюджетными фондами из года в год растет. В среднем по хозяйствам района в 2003г. по сравнению с 2001г. она возросла на 67,9%. В сложившихся условиях хозяйствам района был предложен механизм участия в реструктуризации долгов перед бюджетом и внебюджетными фондами, предусмотренной Федеральным законом №83-ФЗ от 9 июля 2002г. «О финансовом оздоровлении сельскохозяйственных товаропроизводителей». Данное предложение было успешно реализовано в хозяйствах района, что позволило сельскохозяйственным предприятиям списать немалые суммы скопившихся пеней и штрафов перед бюджетом и внебюджетными фондами, а также получить отсрочки на сумму основного долга от 5 до 7 лет с последующей рассрочкой от 4 до 6 лет.

Кроме того, по мнению автора, для сельскохозяйственных предприятий следует восстановить общие (ценовые и ресурсные) условия, которые будут способствовать не только росту производства, но и воспрепятствовать образованию новых долгов. Наиболее объективную оценку состоянию налогообложения организаций дает показатель налоговой нагрузки. Существуют различные подходы по его определению. Более целесообразен метод, при котором показатели налоговой нагрузки подразделяются на обобщающие и частные. Обобщающие отражают уровень налогов и сборов всех видов независимо от структуры налоговой системы, характера и содержания самих налогов, используемых финансовых ресурсов и т.д. Поскольку налоги и сборы различаются между собой по признакам объекта обложения и источника уплаты, то при определении уровня налоговой нагрузки было учтено это различие и использована система частных показателей. Наиболее информативными представляются показатели налоговой нагрузки, вычисленные по источникам возмещения. Расчеты показали, что налоговая нагрузка, например в МУСП совхозе «Шемяк» Уфимского района довольно высокая: почти четверть всех доходов уплачивается в бюджет в виде налогов, на долю налогов затрачивается почти 10% финансовых ресурсов предприятия. Из года в год растет налоговая нагрузка на собственный капитал предприятия, главным образом из-за роста налоговых платежей. Ежегодно налоги превышают сумму прибыли более чем в 10 раз. Это свидетельствует о том, что в данном хозяйстве практически не остается средств на расширение производства.

При принятии управленческих решений в сельскохозяйственных организациях возможно использование модели налоговой нагрузки, на основе которой можно производить расчеты изменения налоговой нагрузки в зависимости от различных факторов и оценивать эффективность налогового планирования. Для этого предлагается мультипликативная модель расчета налоговой нагрузки. Вводятся следующие показатели:

Вб - выручка-брутто, т.е. показатель, который включает косвенные налоги. Его можно представить в виде следующей формулы:

$$Вб = МЗ + АМ + ПР + НИ + ЗП + ЕСН + П + НДС + НДСП,$$

где *МЗ* - материальные затраты; *АМ* - сумма амортизационных отчислений; *ПР* - сумма прочих расходов; *НИ* - сумма налога на имущество; *ЗП* - расходы на оплату труда; *ЕСН* - сумма единого социального налога; *П* - сумма прибыли; *НДС* - сумма НДС; *НСП* - сумма налога с продаж.

Для расчета налоговой нагрузки хозяйствующего субъекта по отношению к добавленной стоимости в числителе последовательно ставятся налоги, а в знаменатель добавленная стоимость. Так как суммы налогов получаются путем умножения ставки налогов и коэффициентов на добавленную стоимость (*ДС*), то *ДС* в числителе и знаменателе сокращается. После преобразования формула приобретает следующий вид:

$$ННдс = \left[(1 - Hn) * \frac{Hндс}{1 + Hндс} \right] + \frac{Hнсп}{Ko} + Hндфл * Kзп + [(1 - Hn) * Hесн - Hn] * Kзп + [(1 - Hn) * Hи * Кам(n - t)] + Hn - [Hn * (Кам + Kпр)],$$

где *Hn* - ставка налога на прибыль; *Hндс* - ставка налога на добавленную стоимость; *Hнсп* - ставка налога с продаж; *Hесн* - ставка единого социального налога; *Hндфл* - ставка налога на доходы физических лиц; *Hи* - ставка налога на имущество; *ДС* - добавленная стоимость, которая включает НДС; *Вн* - выручка-нетто, т.е. показатель, не включающий налог с продаж и, соответственно, состоящий из материальных затрат и добавленной стоимости; *Ko* - коэффициент, показывающий удельный вес добавленной стоимости в выручке-нетто, который рассчитывается следующим образом: $Ko = ДС : Вн$; *Kзп* - коэффициент, показывающий удельный вес расходов на оплату труда в добавленной стоимости ($Kзп = ЗП : ДС$); *Кам* - коэффициент, показывающий удельный вес амортизационных отчислений в добавленной стоимости ($Кам = АМ : ДС$); *Kпр* - коэффициент, показывающий удельный вес прочих расходов в добавленной

стоимости ($K_{np} = PP : DC$); $HH\delta c$ - налоговая нагрузка хозяйствующего субъекта по отношению к добавленной стоимости.

При расчете налоговой нагрузки хозяйствующего субъекта не по отношению к добавленной стоимости, а по отношению к выручке – брутто необходимо учесть в знаменателе материальные затраты и налог с продаж (до 1 января 2004г.):

$$HH\delta b = \frac{HH\delta c * K_0}{1 + H_{исп}}$$

Модель реализована в ППП «Excel» по данным МУСП совхоза «Шемяк» за 2003г., поэтому в ней учитывается и налог с продаж. Налоговая нагрузка рассчитывается исходя из действующей системы налогообложения без учета и с учетом налоговых льгот для сельскохозяйственных товаропроизводителей. Параметры модели изменены с учетом предстоящих налоговых реформ. Из полученных результатов следует, что налоговая нагрузка хозяйства по отношению к добавленной стоимости получается наибольшим (54%) в том случае, если хозяйство не использует налоговые льготы, предоставленные законодательством для сельскохозяйственных товаропроизводителей. При использовании налоговых льгот налоговая нагрузка уменьшается на 13 пр. пункта.

Решая вопросы оптимизации налогообложения любого хозяйствующего субъекта на основе вышеуказанной модели, можно вводить любые ставки перечисленных налогов и анализировать полученный уровень налоговой нагрузки. А также можно добиться уменьшения налоговой нагрузки, оптимизируя структуру выручки.

Для оценки влияния различных факторов на состояние налогообложения предприятия возможно использование упрощенной модели. Для проведения расчетов по модели из перечня всех уплачиваемых налогов хозяйства берутся те, которые занимают или занимали бы, при отказе от льгот, наибольший удельный вес в структуре налоговых платежей. Для решения экономико-математической модели задачи были введены следующие обозначения:

1. Предопределенные переменные:

V - реализация продукции (работ, услуг) за год (без НДС), тыс. руб.;

$V1$ - в том числе реализация с.- х. продукции (без НДС), тыс. руб.;

$V2$ - прочей продукции (работ, услуг), тыс. руб.;

mp - доля продукции, реализованной за наличный расчет;

C - стоимость приобретенных товарно-материальных ценностей, работ, услуг (без НДС), тыс. руб.;

Π - прибыль до налогообложения, тыс. руб.;

I - среднегодовая стоимость имущества предприятия, тыс. руб.;

a - среднерасчетная норма амортизационных отчислений, %;
T - среднегодовая численность работников, чел;
Z - среднегодовая заработная плата одного работника, тыс. руб.;
A - средняя годовая норма амортизации основных средств, %;
P - площадь сельскохозяйственных угодий, га;
M - минимальный размер оплаты труда, руб.;

2. Экзогенные переменные (независимые переменные, которые определяются вне модели):

r НДС1 - ставка НДС для сельскохозяйственной продукции, %;
r НДС 2 - ставка НДС для прочей продукции (работ, услуг), %;
r НсП - ставка налога с продаж, %;
r НП - ставка налога на прибыль, %;
r НИ - ставка налога на имущество, %;
r ЕСН - ставка единого социального налога, %;
r НДФЛ - ставка налога на доходы физических лиц, %;
r ЗН - средняя ставка земельного налога, %;
r ЕСХН - ставка единого сельскохозяйственного налога, %;
r МН - ставка местных сборов (на содержание милиции, благоустройство территории), %;

3. Эндогенные переменные (взаимозависимые переменные, которые определяются внутри модели):

СНДС - сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, тыс. руб.;
С НсП - сумма налога с продаж, тыс.руб.;
С НП - сумма налога на прибыль, тыс. руб.;
С НИ - сумма налога на имущество, тыс. руб.;
С ЕСН - сумма единого социального налога, тыс. руб.;
С НДФЛ - сумма налога на доходы физических лиц, тыс. руб.;
С ЗН - сумма земельного налога, тыс. руб.;
С ЕСХН - сумма единого сельскохозяйственного налога, тыс. руб.;
С МН - сумма местных сборов, тыс. руб.;
S - общая сумма налоговых платежей предприятия, тыс. руб..

Далее проводятся расчеты, представленные в виде следующих формул:

$$СНДС = r НДС1 * V1 + r НДС1 * (V2 - C);$$

$$С НсП = r НсП * V * (1 + r НДС) * wn;$$

$$С НИ = r НИ * I;$$

$$С ЕСН = r ЕСН * T * Z;$$

$$С НДФЛ = r НДФЛ * T * Z;$$

$$С ЗН = r ЗН * P;$$

$$С ЕСХН = r ЕСХН * P;$$

$$С МН = r МН * 12 * M * T;$$

$$S_{НП} = r_{НП} * (V - C - Z * T - a * I - S_{ECH} - S_{НИ} - S_{ЗН} - S_{МН});$$

$$S = S_{НДС} + S_{НсП} + S_{НИ} + S_{ECH} + S_{НДФЛ} + S_{ЗН} + S_{МН} + S_{НП}.$$

Представленная модель реализована в ППП «Excel». Варьирование значений экзогенных переменных позволяет реализовывать различные варианты модели. Так, в данном случае, рассчитываются суммы налоговых платежей хозяйства при действующей налоговой системе налогообложения с учетом и без учета налоговых льгот, а также при введении предлагаемого нами единого сельскохозяйственного налога и при проведении налоговых реформ. Полученные результаты реализации модели при заданных переменных представлены в таблице 3.

Таблица 3

Результаты расчетов налоговых платежей
МУСП совхоза «Шемяк» Уфимского района
при различных параметрах модели

(тыс. руб.)

Показатели	Суммы налоговых платежей при:			
	действующей системе	действующей системе с учетом льгот для с.-х. организаций	введении единого с.-х. налога	учете предстоящих налоговых реформ
НДС	4 408,0	4 408,0	-	3 962,7
Налог с продаж	30,0	30,0	-	-
Налог на имущество	1510,5	-	-	1661,0
Единый социальный налог	2740,1	2740,1	-	2068,2
Налог на доходы физических лиц	1342,5	1342,5	1342,5	1342,5
Земельный налог	331,6	331,6	-	331,6
Единый сельскохозяйственный налог	-	-	1603,0	-
Местные сборы	18,1	-	-	-
Налог на прибыль	1339,3	-	-	1339,3
Всего	11720,1	8852,1	2945,5	10705,3

Из расчетов следует, что при одних и тех же predetermined переменных по МУСП совхозу «Шемяк» за 2003г., суммы налоговых платежей при различных вариантах налогообложения различны. Так, наибольшая сумма налоговых платежей получается при реализации модели с данными действующей налоговой системы – 11720,1 тыс.

руб. Немного уменьшится данная сумма при проведении запланированных налоговых реформ.

По результатам моделирования выяснилось, что наиболее оптимальной будет налогообложение при введении единого сельскохозяйственного налога, снижающего сумму налоговых платежей по хозяйству примерно на 20%. В данном случае рассматривается влияние на суммы налоговых платежей лишь налоговых факторов. Однако, используя эту же модель при планировании финансово-хозяйственной деятельности, можно определить влияние факторов, управляемых на конкретном предприятии (в модели – предопределенные переменные, их можно представить экзогенными). Рассмотренный в данной модели подход, будучи сравнительно простым, позволяет с достаточной достоверностью оценить состояние налогообложения хозяйствующих субъектов в зависимости, как от принятых управленческих решений на предприятии, так и от фискальной политики государства.

В ходе управленческого анализа немалое внимание должно быть уделено оценке налоговой экономии в результате применения тех или иных особенностей, как законодательства, так и деятельности предприятия. На наш взгляд, можно выявить налоговую экономию, оценив влияние налоговых льгот, предусмотренных законодательством, форм договорных отношений, способов ведения бухгалтерского учета в целях налогообложения и т.д. В частности, для определения целесообразности использования тех или иных льгот, а также их влияния на финансовые результаты организации необходимо проанализировать показатели, характеризующие эффективность использования налоговых льгот.

1. По коэффициенту эффективности льготирования ($K_{эл}$), который представляет собой отношение величины налоговой экономии, получаемой в результате использования льгот ($Hэ$) к общему объему выручки (B):
$$K_{эл} = \frac{Hэ}{B}$$

характеризует величину налоговой экономии, получаемой в результате использования льгот на один рубль выручки от реализации продукции (работ, услуг), показывает долю участия той или иной льготы в увеличении финансовых ресурсов предприятия относительно величины общей выручки. В МУСП совхозе «Шемяк» сумма налоговых льгот составила 6,3млн.руб., сумма выручки от реализации – 34,8 млн. руб., коэффициент эффективности льготирования составил 0,18, т.е финансовые ресурсы возрастут относительно выручки на 18%.

2. По коэффициенту льготного налогообложения ($K_{Лн}$), который представляет собой отношение суммы налоговой экономии ($Hэ$), полученной после использования тех или иных льгот к величине налогового обязательства (H), возникающего у организации без учета данной льготы: $K_{Лн} = \frac{Hэ}{H}$. В объекте исследований он составил 0,42 (6,3млн. руб. : 15,1 млн. руб.), т.е. хозяйство уплачивает в бюджет 58% сумм налогов, рассчитанных без учета льгот.

Проведенные исследования позволили сделать вывод о том, что анализ основных факторов, влияющих на суммы налоговых платежей организаций, дает возможность выбрать такие способы ведения налогового учета, формы оформления хозяйственных операций и т.д., которые позволят получить экономию на уплате налоговых платежей.

Предложенный порядок управленческого анализа позволяет изучить состояние налогообложения хозяйства, выявить тенденцию и факторы, на него влияющие, оценить уровень налоговой нагрузки. Рассмотренные модели могут быть использованы при оптимизации налогообложения сельскохозяйственной организации в ходе принятия управленческих решений.

Разработанные и изложенные в работе рекомендации по управлению системой налогообложения сельскохозяйственных организаций помогут разработать эффективную налоговую политику региона, обеспечивающую финансовое оздоровление сельскохозяйственных организаций.

Основные положения диссертации опубликованы в следующих работах:

1. Нурдавятова Э.Ф. Необходимость анализа налогообложения в организациях АПК // Развитие экономических отношений в АПК РБ. Сборник статей научной конференции сотрудников экономических факультетов БГАУ.- Уфа, 1999. - С.76-78.

2. Нурдавятова Э.Ф. Натуральная оплата труда в сельскохозяйственных организациях: учет и налогообложение // Экономические и социальные проблемы развития АПК на рубеже XXI века. Сборник статей научной конференции сотрудников экономических факультетов БГАУ. - Уфа, 2001. - С.110-112.

3. Нурдавятова Э.Ф. Анализ налогообложения как способ оптимизации налоговых платежей // Научная сессия профессорско-преподавательского состава, научных сотрудников и аспирантов по

итогах НИР 2000 года. Факультет статистики, учета и экономического анализа. Сборник докладов. - СПб.: Издательство СПбГУЭФ, 2001.- С.103-104.

4. Нурдавлятова Э.Ф. Вопросы исчисления налогового бремени организаций // Финансовое оздоровление предприятий АПК. Том 3. Часть 2. Материалы Уфимской секции 5-й Международной научно-практической конференции НАЭКОР.- М.: Издательство МСХА, 2001.- С.69-73.

5. Нурдавлятова Э.Ф. Необходимость прогрессивного налогообложения доходов физических лиц // Проблемы и перспективы развития агропромышленного комплекса регионов России. Часть 3. Материалы международной научно-практической конференции. - Уфа: БГАУ, 2002. - С.157-159.

6. Нурдавлятова Э.Ф. Налогообложение как механизм финансового оздоровления сельскохозяйственных предприятий // Пути повышения эффективности АПК в условиях вступления России в ВТО. Часть 1. Материалы международной научно-практической конференции.- Уфа: БГАУ, 2003.- С.144-146.

7. Нурдавлятова Э.Ф. Анализ налогообложения как составная часть анализа хозяйственной деятельности предприятия // Системный анализ в проектировании и управлении. Труды VII международной научно-практической конференции. - СПб.: Изд-во СПбГПУ, 2003.- С.441-450.

8. Нурдавлятова Э.Ф. Финансовое оздоровление сельскохозяйственных предприятий как фактор повышения продовольственной безопасности // Проблемы и перспективы обеспечения продовольственной безопасности регионов России. Материалы всероссийской научно-практической конференции.- Уфа: БГАУ, 2003.- с.90-92.

9. Нурдавлятова Э.Ф. Необходимость государственной поддержки и оптимального налогообложения сельскохозяйственных предприятий // Аграрная наука в XXI веке. Материалы научно-практической конференции молодых ученых и аспирантов.- Уфа: БГАУ, 2003. - С. 226-228.

10. Закирьянов Р.В., Нурдавлятова Э.Ф. Оценка формирования налоговых доходов федерального бюджета // Достижения молодых ученых - аграрному производству. Материалы республиканской научно-практической конференции молодых ученых и аспирантов. - Уфа: БашГАУ, 2004. - С. 244-246.

11. Кулешова В.П., Нурдавлятова Э.Ф. Управленческие аспекты анализа системы налогообложения сельскохозяйственных организаций.- Уфа: БашГАУ, 2005. – 97 с.