

ФГОУ ВПО «Башкирский государственный аграрный университет»

На правах рукописи

НУРДАВЛЯТОВА ЭЛЬВИРА ФАНИЗОВНА

**УПРАВЛЕНИЕ СИСТЕМОЙ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ
СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ**

Специальность: 08.00.05 – Экономика и управление народным хозяйством
08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

ДИССЕРТАЦИЯ
на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Научные руководители:

доктор экономических наук, профессор
Галиев Тимергази Арсланович

кандидат экономических наук, доцент
Кулешова Валентина Павловна

Уфа – 2005

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	3
1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО АНАЛИЗА СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ	9
1.1. Развитие и социально-экономическая природа системы налогообложения	9
1.2. Принципы построения и особенности формирования налоговой системы в Российской Федерации	25
1.3. Методологический аспект управленческого анализа системы налогообложения хозяйствующих субъектов	42
2. ФОРМИРОВАНИЕ НАЛОГОВЫХ ПЛАТЕЖЕЙ И СРАВНИТЕЛЬНАЯ ОЦЕНКА ИХ НАГРУЗКИ В ОТРАСЛЯХ ЭКОНОМИКИ РЕГИОНА	52
2.1. Комплексный анализ показателей системы налогообложения региона	52
2.2. Оценка налоговых платежей и налоговой нагрузки в сельском хозяйстве при различных системах налогообложения	68
2.3. Методика исследования системы налогообложения сельскохозяйственных организаций	86
3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УПРАВЛЕНИЯ СИСТЕМОЙ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ	101
3.1 Исследование управленческого аспекта влияния сезонных колебаний на налогообложение сельскохозяйственных организаций	101
3.2 Моделирование налоговой нагрузки и налоговых платежей в процессе разработки стратегии развития сельскохозяйственного предприятия	110
3.3 Оптимизация управленческих решений для выявления резервов налоговой экономии в сельском хозяйстве	120
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	145
БИБЛИОГРАФИЯ	149
ПРИЛОЖЕНИЯ	158

ВВЕДЕНИЕ

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 нашему мнению, 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 наши исследования, 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.

Предмет и объект исследования. Предметом исследования являются теоретические и практические проблемы организации и методики аналитического обеспечения управления системой налогообложения сельскохозяйственных организаций. Объектом практической реализации исследований явились сельскохозяйственные организации 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.).

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.

1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО АНАЛИЗА СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

1.1. Развитие и социально-экономическая природа системы налогообложения

Государство, выражая интересы общества в различных сферах жизнедеятельности, вырабатывает и осуществляет соответствующую политику – экономическую, демографическую, социальную, экологическую и другие. В качестве средства взаимодействия объекта и субъекта государственного регулирования социально-экономических процессов используется финансово-кредитный и ценовой механизм. Отношения по поводу формирования и использования финансов государства составляют финансово-бюджетную систему. Важнейшей «кровеносной артерией» финансово- бюджетной системы являются налоги.

Всеобщим исходным источником налоговых отчислений, сборов, пошлин и других платежей, независимо от объекта налогообложения, является валовой внутренний продукт (ВВП). Он образует первичные денежные доходы основных участников общественного производства и государства как организатора хозяйственной жизни в целом. Изъятие государством в пользу общества определенной части ВВП в виде обязательного взноса и составляет сущность налога.

За счет налоговых взносов, сборов, пошлин и других платежей формируются финансовые ресурсы государств. Доля налоговых доходов в общих доходах государств колеблется от 78-79%, как, например, в Дании и Германии, до 92-95%, как во Франции и США /6/. В России этот показатель в последние годы доходит до 98%. До начала реформирования налоговой системы на долю налогов в бюджете приходилось лишь 43,3% всех доходов.

Экономическое содержание налогов выражается взаимоотношениями хозяйствующих субъектов и граждан, с одной стороны, и государства с другой, по поводу формирования государственных финансов.

Налоги, как известно, являются специфической формой экономических отношений государства с субъектами хозяйствования, различными группами населения и фактически с каждым членом общества. Указанные отношения отличаются тем, что государство является в них определяющим действующим лицом, а налогоплательщик – исполнителем требований государства.

Естественно, что налоги и сам механизм налогообложения строятся на определенном фундаменте правовых отношений. Однако, сами эти отношения весьма специфичны, стороны не закрепляют их в форме какого-либо договора, контракта, соглашения. Изъятие налога представляет собой односторонний процесс и носит обязательный и безвозвратный характер для конкретных налогоплательщиков. Вместе с тем следует констатировать, что значительная часть уплаченных налогов в той или иной форме косвенно возвращается субъектам хозяйствования и населению в виде субсидий, дотаций, государственных вложений в отрасли экономики, либо путем обеспечения функционирования здравоохранения, образования, культуры, науки и т. д.

Вполне можно согласиться с мнениями некоторых авторов /11/, которые считают, что, оставаясь одним из немногих экономических рычагов в руках государства, налоговая система должна решать взаимно противоречивые и поэтому трудные задачи:

1. Обеспечивать достаточные поступления в бюджет всех уровней для финансирования государственных расходов и социальных программ;
2. Стимулировать рост объемов производства;
3. Решительно воздействовать на процесс структурной перестройки всей производственной сферы, четко выделяя приоритеты;

4. Оказывать помощь тем, чьи возможности адаптации к новым условиям минимальны (инвалиды, пенсионеры, многодетные семьи).

Налоги становятся наиболее действенным инструментом регулирования новых экономических отношений. Рациональная налоговая система должна обеспечивать сбалансированность общегосударственных, региональных, местных и частных интересов, содействовать развитию производства, предпринимательства и активизации инвестиционной деятельности.

Налоги как обязательные эквиваленты платежей физических и юридических лиц, собираемых с целью обеспечения расширенного воспроизводства, призваны сглаживать остроту кризисных явлений в экономике и создавать стимулы повышения эффективности производства.

Проблемы налогообложения постоянно занимали умы экономистов, философов, государственных деятелей различных эпох. Один из основоположников теории налогообложения – шотландский философ и экономист А. Смит говорил, что налоги для тех, кто их платит призрак не рабства, а свободы. Известный церковный деятель и философ Ф. Аквинский определял налоги как дозволенную форму грабежа. Французский писатель и философ Ш. Монтескье совершенно справедливо полагал, что ничто не требует столько мудрости и ума, как определение той части, которую у подданных забирают, и той, которую оставляют им /103/.

Налоговая система появилась с возникновением системы государства. В мировом развитии налоговой системы исторически выделяются три периода /60/.

Первый период развития налогообложения (древний мир и средние века) характеризовался неразвитостью и случайным характером. Сборы существовали в виде бессистемных платежей, преимущественно в натуральной форме. По мере укрепления товарно-денежных отношений сборы постепенно принимали денежную форму. Основы финансовой науки зародились только в XV в. Неаполитанский финансист Д. Караффа считал,

что основу бюджета должны составлять принадлежащие государству домены (земля, леса, вещные права, капиталы). Однако уже в XVI в. недостаточность доходов заставило государство перейти к использованию различных видов регалий (железные дороги; почтовая, горная, монетная, соляная регалии), пошлин и налогов.

Второй период связан с появлением систем, включающих прямые и косвенные налоги. Значительный вклад в развитие финансовой науки во втором периоде внесли английские и немецкие ученые (Т. Гоббс, Д. Локк, Л. фон Секендорф).

Проблемы теории и практики налогообложения начали разрабатываться в Европе в последней трети XVIII в. Французский ученый Ф. Кене впервые обозначил органическую связь налогообложения и народнохозяйственного процесса.

В XIX в. финансовая наука продолжала стремительно совершенствоваться благодаря работам немецких ученых: К. Рау, Ж. Сисмонди, К. Маркса и Ф. Энгельса, А. Вагнера, Э. Селигмана и др.

Третий период связан со становлением научно-теоретических воззрений на природу налогообложения. После Первой мировой войны были проведены научно обоснованные налоговые реформы и заложен фундамент современной налоговой системы. Депрессия 1929-1933 гг. заставила рассматривать государственные финансы как инструмент макроэкономической стабилизации, и после Второй мировой войны финансы использовались в новом качестве – как средство государственного регулирования экономики.

Современный этап развития налогообложения характеризуется более глубоким теоретическим обоснованием всех его проблем.

В 80-е годы XX в. получила признание бюджетная концепция А. Лаффера, согласно которой налоговые поступления – это продукт двух факторов: налоговой ставки и налоговой базы. Рост налогового бремени может приводить к увеличению государственных доходов только до предела,

пока не начнет сокращаться облагаемая налогом часть национального производства. Когда этот предел будет превышен, рост налоговой ставки приведет не к увеличению, а к сокращению доходов бюджета. Это так называемая кривая Лаффера (рис.1) /60/.

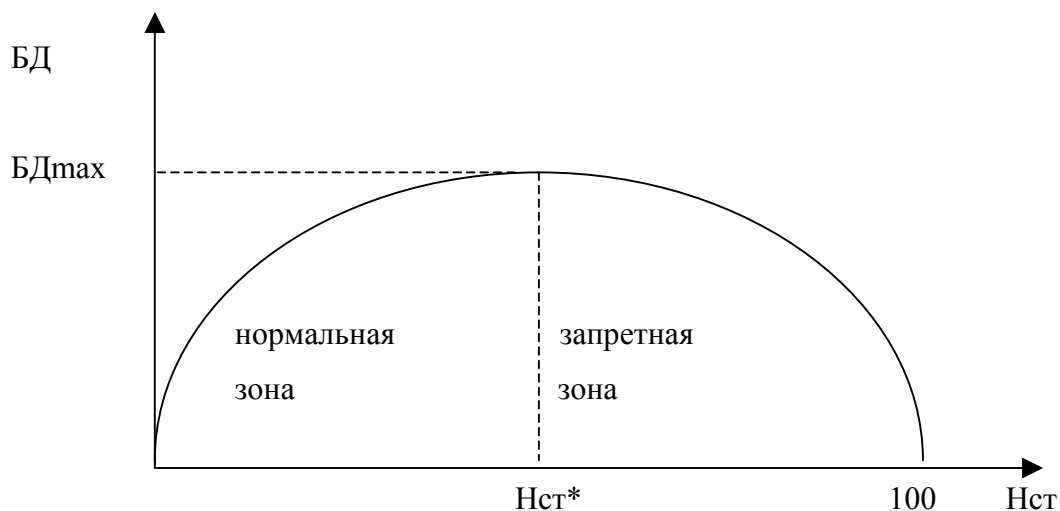


Рис.1. Зависимость налоговых поступлений в бюджет от уровня налогообложения

БД - доходы бюджета;

Нст - налоговая ставка, % (от 0 до 100);

БДmax - максимально возможная величина доходов бюджета;

Нст* - предельная ставка, при которой доходы бюджета достигают максимального значения.

В связи с этим задачу оживления деловой активности предстоит решать путем облегчения налогового бремени. Снижение ставки налогообложения приводит к росту производства, который в дальнейшем компенсирует временное уменьшение поступлений. Повышение роста производства без инфляции достигается главным образом умелым манипулированием налоговыми ставками, налоговыми льготами и прогрессивностью налогообложения.

Во второй половине 80-х – начале 90-х г.г. ведущие страны мира как США, Великобритания, Германия, Франция, Япония, Швеция и некоторые

другие провели налоговые реформы, направленные на усиление накопления капитала и стимулирование деловой активности. В этих целях были снижены ставки налога на прибыль корпораций. Например, в США ставка корпоративного налога на прибыль была уменьшена с 46 до 34%, в Великобритании с 45 до 35%, во Франции – в 1986г. с 50 до 45%, а в 1991г. до 42%, в Японии – в 1989г. с 42 до 40%, в 1990г.- до 37,5% /26/.

Основы концептуального подхода российской школы налогообложения были заложены еще в дореволюционной России и не потеряли своей актуальности и в наши дни. Российских исследователей в сфере теории финансов всегда интересовали проблемы обоснования возможной тяжести налогового бремени и влияния налогов на развитие отечественной экономики. Они прекрасно осознавали, что российская налоговая система должна не только обеспечивать наполнение бюджета, но также способствовать росту экономического потенциала страны и стабилизации социальных отношений. В основе российской школы налогообложения всегда лежала ориентация на перспективное и стабильное развитие национальной экономики.

Выдающимся для своего времени экономическим произведением стал утвержденный императором в феврале 1810 г. «План финансов» М.М.Сперанского, в котором особое место было отведено налоговой системе. Он предлагал ликвидировать винные откупа, отказаться от непроизводительных государственных расходов и привести расходную часть бюджета в строгое соответствие с доходами /96/.

Большой вклад в развитие налогообложения был внесен Н.И. Тургеневым. В своей книге «Опыт теории налогов» (1810 г.) он подчеркнул, что «налоги всякого рода ...всегда более или менее вредны для богатства народного; и вследствие умножения налогов народ делается не богаче, не прилежнее, не промышленнее, но только беднее» /102/.

М.Ф. Орлов, формулируя принцип невозвратимости капитальной суммы долга, по существу, превосходил практику новейшего времени, правильно

уловив тенденцию развития государственного кредита, нашел один из перспективных путей ослабления налогового бремени. Обязательный возврат госдолга, по его мнению, присущ лишь начальной стадии государственного кредита. С развитием системы госкредита он связывал наличие обширной сети банков, развитой кредитной системы, умеренность налогообложения («первое условие хорошей системы налогов есть умеренность оных») /71/.

Значительно позже, в 60-90-х гг. XIX в., И.И.Янжул высказывает свое мнение о необходимости рассматривать развитие производительных сил в качестве важной задачи для осуществляемой государством налоговой политики. Он указывал, что финансовые потребности государства не должны вступать в противоречие с фактическими возможностями налогоплательщиков уплачивать налоги, не снижая жизненного уровня, не подрывая возможностей расширенного воспроизводства /117/.

В первой четверти XX в. мировой и русской финансовой наукой уже полностью осознается необходимость использования регулирующей функции налогообложения в качестве мощного средства экономической политики. Эти взгляды находят отражение в монографии А.И. Буковецкого, П.П. Гензеля, И.М. Кулишера, В.Н. Твердохлебова «Налоги в иностранных государствах» (1926г.); книге П.В. Микеладзе «Тяжесть обложения в иностранных государствах» (1928г.), А.А. Тривуса «Налоги как орудие экономической политики» (1925 г.), В.В. Дитмана «Переложение налогов» (1930 г.) /36/.

На протяжении многих лет в СССР существовала иллюзия, что экономика страны может функционировать без налогов, считая налоговую систему чертой капиталистического порядка.

Начало 90-х годов – период возрождения и формирования налоговой системы России. Налоги заменили существовавшую систему планового распределения прибыли предприятий, и государство стало влиять на развитие процессов в обществе посредством налогообложения.

Вопрос о том, какими должны быть налоги – высокими или низкими – извечный социальный вопрос. Стремление снизить налоги постоянно вступает в противоречие с текущими потребностями финансирования государства, включая перспективное развитие, финансирование научных исследований, содержание армии и социальной сферы.

Сущность налогов проявляется в их функциях. Мнения авторов по поводу функций налогов различны. Так, Т.Ф. Юткина считает, что налог не исполняет никаких функций. Последние есть атрибут только системы налогообложения, так как «теоретически потенциал налога как экономической категории реализует система налогообложения, которой и свойственны определенные функции» - соответственно фискальная и распределительная /116/.

С.В. Гуськов выделяют следующие функции налогов: 1) фискальную; 2) регулируемую; 3) стимулирующую; 4) социальную; 5) контрольную /26/.

Фискальная функция заключается в том, что при помощи налогов формируются финансовые ресурсы государства, аккумулируемые в бюджетной системе и внебюджетных фондах и необходимые для осуществления его собственных функций (военно-оборонных, социальных, природоохранных и других).

Сущность регулирующей функции состоит в том, что государство, маневрируя налоговыми ставками, льготами, штрафами, условиями налогообложения, создает условия для ускоренного развития тех или иных производств и отраслей, т.е. регулирует рыночную экономику.

Сущность стимулирующей функции налогов проявляется в том, что при помощи налогов государство стимулирует технический прогресс, увеличение числа рабочих мест, развитие производства и т.д. в виде уменьшения налогооблагаемой базы, понижения налоговой ставки, предоставления налоговых кредитов.

К основным функциям налогов относится и такая: обеспечение социально справедливого перераспределения доходов как физических, так и

юридических лиц. В российской налоговой системе эта функция выражена весьма слабо.

Контрольная функция налогов проявляется в сопоставлении фактических сумм налоговых поступлений с потребностями государства в финансовых ресурсах и на этой основе изменения налоговых ставок и бюджетной политики.

Е.И. Евстигнеева стимулирующую функцию представляет как подфункцию регулирующей функции, отнеся к последней также дестимулирующую и воспроизводственную подфункции /60/.

Н.Н. Демчук считает, что налог выполняет главным образом фискальную и распределительную функции. Первая вытекает из самой сущности налога, который как было отмечено выше, представляет собой обязательный и безвозвратный платеж. Отсюда и последующее распределение государством полученных от налогоплательщика средств /28/.

С наличием стимулирующей функции автор в целом соглашается, однако, по его мнению «...здесь присутствует определенное противоречие. Ведь, исходя из природы налога, он является ничем иным, как обязательством перед государством, и поэтому, в идеале не должен представлять собой некий стимул для субъекта хозяйствования. Иными словами, налог – это долг, а не привилегия. Объективные задачи социально-экономической политики государства вызывают необходимость снижения налогового бремени для определенных приоритетных сфер экономики, в связи с чем и существуют налоговые льготы и освобождения, пониженные ставки налогов»

По мнению автора, определенные сомнения вызывает наличие у налога контрольной функции: «...уместнее вести речь о контроле со стороны налоговых органов как одной из основных их функций либо о затратах на администрирование налога как одного из способов оценки эффективности работы налоговой службы. Но это уже не функция налога как такового.

М.В. Романовский также выделяет только две функции налогов: фискальную и регулирующую. Причем, он утверждает, что последняя проявилась только на определенном этапе развития экономического содержания налогов: «Практически до начала 1930-х гг. фискальная функция являлась единственной присущей налогам. Однако налоги, как и другие общественные явления, определенным образом эволюционируют, их глубинное экономическое содержание по мере развития государственного устройства, главными ориентирами которого уже становится обеспечение экономического роста и социального спокойствия, изменяется. Что же касается, других присваиваемых налогам функций (контрольная, стимулирующая) то они не имеют никакого отношения к налогу как экономической категории, а являются функциями государства в системе управления процессом налогообложения» /59/.

По нашему налоговая система призвана выполнять две основные функции: фискальную – изъятие средств для пополнения бюджета, регулирующую – создание благоприятных условий для развития производства, влияния инвестиций. Однако, в свою очередь, последнюю можно разделить на две ее подфункции: стимулирующую, заключающуюся в поддержке развития приоритетных отраслей путем льготного налогообложения, и наоборот, сдерживанием не имеющих большого значения производств за счет высоких налогов, и воспроизводственную, которая проявляется через воздействие налогов на стадии воспроизводственного цикла.

Степень выражения той или иной функции может служить основанием для выводов относительно общего характера рассматриваемой налоговой системы. Представляется, что доминирование фискальных интересов при осуществлении налоговой политики может свидетельствовать лишь о нестабильности и кризисном состоянии государственных финансов, сопутствующих общему экономическому кризису. Активное включение в комплекс мер государственной политики при решении экономических задач

регулирующей функции налогов является своеобразным атрибутом богатства и стабильности государства.

Основоположник теории налогообложения А.Смит писал: «Подданные государства должны по возможности, соответственно своей способности и силам участвовать в содержании правительства, т.е. соответственно доходу, каким они пользуются под покровительством и защитой государства. Налог, который обязывается уплачивать каждое отдельное лицо, должен быть точно определен, а не произволен. Срок уплаты, способ платежа, сумма платежа – все это должно быть ясно и определено для плательщика и всякого другого лица. Там где этого нет, каждое лицо, облагаемое данным налогом, отдается в большей или в меньшей степени во власть сборщика налогов, который может отягощать налог для всякого неугодного ему плательщика или вымогать для себя угрозой такого отягощения подарок или взятку. Неопределенность обложения развивает наглость и содействует подкупности того разряда людей, которые и без того не пользуются популярностью даже в том случае, если они не отличаются наглостью и подкупностью. Точная определенность того, что каждое отдельное лицо обязано платить, в вопросе налогового обложения представляется делом столь большего значения, что весьма значительная степень неравномерности, как это, по-моему, явствует из опыта всех народов, составляет гораздо меньшее зло, чем весьма малая степень неопределенности. Каждый налог должен взиматься в то время и тем способом, когда и как плательщику должно быть удобнее всего платить его. Каждый налог должен быть так задуман и разработан, чтобы он брал и удерживал из карманов народа гораздо больше того, что он приносит в казну государства следующими путями: во-первых, его собирание может требовать большого числа чиновников, жалованье которых в состоянии поглощать большую часть той суммы, какую приносит налог, и вымогательства которых могут обременять народ дополнительными налогом. Во-вторых, он может затруднять приложение труда населения и препятствовать ему заниматься теми промыслами, которые дают средства к существованию и работу

множеству людей. Обязывая людей платить, он может тем самым уменьшать или даже уничтожать фонды, которые позволяли бы им осуществлять эти платежи с большей легкостью. В-третьих, конфискациями и другими наказаниями, которым подвергаются несчастные люди, пытающиеся уклониться от уплаты налога, он часто разоряет их и таким образом уничтожает ту выгоду, которую общество могло бы получить от приложения их капиталов. Неразумный налог создает большое искушение для контрабанды, а кары за контрабанду должны усиливаться в соответствии с искушением. Вопреки всем обычным способам справедливости закон сперва создает искушение, а затем наказывает тех, кто поддается ему, и при этом он усиливает наказание соответственно тому самому обстоятельству, которое несомненно, должно было бы смягчить его, а именно – соответственно искушению совершить преступление. Очевидная справедливость и польза этих положений обращали на себя большее или меньшее внимание всех народов»./94/

Согласно такой постановке вопроса и вытекают пять основных принципов налогообложения, не потерявших актуальность и сегодня:

1. Принцип хозяйственной независимости.
2. Принцип справедливости (равномерности, единства, всеобщности).
3. Принцип определенности.
4. Принцип удобства.
5. Принцип экономии.

Опыт реформирования налогообложения развитых зарубежных стран дает основание сделать вывод о том, что стремление придать национальной налоговой системе идеальные черты в соответствии с перечисленными принципами, к сожалению практически неосуществимо.

Чрезмерное увлечение принципом свободы налогоплательщика чревато уменьшением собираемости налогов. Для стабильной экономической системы, основанной на традиционно поощряемом чувстве частной собственности, подобная тенденция не имеет особого развития, поскольку

уплата налога воспринимается в качестве неотъемлемой части взаимоотношений собственника как гаранта силы и стабильности государства, и самого государства, как защитника интересов собственника. В условиях же кризисной экономики, особенно при коренном изменении политического строя, критерий достаточности вмешательства в деятельность конкретного субъекта рыночных отношений является неопределенным.

Аналогичное следствие имеет принцип справедливости, наиболее наглядной реализацией которого является система прогрессивного налогообложения, заставляющая представителей обеспеченной части общества скрывать свои доходы.

Стремясь сделать налог «удобным» для налогоплательщика, государство неизбежно повышает административные издержки на обслуживание данного налога, рискуя нарушить принцип экономии.

На основе принципов налогообложения сформулированы пять свойств «хорошей» налоговой системы:

1. Экономически эффективная налоговая система не должна входить в противоречие с эффективным распределением ресурсов.
2. Административная простота: административная система должна быть простой и относительно недорогой в применении.
3. Гибкость: налоговая система должна быть в состоянии быстро реагировать на изменяющиеся экономические условия.
4. Политическая ответственность: налоговая система должна быть построена для убеждения людей в том, что они платят для того, чтобы политическая система была в состоянии более точно отражать их предпочтения.
5. Справедливость: налоговая система должна быть справедливой по отношению к различным индивидуумам /97/.

Налоговые реформы развитых стран мира на протяжении XX века были направлены на повышение эффективности налоговых систем, что означало

попытки создать систему, максимально соответствующую пяти вышеперечисленным свойствам.

Основные направления повышения эффективности налоговой системы связаны с совершенствованием структуры налогов, а также с созданием налоговых органов всех уровней, оптимально обеспечивающих их сбор.

К 80-м годам во многих странах мира оформились государственные методики влияния на налоговые системы, причем заметную роль в этих методиках играют компоненты формирования налоговых институтов, так как этому ресурсу повышения эффективности до указанного периода уделялось заметно меньше внимания, чем изменению структуры налогов.

Практически одновременно в 80-х годах были проведены налоговые реформы в США(1986г.), Канаде(1987г.), Германии(1988г.), немного раньше в Великобритании(1973г.).

Соотношения прямых и косвенных налогов, сложившиеся после завершения реформ , приведены в таблице 1.1 /6/.

Таблица 1.1

Доля прямых и косвенных налогов в налоговых поступлениях

(%)

Страна	Налоги	
	прямые	косвенные
США	91,7	8,3
Германия	53,2	46,8
Франция	39,1	60,9
Великобритания	55,4	44,6
Япония	74,2	25,8

Данные свидетельствуют о том, что практически в индустриально развитых странах к концу 80-х годов независимо от их национальной специфики наблюдается преобладание прямых налогов над косвенными, и

эта тенденция сохраняется в дальнейшем. Среди прямых налогов преобладает подоходный налог с физических лиц и корпоративный налог.

Налоговые реформы почти во всех рассматриваемых странах привели к увеличению доли основных налогов в ВВП. Особенно ярко эта тенденция проявилась в росте доли подоходного налога: в США этот налог вырос с 8,43% до 10,1%, во Франции – с 4,41 до 6,2%, в Японии- с 4,6 до 6,1%, в Германии- с 4,11 до 10,1%. Увеличилась, хотя и менее заметно, и доля в ВВП налога на прибыль и НДС. В индустриально развитых странах они сопровождались и совершенствованием налоговых институтов.

Налоговой реформой США был введен Налоговый кодекс взамен действующего с 1954 г. Кодекса доходов. Налоговая реформа 1986 г. заменила сложно-прогрессивную шкалу подоходного налога, состоявшую из 15 категорий налогов по ставкам от 11 до 50 % шкалой, состоящей из двух ставок, с одновременным расширением базы налогообложения. Конгрессом США в 1988 г. было принято специальное законодательство: «Биль о правах налогоплательщика», а также были предприняты шаги по усилению контроля за Службой внутренних доходов. В ФРГ налоговая реформа сопровождалась введением закона, определившего новый порядок взимания налогов и меры, вытекающие из невыполнения физическими и юридическими лицами своих налоговых обязательств.

Практически все налоговые реформы были проведены «плановым» порядком и не сопровождались сменой политического режима или государственного устройства. Проводились они в условиях сравнительно стабильной экономики, а налоговое законодательство было статично и достаточно консервативно, что позволяло адаптироваться к налоговым новшествам всем участникам налоговых отношений.

Однако до настоящего времени еще не существует идеальных налоговых систем. Во всех странах ведутся теоретические поиски научного обоснования налоговой политики и практические изыскания в отношении эффективной и справедливой методики налогообложения.

1.2 Принципы построения и особенности формирования налоговой системы в Российской Федерации

В России процессы разрушения командной экономики и развития рыночных отношений захватили все сферы жизни страны. Реформы в стране сопровождались сменой политического режима, что привело к глобальным изменениям института собственности и определило противоречия между интересами хозяйствующих субъектов и интересами государства. Революционный характер происходивших в стране изменений, отсутствие преемственности в реформах не позволяли последовательно и с учетом времени, необходимого на адаптацию, формировать налоговую систему, в которой страна остро нуждалась для финансирования государственных расходов. Налоговая политика того периода приобрела преимущественно фискальный характер, который выразился в чрезмерном изъятии доходов у налогоплательщиков. Ориентация на ужесточение налогового режима без учета реальной платежеспособности налогоплательщиков приводит, как правило, к результатам, обратным ожидаемым. Как следствие, в России формировался теневой сектор экономики, который приобрел угрожающий характер. Наметилось массовое уклонение от налогов, сокращение налоговой базы.

Основы действующей сегодня, а также будущей налоговой системы, которая в полной мере должна соответствовать условиям рыночного хозяйства, были заложены блоком принятых в 1991 году необходимых документов.

Законодательные акты, вступившие в силу с 1 января 1992 г., были призваны реализовывать следующие основные принципы построения налоговой системы:

- единый подход в вопросах налогообложения, включая предоставление права на получение налоговых льгот, а также защиту законных интересов всех налогоплательщиков;

- четкое разграничение прав по установлению и взиманию налоговых платежей между различными уровнями власти;

- приоритет норм, установленных налоговым законодательством, над иными законодательно-нормативными актами, не относящимися к нормам налогового права, однако в той или иной мере затрагивающими вопросы налогообложения;

- однократность налогообложения, означающая, что один и тот же объект может облагаться налогом одного вида только один раз за установленный законом период налогообложения;

- определение конкретного перечня прав и обязанностей налогоплательщиков, с одной стороны, и налоговых органов - с другой.

Однако действующая с 1992 г. налоговая система РФ оказалась крайне несовершенной в силу множества причин, и, прежде всего – отсутствия единой законодательной и нормативной базы налогообложения, а также:

- многочисленности нормативных документов и частого несоответствия законов и подзаконных актов, регулирующих налоговые отношения, законам других отраслей права, имеющим отношение к вопросам регулирования налоговых отношений;

- нестабильности налогового законодательства, что ограничивает горизонт планирования хозяйствующих субъектов;

- чрезмерно жестких норм ответственности за нарушение налогового законодательства;

- большого количества налогов (более 100), что затрудняло расчеты плательщиков налогов с бюджетом;

- достаточно высокой налоговой нагрузки (в условиях потери предприятиями собственных оборотных средств, в связи с галопирующей инфляцией), не позволяющей налоговой системе реализовать свою регулируемую функцию.

К числу недостаточно проработанных нововведений, по мнению А.В.Перова, следует отнести также: введение НДС без необходимого

периода адаптации налогоплательщика к принципиально новому виду налогообложения; применение системы самообложения подходным налогом к обширной категории физических лиц, не имеющих для этого элементарной базовой подготовки; введение налогообложения объектов имущества (главным образом недвижимого) физических лиц без создания эффективной системы оценки объектов и обработки отчетности /77/.

Д.Г. Черник утверждает, что налоговая реформа «не учитывала новых явлений и тенденций, практически устарела уже к моменту начала своего функционирования», так как при разработке механизма действия применяла старый подход и понятия о налогах /109/.

Анализ нормативной базы, действовавшей с 1991г., показывает, что на протяжении всего этого времени количество принимаемых по вопросам налогообложения документов было столь велико, что оказывало непосредственное отрицательное влияние на уровень сбора налогов. Максимальное количество документов было принято в 1995, 1996, и 1998 годах, в остальные годы рассматриваемого периода количество принятых в год документов превышает 300. В настоящее время законодательно-нормативная база по вопросам налогообложения содержит более 2000 действующих документов. Общее же их количество составляет почти 3000.

Результаты реформы в целом не были удовлетворительны, но в то же время, она дала начало дальнейшим преобразованиям и явилась шагом вперед на пути реформирования экономики.

В 2000-2001г.г. Правительством РФ был реализован новый этап налоговых реформ - введен в действие Налоговый кодекс. В качестве особо радикальных мер, содержащихся в нем, следует выделить замену ранее действовавшего прогрессивного подоходного налога единой 13%-й ставкой и ликвидацию большинства налоговых льгот. Также уменьшена максимальная ставка единого социального налога с фонда заработной платы – с 38,5% до 35,6% и введена регрессивная шкала, согласно которой большие фонды

заработной платы облагаются меньшим налогом. Вышеупомянутые изменения направлены на борьбу с существовавшими ранее сильными стимулами к сокрытию доходов или минимизации фонда заработной платы предприятия путем использования различных альтернативных схем трудового вознаграждения. Три социальных налога, которые прежде направлялись в отдельные внебюджетные фонды (пенсионный, медицинского страхования, социального страхования) с собственными налоговыми администрациями, были объединены в единый социальный налог, который теперь собирается Федеральной налоговой службой. Внебюджетный фонд, выплачивающий пособия по безработице, был включен в состав федерального бюджета. НДС, который ранее распределялся между бюджетами различных уровней, стал только федеральным налогом, льготы по этому налогу были либо ликвидированы, либо установлены более четко.

В 2001г. принята важная глава Налогового кодекса о налоге на прибыль. Согласно нововведениям ставка налога на прибыль снижается с 35% до 24%. Определение прибыли сужается и приводится в соответствие с международной практикой. Таким образом, уменьшается размер прибыли, облагаемой налогом.

Величина налогов определяется, в первую очередь, потребностью в расходах. Основные правила расходования государственных средств могут быть сформулированы следующим образом:

- расходы должны соответствовать доходам;
- никакой новый расход не может быть назначен прежде, чем будет найден соразмерный ему источник дохода.

Указанные правила были утверждены Государственным Советом России еще в 1810 году, но, безусловно, актуальны и в наши дни.

Налоги в России в зависимости от уровня их установления и изъятия подразделяются на федеральные, региональные и местные. Это соответствует мировому опыту крупных федеративных государств. В

большинстве из них устанавливаются: 1) федеральные налоги; 2) налоги штатов, земель, графств, департаментов; 3) местные налоги – городов, дистриктов, административно-территориальных единиц в сельской местности.

На наш взгляд, региональные и местные налоги должны иметь не фискальный характер, как наблюдается у нас в стране, а определять региональную и экономическую политику, поощрять предпринимательскую деятельность в одних направлениях и ограничивать в других. В частности, местные налоги могут способствовать решению таких проблем как экологическая чистота населенного пункта, обеспечение правопорядка, сдерживание или развитие уличной торговли и т. д.

Несмотря на довольно большое количество налогов наиболее весомую часть в доходах бюджетов всех уровней составляют НДС, налог на прибыль, акцизы, и налог на доход физических лиц. На эти платежи приходится 3/4 всех налоговых доходов (табл. 1.2).

Таблица 1.2

Структура налоговых поступлений в консолидированный бюджет РФ
(%)

Вид налога	1999г.	2000г.	2001г.	2002г.	2003г.
Налог на прибыль	21,9	23,4	21,9	12,0	9,5
Налог на доходы физических лиц	11,7	10,2	10,9	-	-
НДС	28,6	26,8	27,3	44,8	50,0
Акцизы	10,8	9,7	10,4	12,8	12,0
Налог на имущество	5,3	3,8	3,8	2,7	3,2
Платежи за пользование природными ресурсами	4,5	4,5	5,8	10,6	9,7
Прочие налоги	17,2	21,6	19,9	17,1	15,6
Всего налоговых поступлений	100	100	100	100	100
из них: прямые	43,4	42,0	42,5	43,2	38,0
косвенные	56,6	58,0	57,5	56,8	62,0

Сравнение доли прямых и косвенных налогов в сумме налоговых поступлений с мировыми данными показывает, что в отличие от ведущих стран мира, за исключением Франции, налоговые поступления нашей страны определяются преимущественно косвенными налогами, и эта тенденция устойчиво сохраняется.

По мнению многих специалистов /23,33/, соотношение между прямыми и косвенными налогами зависят от двух решающих факторов: жизненного уровня основной массы населения страны и сложившихся стереотипов в трактовке тех или иных налогов. Низкий уровень экономического развития страны и жизни населения, обычно измеряемый объемом ВВП на душу населения, объективно ограничивает масштабы прямых налоговых изъятий из доходов физических и юридических лиц. Размеры же необходимых государственных расходов, как правило, определяются не только в зависимости от возможностей экономики. Поскольку низкий уровень развития экономики не позволяет сформировать весь размер необходимых доходов государственного бюджета за счет прямых налогов, постольку в налогообложении развивающихся стран господствуют косвенные налоги (включая таможенные пошлины).

Таблица 1.3

**Доля косвенных налогов в общих налоговых поступлениях
в зависимости от объема ВВП на душу населения**

Группа	Объем ВВП на душу населения, долл. США	Количество стран в группе	Доля в общих налоговых поступлениях, %	
			косвенных налогов	в т.ч. таможенных пошлин
1	100 и ниже	20	68	35
2	101-200	11	64	32
3	201-500	19	64	33
4	501-850	9	50	18
5	Развитые страны – свыше 850	15	32	4

Данные таблицы 1.3 свидетельствуют, что для стран с самым низким уровнем развития характерна доля косвенных налогов во всех налоговых поступлениях на уровне 68% и, следовательно, на долю прямых налогов там приходится всего 32%; для развитых стран характерна обратная картина.

По структуре налоговых поступлений в бюджет можно судить и об уровне развития страны. К примеру, Россия, исходя из этого, по уровню развития относится к 3 группе.

С точки зрения подавляющего числа предприятий-плательщиков наиболее обременительными для них по физической массе являются налог на прибыль, НДС, а также единый социальный налог (ранее платежи во внебюджетные социальные фонды). Остальные налоги, несмотря на свою относительную многочисленность, сравнительно невелики и создают для плательщиков проблемы не столько из-за размеров, сколько из-за сложностей постоянного отслеживания изменений, вносимых в соответствующие нормативные акты.

Отечественный и зарубежный опыт построения систем налогообложения предпринимательской деятельности показывает, что существуют следующие принципы рациональной налоговой политики:

- общая нацеленность, предполагающая при построении и оценке эффективности налоговой системы следует 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 неисчисляемых форм отчетности, непосильной работой бухгалтерских служб предприятий;
- фискальная эффективность, означающая, что расходы государства и налогоплательщиков, связанные с взиманием налогов, очевидно, должны быть многократно меньше сумм налоговых поступлений;

- принцип невозможности уклонения от уплаты налогов, невыгодности его неуплаты, предотвращение криминализации экономики и общества;
- стимулирование общественно полезных и подавление вредных видов деятельности.

Действующая система налогообложения России пока не отвечает перечисленным принципам. По мнению В.А. Кашина основные черты налоговой системы России выглядят следующим образом:

1) выраженная регрессивность налогового обложения (доходы в виде заработной платы, на которые живет основная масса населения, несут почти стопроцентное налоговое бремя – подоходные налоги, НДС, акцизы, таможенные пошлины, взносы по социальному страхованию, в то время как получатели наивысших доходов в форме приватизации госсобственности, от операций на фондовом и валютном рынке, в торговле, от экспортных операций, платят налоги в минимальных размерах);

2) неравномерное возложение основной массы налогового бремени на производительные отрасли (крупные промышленные предприятия в основном работают на низкой прибыльной марже и к тому же не имеют возможностей скрывать свою деятельность от налогового контроля, в то время как основная масса доходов формируется в сфере торговли, финансовых и фондовых операций, экспорта, рекламы, и т.д., где контроль налоговых органов особенно слаб и прибыли легко укрываются от налогообложения);

3) тенденция к повышению доли прямых налогов (отмечается стремление охватить прямым налогообложением основную массу населения, включая десятки миллионов получателей низких доходов, которые во всех высоко и средне развитых странах не только не считаются налогоплательщиками, но, наоборот, имеют право на получение прямой финансовой поддержки от государства);

4) исключение из налогообложения экономических выгод, извлекаемых крупными собственниками в иных формах, кроме формы официальных

денежных доходов (например, в порядке прямого присвоения имущества от незаконной деятельности, в форме наличных рублевых и валютных операций, через перевод средств на счета в зарубежных банках, и т.д. /38/.

Недовольство системой налогообложения высказывается повсеместно. Например, почти во всех опросах российских предпринимателей, проведенных в 1990-е годы, несмотря на различия в выборках, проблемы налогообложения ставились на первое место в числе наиболее острых /72/.

Наиболее спорным остается вопрос о льготах по налогам для предпринимателей. По мнению И.В. Горского сейчас к налоговым льготам у предпринимателей негативное отношение, что обусловлено:

- экономическим кризисом, когда не только теряется действенный эффект той или иной льготы, но и снижается регулирующая роль налогов вообще;
- не четким законодательством и слабым контролем, когда пользуются льготами не те, кому они предназначены;
- не здоровыми деформациями, которые льготы приносят в рыночные отношения, когда производство руководствуется не экономическими законами, а командами-льготами;
- повышение стандартного налогового бремени - освобождаются от налога одни – это ведет к росту обложения других /24/.

Достаточно ощутимы и фискальные потери бюджета вследствие предоставления льгот. В таблице 1.4 приведены расчетные данные Федеральной налоговой службы по оценке доходов бюджетной системы в связи с предоставлением налоговых льгот /59/.

Таким образом, принятие Налогового кодекса позволило сократить сумму налоговых льгот. Однако в бюджет все еще недобирается 15,2 % налоговых доходов. Снижение потерь от ликвидации некоторых льгот значительно выше в федеральном бюджете, чем в консолидированном.

Оценка налоговых льгот в доходах бюджетной системы РФ

Налоговые доходы и льготы	Значения налоговых льгот			
	до начала действия Налогового кодекса		в условиях действия Налогового кодекса	
	всего, млрд. руб.	в т.ч. в федеральный бюджет, млрд. руб.	всего, млрд. руб.	в т.ч. в федеральный бюджет, млрд. руб.
Налоговые доходы бюджетной системы – сумма	1665,3	977,3	1724,0	1078,2
в % к ВВП	24,5	14,4	25,4	15,9
Налоговые льготы, предоставляемые в соответствии с федеральным налоговым законодательством, - сумма	363,4	184,1	309,9	127,7
в % к ВВП	5,3	2,71	4,6	1,9
Удельный вес льгот в общей сумме налоговых доходов, %	17,9	15,9	15,2	10,6

В.А. Кашин отмечает, что в России существует выраженная тенденция предоставлять более льготные налоговые режимы для так называемых «мобильных» видов деятельности (финансовых операций, посреднических услуг, сделок с ценными бумагами и т.д.), которые относительно легко могут быть перенесены за пределы территории страны, чем для видов деятельности и видов доходов, как производственная деятельность, добыча природных ископаемых, доходы от труда по найму и т.п. /38/.

Такого же мнения придерживается И.В.Горский: «Льгота - та же административная команда, прямое вмешательство в экономику, «исправление» ее правил и законов. О вреде налоговых льгот давно и хорошо известно. Проблема в том, что в силу разных причин отменить их практически невозможно». /24/.

Если говорить о более глубоком реформировании сферы налоговых льгот, то следовало бы выделить два направления льготирования с

противоположными подходами: социальные налоговые льготы и льготы - экономические стимулы. Первые должны вводиться на самых общих основаниях и распространяться на всех, тем самым они будут утрачивать характер исключительности и станут внутренним элементом механизма обложения, вторые - применяться строго избирательно. Например, исключительно тяжелое положение в инвестиционной сфере оправдывает сегодня использование в них стимулирующих налоговых схем. Поскольку льгота – это всегда нарушение фискальной природы налога и общих принципов обложения (всеобщности, равенства, нейтральности и т.д.), то предоставление льгот должно проходить в индивидуальном порядке и под абсолютным контролем государства: не надо льготировать любые инвестиции, любых иностранцев или всех без исключения малых предприятий. Безоговорочные налоговые льготы могли бы, пожалуй, иметь НИОКР и внедрение новых технологий.

Мировая практика налогообложения свидетельствует о том, что налоговые льготы используются во многих странах. Вместе с тем их применение жестко ограничено требованием нейтральности налоговой системы, утверждающим необходимость минимизации влияния налогов на внутри- и межотраслевое распределение ресурсов.

В соответствии с этим в развитых странах крайне ограничено использование налоговых льгот в целях создания благоприятного режима для определенных отраслей экономики, а льготирование отдельных предприятий и вовсе запрещено законодательством. Считается, что такие льготы вредны для экономики, поскольку они нарушают рыночные механизмы распределения финансовых и материальных ресурсов, усложняют налоговую систему и создают неравные конкурентные условия для субъектов хозяйствования. Кроме того, чрезмерная отягощенность налоговой системы различными родами преференциями негативно влияет на полноту и своевременность финансирования всего спектра отраслей бюджетной сферы: образования, здравоохранения, социального обеспечения и др. Таким

образом, снижение социальной напряженности в одном секторе экономики может повлечь за собой усиление напряженности в другом.

Вместе с тем государство использует налоговые льготы как один из инструментов реализации избранных в обществе приоритетных направлений развития экономики. Большинство постоянно действующих налоговых льгот продиктовано либо социальной значимостью льготизируемых сфер деятельности, либо их признанием в качестве приоритетных. Помимо постоянно действующих налоговых льгот, существует механизм предоставления индивидуальных налоговых льгот отдельным плательщикам. Подобные льготы носят целевой характер, то есть предоставляются для реализации конкретных инвестиционных программ и проектов.

Концептуальный подход, которым руководствуются налоговики при рассмотрении ходатайств о предоставлении налоговых льгот, состоит в следующем. Налоговая льгота – это, по сути, форма субсидии, а эффективность субсидии в масштабах экономики достигается лишь при их максимальной концентрации в точках экономического роста. Из этого следует, что в условиях ограниченности материальных и финансовых ресурсов государство должно поддерживать только те предприятия, которые, использовав государственную поддержку и одновременно осуществив на ее основе комплекс организационно-технических мероприятий, способны добиться увеличения объемов и качества выпускаемой продукции, использовать гибкую ценовую политику в соответствии с потребностями внутреннего рынка. Такие предприятия могут стать «локомотивами макроэкономической стабилизации», способными вытянуть за собой всю цепь сопряженных производств, обеспечивая в дальнейшем наращивание поступлений в бюджет в объеме, превосходящем размер оказанной государственной поддержки.

Иной подход к предоставлению налоговых льгот может нарушить базовый принцип построения современных систем налогообложения – равный подход ко всем категориям налогоплательщиков, привести к

распылению государственных средств, а также дестабилизации конкурентных механизмов регулирования рынка с вытекающими из этого негативными социально-экономическими последствиями.

Таким образом, цивилизованная налоговая система должна включать минимум экономически обоснованных и фактически доказавших свою эффективность налоговых льгот при жестко контролируемой системе целевой и адресной финансовой поддержке организаций или физических лиц.

Прямое и сильное действие налогов на многие важные экономические и социальные стороны жизни общества делают заманчивым их использование в самых разных целях. При этом нередко фискальная природа налогов игнорируется и декларациям о расширении налоговой базы сопутствует прямое сокращение бюджетных поступлений. Примером может служить введение «плоской» шкалы подоходного налога –13%, к которому возникает масса вопросов, как частного, так и общего характера.

Так, например, И.В.Горский задается вопросами: «Почему при введении этого налога на первый план выдвигалась идея стимулирования выходов «из тени»? Цель – совершенно не налоговая. Почему при резкой дифференциации доходов (в цивилизованных странах в этот период максимальные ставки достигали 80%) ликвидируется прогрессивный налог?»/24/.

При принятии главы Налогового кодекса, посвященной налогу на доходы физических лиц, в пользу установления единой ставки в 13% приводился тот довод, что это позволит расширить существующую налоговую базу на основе выведения из «тени» доходов налогоплательщиков, в настоящее время скрывающих свои доходы из-за высокой ставки подоходного налога. Вместе с тем при формировании показателей консолидированного бюджета на будущий год предусматривается снижение поступлений этого налога почти на 25 млрд. руб.

По мнению В.Панскова, анализ экономической и социальной подоплеку этого решения подводит к выводу: автор идеи «не замечает» наличия у определенного контингента граждан крупных доходов, не стремиться к повышенному налоговому изъятию с высоких личных доходов и к их перераспределению. По данным Госкомстата России, в текущем году почти половина денежных доходов населения концентрируется в группе с наиболее высокими доходами. Снижение для нее ставки подоходного налога еще более усилит расслоение населения по уровню обеспеченности /74/.

Соккрытие фонда оплаты труда происходит не столько вследствие высоких ставок обложения подоходным налогом, сколько в связи с действующими до принятия налогового кодекса РФ критическими ставками отчислений и в социальные фонды. Дело в том, что примерно 95% всех сумм ныне действующего налога на доходы физических лиц удерживается у источника получения дохода, т.е. самим налогоплательщиком в бюджет не вносится. И только примерно 5% этого налога поступает по декларациям, предоставляемыми налогоплательщиками в налоговые органы по завершению налогового года. Поэтому для «высветления» нелегальных доходов вполне можно было бы ограничиться принятой регрессивной шкалой единого социального налога, сохранив прогрессивное налогообложение доходов населения и существенно его реформировав.

Во всех развитых странах мира налогообложение доходов физических лиц прогрессивное, да и разброс налоговых ставок по различным странам достаточно велик (например, в Швейцарии нижняя ставка составляет 1%, верхняя – 32%, в Голландии нижняя и верхняя ставки составляют 13% и 60% соответственно). Однако налог на доходы физических лиц составляет основную часть доходов бюджета этих государств. И вряд ли, введение плоской шкалы подоходного налога в России позволит значительно увеличить доходы российского бюджета. Представляется, было бы более разумным сохранить действовавшие ранее ставки подоходного налога,

однако существенно поднять планки уровней доходов, облагаемых по повышенным ставкам.

А.Г. Аганбегян считает, что «нам нужно коренным образом изменить налоговую систему, снять налоговое бремя с предприятий, чтобы у них появились накопления. Нельзя развиваться, если вам не оставляют часть прибыли в качестве накоплений. Если у Вас отбирают всю прибыль, то можно только выжить - это просто сохраняться, а если Вы хотите развиваться, нужны капвложения, инвестиции, а для этого нужно иметь накопления» /1/.

По мнению же А.Н. Медведева, «несмотря на то, что плательщиками большей части налогов (как по количеству, так и по суммам налоговых платежей) в России являются юридические лица, фактически все эти налоговые платежи организаций оплачивает конечный потребитель – физическое лицо, поскольку в отпускную (продажную) цену товаров (работ, услуг) включены также все налоги, уплачиваемые организациями» /55/.

Тем не менее, в России взят курс на постепенное снижение налогового бремени с юридических лиц с одновременным его увеличением для физических лиц. Так, Указом Президента Российской Федерации от 23 мая 1994г. №1004 «О некоторых вопросах налоговой политики» было предусмотрено «снижение на 10-20 процентов уровня ставок взимаемых с предприятий основных налогов (на прибыль и на добавленную стоимость) и налогов, устанавливаемых в зависимости от оплаты труда и объемов производства, при одновременном повышении уровня налогообложения физических лиц, а также имущества физических и юридических лиц». «Постепенное перемещение налогового бремени с предприятий на доходы и имущество физических лиц» также было обозначено в качестве основного направления налоговой реформы в программе Правительства Российской Федерации «Реформы и развитие Российской Федерации в 1995-1997 годах», утвержденной постановлением Правительства Российской Федерации от 28 апреля 1995г. №439.

Сторонники переноса тяжести налогового бремени в России с юридических лиц на граждан всегда приводят в пример США, где основную тяжесть налогового бремени несут граждане. Однако даже в США раздаются призывы переноса тяжести налогового бремени с граждан на предприятия. Между тем, любые постановки данного вопроса должны учитывать, что все налоги в стране в итоге оплачивают граждане этой страны. Как отмечает автор, на это отнюдь не очевидное всем обстоятельство обратил внимание Президент США Р. Рейган в своем «Обращении к нации об экономике», произнесенном 5 февраля 1981 г.: «Некоторые предлагают переложить налоговый гнет на плечи предпринимателей и промышленности. Но фактически предприниматели не платят налогов. Поймите меня правильно. С предпринимателей действительно налоги берут, причем столько, что начинают выжимать с мирового рынка. Но предприниматели переносят стоимость своих услуг – а сюда входят и налоги – на цену товара, который приобретает потребитель. Только народ платит налоги, все налоги. Правительство просто использует предпринимательство в качестве хитрого способа собрать эти налоги. Они запряты в цены, мы даже не подозреваем, сколько мы на самом деле платим в качестве налога». Примечательно, что еще Платон в своих построениях идеального государства мыслил, что народ, с точки зрения правителей будет называться именно «плательщиками и кормильцами» /55/.

О том, что плательщиками косвенных налогов является население, писал в 1903г. и В.И. Ленин в своей работе «К деревенской бедноте»: «Косвенными налогами называются такие налоги, которые не прямо берутся с земли или с хозяйства, а выплачиваются народом косвенно в виде более высокой платы за товары. Казна облагает налогом сахар, водку, керосин, спички и всякие другие предметы потребления; налог этот платит в казну торговец или фабрикант, но платит разумеется не из своих денег, а из тех денег, которые ему платят покупатели. Цена на водку, сахар, керосин, спички повышается и каждый покупатель бутылки водки или фунта сахара платит не только цену

товара, но и налог на него.... Таким образом, косвенные налоги, это – налоги на предметы потребления, налоги, которые уплачивают покупатели в виде повышения цены товара».

Действительно, все налоги, так или иначе, включаются в цены товаров (работ, услуг). Особенно это очевидно для НДС, сумма которого не просто включается в цену (как остальные налоги), а продажная цена товара (работы, услуги) увеличивается на сумму НДС. Тем не менее, Минфин России в письме от 1 июня 1995г. № 04-01-10 констатировал, что в «условиях инфляции и свободного ценообразования снижение ставки налога на добавленную стоимость на потребительские товары не дает реального снижения розничных цен и повышения жизненного уровня населения, так как в этих условиях на процессы ценообразования влияют законы рыночной экономики, т.е. законы спроса и предложения». Так, снижение ставки НДС с 1 января 1993г. с 28 до 20% (т.е. на 28,6 процента) не повлекло за собой снижение цен: сводный индекс цен в 1993 г. составил 9,4 притом, что индекс роста курса доллара США к курсу рубля за тот же период составил 3,0.

Что касается налога на прибыль, то часто говорили о его завышенных ставках. В результате с 1 января 2002г. вступила глава 25 части 2 НК РФ, которая предусмотрела снижение ставки налога на прибыль с 35% до 24%.

Вновь введенная ставка значительно ниже ставок, применяемых за рубежом. Так, в Германии ставка налога на нераспределенную прибыль корпораций составляет 50%, распределенная прибыль, правда, облагается по более низкой ставке –36%; во Франции нераспределенная прибыль облагается по ставке 39%; в Японии налог на общую прибыль мелких и средних корпораций взимается по ставке 28%, крупных – 37,5 %; в Великобритании ставка данного налога – 35 %, в Испании – 36 %, в Швеции – 30%. В США доход корпораций облагается по следующей схеме: если он за год не превышает 50 тыс. долл., то налог уплачивается по ставке 15 %, со следующих 25 тыс. долл. – по ставке 25 %, а с дохода превышающего 75 тыс. долл. – по ставке 34%.

В целом, уровень налогообложения российских предприятий незначительно отличается от зарубежной практики. Однако из-за высокого уровня инфляции, льготного режима налогообложения в отдельных отраслях (топливно-энергетический комплекс, банковская сфера), а также невозможности эффективно бороться с уклонением от налогообложения в отдельных сферах деятельности (розничная торговля, обороты с «челноков» и т.д.) груз налогового бремени действительно распределен неравномерно между отдельными плательщиками.

1.3 Методологический аспект управленческого анализа системы налогообложения хозяйствующих субъектов

В финансовой литературе XIX века научный анализ о налогах начинается с раскрытия природы публично-финансового (государственного) хозяйства, его особого характера, не укладывающегося в рамки рыночно - меновых отношений, его существенных отличий от частного хозяйства. «Публично-финансовое хозяйство ни по способу получения средств, ни по способу их расходования не может походить на частное хозяйство» /36/.

Сейчас налоговая система очень редко становится объектом количественного анализа. В лучшем случае, анализируют налогообложение на макроуровне. В частности, рассматриваются вопросы исполнения консолидированного бюджета РФ и прогнозирование его доходов, а также налогового переложения /113/, соотношения прямого и косвенного налогообложения /23,33/ и т.д.

В региональном и отраслевом разрезе обычно изучается поступление налоговых платежей по основным видам налогов, а также состояние задолженности по ним /68/. Отдельные авторы уделяют внимание проблемам оценки, формирования и эффективного использования налогового потенциала региона, под которым понимают «совокупность максимально

возможных налоговых поступлений в бюджет, рассчитанных из налогооблагаемых баз, которые могут быть получены в рамках региона по действующим (прогнозным) налоговым ставкам с учетом установленного порядка их начисления в сложившихся условиях хозяйствования региона». Налоговый потенциал оценивается по нескольким показателям, в частности, применяются показатели доходов фактически собранных в регионе, среднедушевых доходов населения. Могут быть использованы и методы оценки с помощью показателей уровня совокупных налогооблагаемых ресурсов и валового регионального продукта /111/.

По мнению В.А. Шипунова, наиболее объективным способом оценки особенностей функционирования региональной экономики в части условий налогообложения, является оценка эластичности налоговой системы. Автор предлагает определять показатель эластичности налоговой системы как отношение относительного изменения налоговых платежей за определенный период к относительному изменению валового внутреннего продукта. Низкое значение коэффициента эластичности (или наоборот, заметно больше единицы) указывает на необходимость корректировок национальной налоговой системы /112/.

Анализ налогообложения отрасли и конкретных предприятий обычно сводится к оценке налоговой нагрузки. А так как сегодня в России нет общепринятой методологии исчисления величины налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты, отсутствует четкое представление о значении этого показателя, то рассматриваются различные подходы. Например, в зарубежных странах, а в последнее время и в России, широко используется методология исчисления доли налогов в объеме ВВП. По данному методу можно рассчитать налоговую нагрузку как на макроуровне, так и на уровне отдельных хозяйствующих субъектов. Однако данная методология расчета налоговой нагрузки на микроуровне не позволяет исследовать данный показатель при сопоставлении ее для организаций, относящихся к различным отраслям производства и секторам экономики. Дело в том, что, как и в

показателе налоговой нагрузки продукции, здесь не учитывается объективное различие доли амортизации в объеме ВВП, например, у предприятий крупной промышленности, гидроэнергетики, транспорта, с одной стороны, и в сфере кредитно-банковских услуг и молочного бизнеса – с другой. В организациях, где в объеме ВВП меньше объективно обусловленная доля амортизации, там показатель, так называемой налоговой нагрузки ВВП, при прочих равных условиях, представляется более высоким.

Для определения налоговой нагрузки в организациях Департамента налоговой политики Минфина РФ разработана собственная методика. По этой методике принято оценивать отношение всех уплачиваемых налогов к выручке от реализации, включая выручку от прочей реализации (в процентах). Соглашаясь с тем, что этот показатель выявляет долю налогов в выручке от реализации, А.В.Трошин отмечает, что он вряд ли характеризует хоть в какой то мере влияние налогов на финансовое состояние предприятия, т.к. не учитывает структуру налогов. По мнению автора, для эффективного экономического анализа нужен показатель, который увязал бы уровень налоговой нагрузки и показатель экономической активности населения /101/.

По мнению Е.А.Кировой, применение используемой методики расчета налоговой нагрузки имеет (при сопоставлении полученных результатов) существенные недостатки. Во-первых, не учитываются различия структуры затрат в себестоимости продукции у различных хозяйствующих субъектов, поскольку налоговые платежи соотносятся с материальными затратами на производство продукции, которые не имеют непосредственного отношения к налоговой нагрузке. Во вторых, и в делимое, и делитель такого показателя включается одна и та же величина - налоги, вносимые конкретным хозяйствующим субъектом, что в значительной степени искажает действительную динамику этого показателя, смягчая ее. Поэтому данную методику, по мнению автора, правильнее использовать в целях исчисления так называемой динамики налоговой нагрузки продукции за различные счетные периоды конкретного производства, поскольку она фактически определяет

долю всех налоговых отчислений в выручке от реализации продукции /40/. С данным мнением вполне можно согласиться.

При определении налоговой нагрузки по данной методике также возникает проблема, связанная с определением суммы налогов. Суть ее состоит в том, следует ли включать в сумму налогов ту ее часть, которая представляет собой уплачиваемый работниками организаций налог на доходы физических лиц? Здесь среди российских ученых и практиков нет единой точки зрения. Так, М.И.Литвин считает, что в общую сумму налогов включаются все уплачиваемые налоги, в том числе налог на доходы физических лиц. В качестве аргумента для такого охвата выдвигается тезис о том, что все перечисленные налоги выплачиваются за счет денежных поступлений, а степень их перелагаемости непостоянна /53/.

Здесь же неизбежно возникает и активно обсуждается вторая часть данной проблемы – в отношении косвенных налогов: надо ли их учитывать при определении налоговой нагрузки предприятий, имея в виду особенности формирования и уплаты. Так, С.Н.Рагимов утверждает, что неправомерно учитывать в общем, объеме платежей, и соответственно в выручке от реализации продукции налоги, которые хотя и утяжеляют цены, создают трудности в сбыте продукции, товаров, работ и услуг, однако уплачиваются они непосредственно конечным покупателем, т.е. населением (НДС, акцизы). Для организаций они являются нейтральными или транзитными налогами/86/.

Однако, по мнению В.Г.Панскова указанная проблема несколько надуманна. Деление налогов на прямые и косвенные носит не абсолютный, а относительный характер в той части, которая относится на переложение уплаты косвенных налогов на конечного потребителя. Дело в том, что все налоги в конечном итоге уплачивает конечный потребитель. Вопрос заключается в том, допускают ли спрос и предложение, а также сложившийся уровень цен на продукцию, выпускаемую данным предприятием, возможность переложить дополнительный налог, будь то прямой или

косвенный, на плечи потребителя. И если такая возможность есть, то любой налогоплательщик ею воспользуется, вне зависимости от того, прямые или косвенные налоги он при этом платит. Взять, например, такой косвенный налог как НДС. Общеизвестно, что ставка этого налога в нашей стране неоднократно изменялась в сторону ее снижения. За годы реформ она уменьшилась с 28% до 20%, или более чем на четверть. Но к снижению цен, в том числе и розничных, это не привело. При прочих равных условиях, возросли доходы предприятий, но налоговая нагрузка осталась прежней. И если возрастет ставка налога на прибыль, или будут отменены льготы по данному прямому налогу, любой товаропроизводитель попытается переложить этот дополнительный налог в цену, что непременно вызовет цепочку роста цен, и тяжесть налога опять же отразится на каждом потребителе /74/. Таким образом, сумма косвенных налогов должна включаться в состав налоговых платежей, учитываемых при расчете величины налоговой нагрузки на организации.

Интересна методика определения налоговой нагрузки М.Н.Крейниной. В основе этого подхода – сопоставление налога и источника уплаты. Каждая группа налогов в зависимости от источника, за счет которого они уплачиваются, имеет свой критерий оценки тяжести налоговой нагрузки. Данный подход также отрицает общепринятое мнение, что налоги, включаемые в себестоимость, выгодны предприятию, т.к. 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 меньше суммы налога. Общий знаменатель, к которому, в соответствии с данным подходом, приводится сумма всех налогов – прибыль предприятия.

Автор предлагает исходить из ситуации, когда организация вообще не платит налогов, и сравнить эту ситуацию с реальной. Таким образом, определяется тяжесть налогового бремени.

Вводятся следующие обозначения:

B – выручка от реализации (себестоимость + прибыль);

Cp – затраты на производство реализованной продукции без учета налогов;

$Пч$ – фактическая прибыль, остающаяся в распоряжении организации за вычетом налогов, уплачиваемых за счет нее.

Налоговая нагрузка рассчитывается по формуле:

$$H_n = \frac{B - Cp - Пч}{Пч} * 100\%$$

Эта формула показывает, во сколько раз суммарная величина уплаченных налогов отличается от прибыли, остающейся в распоряжении организации. Основные положения данного подхода следующие: НДС и акцизы не принимаются к рассмотрению как налоги, влияющие на величину прибыли организации. Для оценки налоговой нагрузки по НДС и акцизам нужно их соотносить либо с кредиторской задолженностью, либо с валютой баланса. Сумму налогов надо соотносить с источником уплаты. Общий знаменатель, к которому приводятся все налоги, - прибыль предприятия.

Данная методика, по мнению А.В.Трошина представляется действенным средством анализа воздействия прямых налогов на финансовое состояние организации, но очевидна недооценка влияния косвенных налогов: НДС и акцизов. Эти налоги оказывают влияние на величину прибыли организации, но степень их влияния не так очевидна /101/.

В.Г.Пансков утверждает, что при применении указанного метода зачастую получается, что у отдельных налогоплательщиков в качестве налогов изымается больше, чем предприятие зарабатывало прибыли за налоговый период. По мнению автора, подобный подход является принципиально неверным, поскольку прибыль является далеко не единственным источником уплаты налогов в российской налоговой системе. Часть налогов, и достаточно значительная (НДС, акцизы и т.д.), вносится в бюджет из выручки предприятия, фактически уплачивается потребителем продукции, являясь надбавкой к цене предприятия. Отдельные налоги

относятся на издержки производства и обращения и тем самым уменьшают балансовую прибыль, к которой предлагается относить сумму налогов, уплачиваемых предприятиями. Объектом некоторых налогов является фонд оплаты труда, и в конечном итоге источником уплаты являются издержки предприятия. Это относится, в частности, к единому социальному налогу. Думается, было бы более правильным соотносить сумму уплачиваемых налогов конкретного налогоплательщика с показателем, который был бы всеобщим единым источником для всех налогов. Таким показателем многие ученые и практики считают объем реализованной продукции, работ и услуг, включая выручку от прочей реализации, установленную предприятиями при определении результатов финансово-хозяйственной деятельности /74/.

По мнению А.Кадушина и Н.Михайловой налоговую нагрузку следует определять как долю отдаваемой государству добавленной стоимости, создаваемой на отдельном предприятии, т.к. добавленная стоимость является источником дохода предприятия и, соответственно, источником уплаты налогов. Таким образом, налог сравнивается с источником уплаты. Этот показатель, по мнению авторов, позволяет «усреднить» оценку налоговой нагрузки для различных типов производств, т.е. обеспечивает сопоставимость данного показателя для различных экономических структур/101/.

Оригинальный подход содержится в работах Е.А.Кировой. Прежде всего, предлагается различать абсолютную и относительную налоговые нагрузки. Абсолютная налоговая нагрузка – это налоги, подлежащие перечислению в бюджет и внебюджетные фонды, т.е. абсолютная величина налоговых обязательств хозяйствующих субъектов.

Автор считает неправомерным включение отчислений в Пенсионный фонд в расчет совокупной налоговой нагрузки, т.к. они по своей сути являются возмездными. В будущем человек получит их обратно в качестве надбавки к установленной ему пенсии по старости. По этой же причине в совокупную налоговую нагрузку на хозяйствующих субъектов не должны

включаться и все другие налоговые отчисления, носящие возмездный характер /40/.

Таким образом, абсолютная налоговая нагрузка не отражает напряженность налоговых обязательств, поэтому автор предлагает использовать показатель относительной налоговой нагрузки. Под которым понимается отношение ее абсолютной величины к вновь созданной стоимости, т.е. доли налогов, включая недоимку во вновь созданной стоимости. Иначе говоря, предлагается при сравнении относительной налоговой нагрузки для различных хозяйствующих субъектов использовать не добавленную, а вновь созданную стоимость, т.е. исключать из предмета экономического анализа амортизацию как составную часть ВВП. Достоинства данной методологии заключаются в том, что она позволяет определить относительную налоговую нагрузку, как на макро, так и на микро уровнях. Во-первых, налоговые платежи соотносятся только с вновь созданной стоимостью. Главная налоговая нагрузка определяется относительно источника уплаты налогов. От доли налогов во вновь созданной стоимости зависит благополучие, как самого предприятия, так и его работников. Во-вторых, на формирование величины вновь созданной стоимости не влияют уплачиваемые налоги. Налоговую нагрузку не искажают такие факторы, как материалоемкость производства, численность работников, сумма налогов в цене продукции. В-третьих, при исчислении налоговой нагрузки учитываются налоги, которые уплачиваются непосредственно предприятием. В-четвертых, данная методология достаточно удобна и проста, позволяет осуществлять расчет налогового давления на конкретные предприятия. Не представляется сложным также определить аналогичным образом налоговую нагрузку на индивидуальных предпринимателей.

На уровне предприятия вновь созданная стоимость исчисляется следующим образом:

$$BCC = B - MЗ - A + ВД - ВР ,$$

следовательно:

$$BCC = OT + CO + П + НП ,$$

где BCC – вновь созданная стоимость;

B – выручка от реализации товаров(работ, услуг) (с учетом вышеизложенного выручка от реализации продукции(работ, услуг) учитывается с НДС);

M – материальные затраты; A – амортизация;

$ВД$ – внереализационные доходы; $ВР$ – внереализационные расходы (без учета налоговых платежей);

$ОТ$ – оплата труда; $СО$ – отчисления на социальные нужды;

$П$ – прибыль предприятия (до налогообложения); $НП$ – налоговые платежи.

Относительную налоговую нагрузку, таким образом, автор предлагает исчислять по следующей формуле:

$$H_n = \frac{НП + СО}{BCC} * 100\% \quad \text{или} \quad H_n = \frac{НП + СО}{ОТ + СО + П + НП} * 100\%,$$

Итак, данный подход, в противоположность предыдущему, не учитывает показатель фондоемкости, материалоемкости, трудоемкости продукции и доходность производства при определении налоговой нагрузки.

По мнению автора данной методики, наиболее оптимальная для экономики страны величина относительной налоговой нагрузки может стать объективным критерием дифференциации ставок всего сектора действующих налогов. При этом представляется вполне оправданным использование дифференцированных ставок действующих налогов для различных секторов экономики, различающихся по фондовооруженности и материалоемкости продукции. И это не будет нарушать принципа справедливости, поскольку относительная налоговая нагрузка для всех отраслей будет примерно одинаковой.

На наш взгляд, в независимости от того, какие способы оценки налоговой нагрузки используются, целью анализа должна быть оптимизация налогообложения хозяйствующих субъектов с тем, чтобы сочетались их интересы с интересами государства.

2. ФОРМИРОВАНИЕ НАЛОГОВЫХ ПЛАТЕЖЕЙ И СРАВНИТЕЛЬНАЯ ОЦЕНКА ИХ НАГРУЗКИ В ОТРАСЛЯХ ЭКОНОМИКИ РЕГИОНА

2.1 Комплексный анализ показателей системы налогообложения региона

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 провести анализ системы показателей, характеризующих налогообложение региона. На наш взгляд, 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, по Республике Башкортостан из года в год наблюдается тенденция роста налоговых поступлений в абсолютном исчислении. За 11 лет среднегодовой темп роста платежей в федеральный бюджет составил 177% в год, в консолидированный бюджет республики – 167 % (Приложение 1). Данная тенденция наблюдается и при приведении данных в сопоставимый вид с учетом индекса потребительских цен (рис. 2.1).

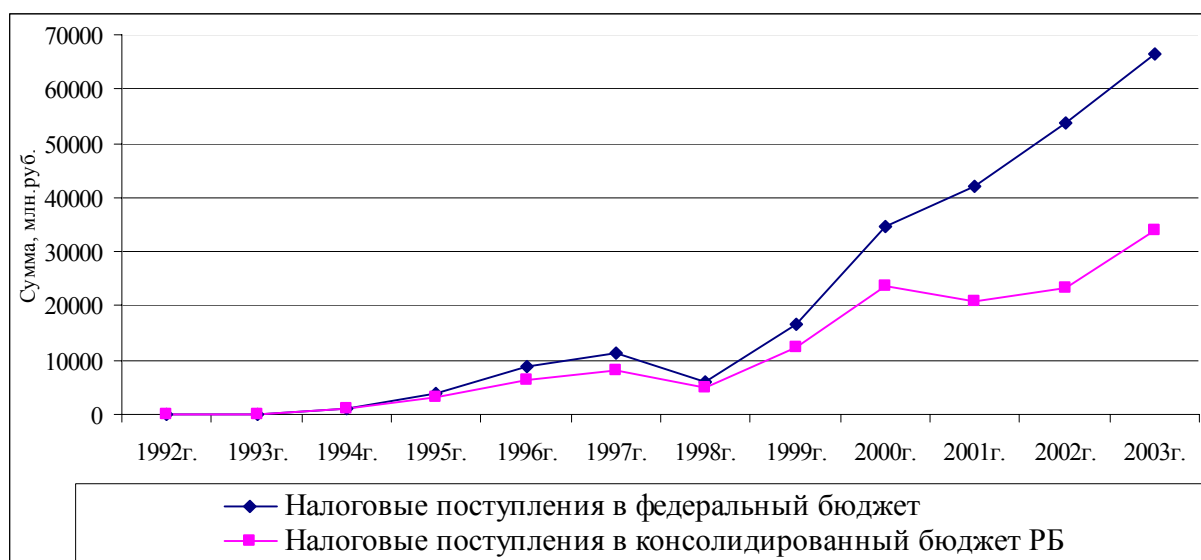


Рис.2.1. Динамика налоговых поступлений с учетом индекса потребительских цен

Если рассматривать соотношение налоговых платежей в федеральный и региональный бюджеты, то 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, т.е. большая часть налоговых поступлений по республике направляется в федеральный бюджет (рис.2.2). Главной причиной увеличения этого показателя является изменение бюджетным законодательством нормативов распределения платежей по уровням бюджетов. На наш взгляд, 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.

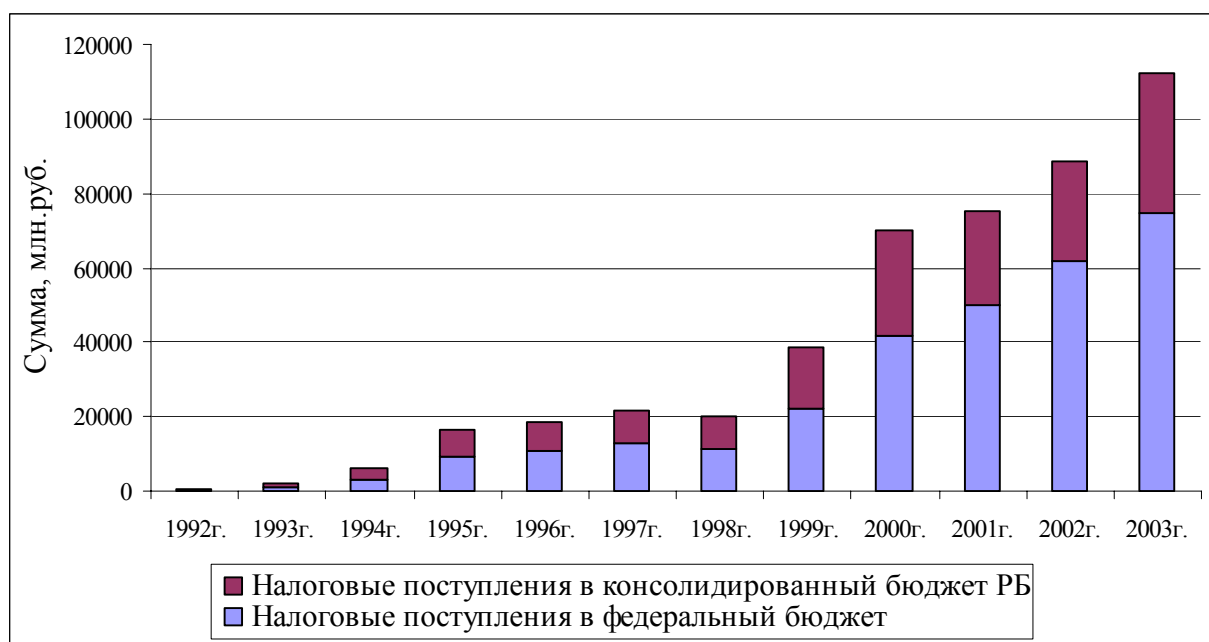


Рис.2.2 Соотношение налоговых платежей в федеральный и региональный бюджеты по Республике Башкортостан

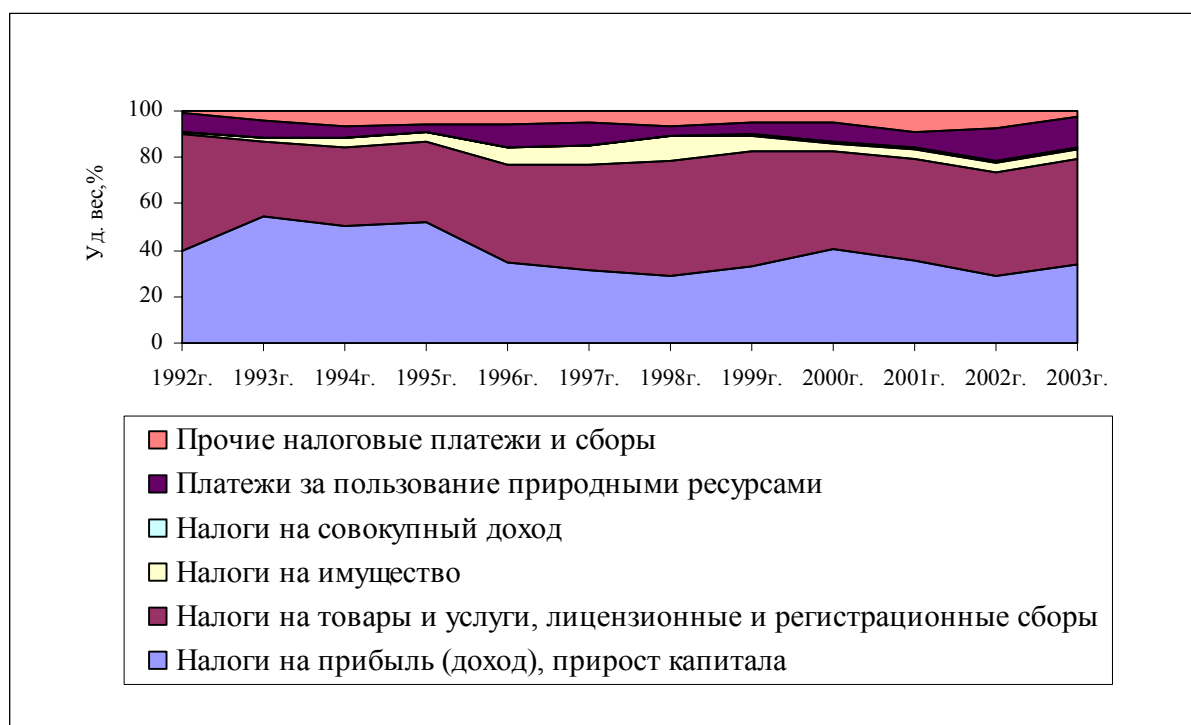
На изменение величин налоговых поступлений оказывает множество внешних факторов (это и уровень инфляции, и изменения в законодательстве и т.д.), которые лишают сопоставимости изучаемых данных. Чтобы этого избежать, целесообразнее проводить структурный анализ, т.к. относительные показатели структуры рассчитываются путем соотношения каждого значения по части совокупности со значением по всем наблюдениям в целом (взаимопогашаются в числителе и знаменателе влияние некоторых факторов, например, инфляции).

Здесь используются статистические приемы и методы анализа структур, которые заключаются в точном и количественном измерении и соизмерении, выявлении пропорций и закономерностей, оценки неравномерности распределения налоговых поступлений в региональном бюджете. Большое внимание уделяется также способности структуры изменяться во времени, т.е. изучению структурных сдвигов, выявлению тенденций развития вариации. Совокупность показателей структуры является одним из самых эффективных и простых в применении аналитических инструментов, и ее применение возможно в самых различных областях, в том числе и для анализа налоговых поступлений.

Расчет структурных характеристик совокупности возможен только после завершения этапа группировки первичных данных на основании какого-либо признака. Налоговые поступления в бюджет РФ и региональный бюджет по РБ объединены в следующие группы:

- 1) Налоги на прибыль (доход), прирост капитала. Эта группа объединяет налог на прибыль организаций, НДФЛ, налог на игорный бизнес.
- 2) Налоги на товары и услуги, лицензионные и регистрационные сборы: НДС, налог с продаж, акцизы и прочие.
- 3) Налоги на имущество юридических и физических лиц.
- 4) Налоги на совокупный доход: единый налог на вмененный доход для определенных видов деятельности и единый налог, взимаемый в связи с применением упрощенной системы налогообложения.
- 5) Платежи за пользование природными ресурсами: за право пользования недрами, водными объектами, земельный налог, отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы и т.д.
- 6) Прочие.

Из года в год структура налоговых платежей в федеральный бюджет по РБ изменяется (Приложение 2). Так, в последние годы наибольший удельный вес занимают налоги на товары и услуги, лицензионные и регистрационные сборы (в 2002г. – 44,69%), а в 1993-1994г.г. – налоги на прибыль (доход), прирост капитала (около 50%). Если на начало налоговых реформ налоговые платежи в федеральный бюджет по РБ осуществлялись в основном за счет выше названных налогов, то к 2003г. возросли доли платежей за пользование природными ресурсами, налогов на имущество, налогов на совокупный доход и прочих налогов. О чем наглядно свидетельствует диаграмма (рис.2.3).



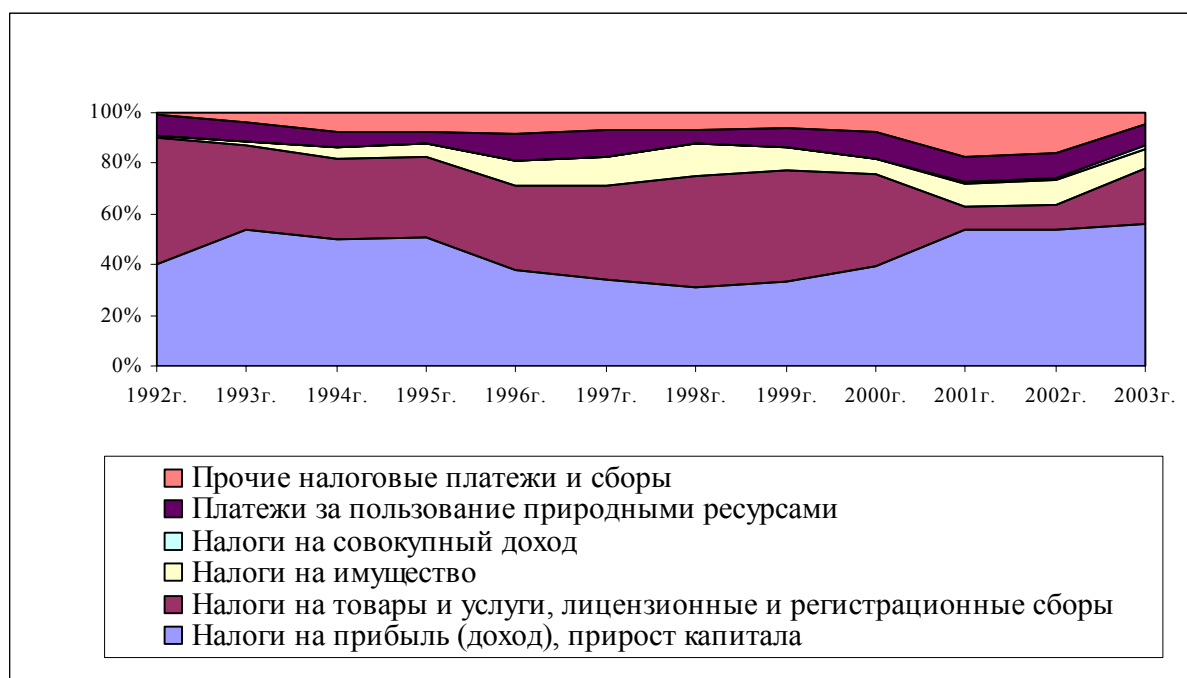
Р

ис. 2.3 Структура налоговых платежей в федеральный бюджет по Республике Башкортостан

В отличие от структуры платежей в федеральный бюджет, в структуре поступлений в консолидированный бюджет РБ (Приложения 2, рис.2.4) наибольшую долю занимают налоги на прибыль (доход), прирост капитала – 53,42% в 2002г., что в условиях практически неизменившейся законодательной базы (а по налогу на прибыль даже при сокращении ставки на 5%) позволяет сделать вывод об увеличении прибыли юридических и доходов физических лиц, получаемых на территории региона.

По сравнению с 1992г. значительно снизилась доля налогов на товары и услуги, лицензионные и регистрационные сборы (с 50,4% до 10,2%). Это объясняется тем, что с 2002г. такой основной налог, как НДС, полностью перечисляется в федеральный бюджет.

Возросла доля налогов на имущество, на совокупный доход и прочих налогов, хотя в абсолютном выражении значительных изменений не происходит, так как в последние годы практически нет роста стоимости основных фондов и производственных запасов предприятий.



ис.2.4 Структура налоговых поступлений в консолидированный бюджет Республики Башкортостан

Из позитивных моментов можно отметить, что в последние два года наметилось сравнительно небольшое изменение структуры налоговых поступлений в бюджет региона, что говорит о некоторой стабилизации статей, формирующих доходы бюджета.

Чтобы проанализировать изменения структуры во времени, недостаточно использовать только индивидуальные относительные показатели. На их основе рассчитываются целая группа показателей структурных сдвигов.

Оценка структурных сдвигов может быть проведена с использованием двух систем показателей: абсолютных, представляющих собой разности между удельными весами одноименных частей сравниваемых целых, иными словами разности между базисным и текущим значением этой доли, а также относительных, выражающих отношения этих удельных весов.

Итак, изменения в доле отдельной группы оцениваются с помощью абсолютных приростов удельного веса. Приросты показывают, на сколько процентных пунктов изменился удельный вес данной группы в совокупности. По причине того, что сумма частей целого всегда равна

единице, сумма абсолютных приростов всегда равна нулю. Соответственно роль одной группы налогов, формирующих налоговые доходы, повышается только за счет снижения значимости другого. В приложении 3 рассчитаны абсолютные приросты налоговых платежей в федеральный и региональный бюджеты по Республике Башкортостан. Рассчитанные показатели свидетельствуют о нестабильности структуры налоговых поступлений. Наибольшие изменения происходят в двух первых группах налогов. Так, в 2001-2002г.г. наблюдалось уменьшение доли поступлений в федеральный бюджет налогов на прибыль (доход), прирост капитала (главным образом из-за снижения ставки налога с 30% до 24%), а в 2003г. наоборот рост. В последние три года растет доля налогов, направляемых в федеральный бюджет из-за того, что вся сумма поступлений по НДС направляется в данный бюджет.

В консолидированном республиканском бюджете с 1999г. наблюдается тенденция роста доли налогов на прибыль (доход), прирост капитала. В 2003г. увеличилась доля налогов на товары и услуги, лицензионные и регистрационные сборы. Увеличение доли данных групп налогов привело к уменьшению доли остальных.

Относительные приросты удельных весов налогов дают сходные результаты (приложение 4). Однако, рассчитанный средний темп роста удельного веса данной группы в совокупности, позволяет получить сводную характеристику изменений за несколько периодов и при различных колебаниях увидеть общую тенденцию изменений роли данной группы в совокупности. Средний темп роста удельного веса данной группы рассчитывается по формуле:

$$\bar{K} = \sqrt[n]{\kappa_1 * \kappa_2 * \kappa_3 * K * \kappa_n}, \text{ где}$$

K_i - индивидуальный коэффициент роста удельного веса какой-либо группы в совокупности в данном периоде по сравнению с предшествующим;

n- количество групп.

Средние темпы роста удельных весов налоговых платежей в федеральный бюджет по Республике Башкортостан свидетельствуют о том, что за двенадцать лет доля основных двух групп налогов изменилась незначительно (сократилась всего на 1%), возросла доля налогов на совокупный доход (на 112%) и доля налогов на имущество (на 15%).

Тенденция динамики структуры налоговых поступлений в консолидированный бюджет республики свидетельствует о том, что за тот же период сократилась доля налогов на товары и услуги, лицензионные и регистрационные сборы (на 7%) и возросла доля остальных налогов (более всего налогов на совокупный доход – 110%, налогов на имущество – 23%).

Используя методы вариационной статистики, можно провести сравнительный анализ структур платежей в федеральный и региональный бюджеты по республике (приложение 5). На основании данных структур налоговых платежей рассчитываются показатели вариации долей и предельные значения мер вариации по следующим формулам:

1. Средняя доля ($\bar{d}$): $\bar{d} = \frac{1}{n}$, где $\bar{d}$ - средняя величина доли, n – число групп;

2. Среднее квадратическое отклонение долей (δ_d): $\delta_d = \sqrt{\frac{\sum_{i=1}^n d_i^2}{n} - \frac{1}{n^2}}$;

3. Коэффициент вариации долей (V_d): $V_d = \frac{\delta_d}{\bar{d}}$;

4. Предельный коэффициент вариации ($V_{\max}$): $V_{\max} = \sqrt{n-1}$;

5. Корректирующий коэффициент вариации (V_k): $V_k = \frac{V_d}{V_{\max}}$.

Полученные результаты представлены в таблице 2.1.

Рассчитанные показатели вариации долей структур налоговых доходов в федеральный и региональный бюджеты по Республике Башкортостан свидетельствуют об очень сильной неравномерности их по налоговым поступлениям. Коэффициенты вариации составляют соответственно 1,317 и 1,463. Но при измерении неравномерности структур, для их сравнения при

различном числе элементов структуры (налоговых поступлений в федеральный бюджет выделено 16, в региональный – 15) следует использовать предельное значение мер вариации. При корректировке коэффициента вариации рассчитываем отношение фактического коэффициента вариации долей к предельно возможной (максимальной мере вариации) при данном числе элементов структуры.

Таблица 2.1

Показатели вариации долей и предельные значения мер вариации

Налоговые поступления по Республике Башкортостан	Средняя доля	Среднее квадратическое отклонение долей	Коэффициент вариации долей	Предельный коэффициент вариации	Корректирующий коэффициент вариации
В федеральный бюджет	0,063	0,083	1,317	3,873	0,340
В региональный бюджет	0,067	0,098	1,463	3,742	0,391

При сравнении фактических значений коэффициентов вариации ($V_{di} / V_{dj} = 1,317 / 1,463 = 0,90$) оказалось, что степень неравномерности налоговых поступлений в федеральный бюджет составляет 90% к степени неравномерности поступлений в региональный бюджет.

После корректировки коэффициента вариации ситуация не изменилась ($V_{ki} / V_{kj} = 0,340 / 0,391 = 0,87$), т.е. структура налоговых поступлений в федеральный бюджет по республике более равномерная, чем в региональный.

Показатели структуры налоговых поступлений по основным отраслям экономики Республики Башкортостан (приложение 6) свидетельствуют о том, что республиканский бюджет формируется главным образом из налоговых платежей предприятий промышленности (69,5%, в т.ч. топливной 44,9% в 2003г.), т.е. формирование налогового потенциала республики в

значительной степени зависит от результатов работы этой отрасли, стабильности ее экономического развития и финансовых показателей.

Далее по значимости следует выделить налоговые поступления от предприятий торговли и общественного питания, на которые приходится 11,4%. Причем, данный показатель по сравнению с 1995г. значительно повысился – более чем в два раза. В 2003г. 7,9% налоговых платежей поступило от предприятий, занимающихся строительством. Что говорит о том, что данная отрасль неплохо развивается в данном регионе.

Важнейшее значение в настоящее время приобретает анализ поступлений налоговых платежей с учетом тенденций развития макроэкономической 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 (промышленно-финансовые группы; предприятия, занимающиеся производством и оборотом алкогольной продукции; финансово-банковские структуры; крупнейшие по масштабам своей деятельности предприятия общегосударственной значимости).

Оценка макроэкономической ситуации региона в сочетании с анализом поступлений налогов, тенденций развития налогооблагаемой базы и разработкой предложений по корректировке налогового законодательства создает предпосылки для повышения достоверности оценки налоговой базы региона и своевременного и обоснованного составления бюджетов. В свою очередь, на величину налоговых поступлений также влияет экономическая ситуация как страны, региона, так и отрасли. Поэтому, в целях оптимизации налогообложения, целесообразно изучить влияние различных факторов на поступление налоговых платежей. Данные факторы можно разделить на две группы: внешние и внутренние /78/. Конкретный регион (отрасль, предприятие) не может оказывать какого-либо значительного влияния на

внешние факторы, которые в свою очередь оказывают сильное влияние на налоговую базу. Внутренние факторы в достаточной степени подвержены влиянию региональной законодательной и исполнительной власти.

К внешним факторам относятся:

1. Государственные факторы – налоговое законодательство федерального уровня, включающее нормативно-правовые акты о налогах и сборах, под влиянием которых налоговая база может сужаться или расширяться, а само влияние может быть прямым или косвенным.

2. Инфляционные факторы, под воздействием которых налоговая база расширяется, но это увеличение является мнимым, и для достоверной оценки налоговой базы во времени необходима ее корректировка на коэффициент инфляции, призванный нивелировать это воздействие.

Влияние внутренних факторов может корректироваться в ту или иную сторону в рамках региона (отрасли, предприятия). При определении состава этих факторов необходимо учесть основные экономические, социально-демографические и другие характеристики региона (отрасли, предприятия).

Например, эти факторы могут быть следующими:

1. Ресурсно-сырьевые (геоэкономические) факторы. Это оценка территории по совокупному природно-ресурсному потенциалу с точки зрения бюджетной достаточности. Расширение использования ресурсно-сырьевой базы республики позволяет экстенсивно расширять налоговую базу без усиления налогового бремени.

2. Производственные факторы – это результаты деятельности в основных сферах хозяйства региона.

3. Трудовые факторы – это трудовые ресурсы и их образовательный уровень. Трудовые факторы влияют на налоговую базу региона через доходы граждан, потребление продуктов питания и других необходимых товаров и услуг, накопление капитала.

4. Внутренние законодательные факторы – это законотворческий потенциал региональной власти при издании нормативно-правовых актов по

вопросам, связанным с налогообложением. Компетенция законодательной власти субъектов РФ закреплена в ст.3 и 12 Налогового кодекса РФ.

5. Инфраструктурные факторы – это транспортно-географическое положение региона и его инфраструктурная обеспеченность.

6. Организационные факторы, под которыми понимаются статус налоговой службы и финансовых органов, уровень постановки налоговой работы в данном регионе. Качество работы налоговых инспекторов и эффективность их деятельности зависят от их численности в налоговых органах, профессионализма персонала, технической оснащенности.

7. Инвестиционные факторы. Они зависят от производственного потенциала региона, уровня прямых и портфельных инвестиций. При благоприятном инвестиционном климате приток внешних и внутренних инвестиций в реальный и финансовый секторы региона способствуют расширению налоговой базы. Это происходит за счет создания новых производств, применения современных технологий и, как следствие, увеличения объемов производства, товарооборота, роста реальных доходов населения и т.д.

8. Инновационные факторы – уровень развития НИОКР и их финансирование, внедрение в регионе научно-технического прогресса.

9. Экологические факторы – это состояние окружающей среды региона. Налоговой базой является размер ущерба, причиненного природе, и платежи носят компенсационный характер. Поэтому рассматривать возможность увеличения налоговой базы за счет этих факторов было бы неправильно.

Влияние совокупности факторов можно изучить, применив такой статистический способ как корреляционно- регрессионный анализ. Однако при этом надо соблюдать некоторые условия и ограничения:

1. Наличие данных по достаточно большой совокупности явлений. Какое именно число явлений достаточно для анализа корреляционной и вообще статистической связи, зависит от цели анализа, требуемой точности и надежности параметров связи, от числа факторов корреляция с которыми

изучается. Обычно считают, что число наблюдений должно быть не менее 5-6, а лучше – не менее чем в 10 раз больше факторов.

2. Достаточно качественная однородность совокупности.

В данном случае можно построить либо пространственную (в разрезе районов республики), либо динамическую модель. При построении динамической модели необходимо все данные привести в сопоставимый вид с учетом инфляции, а также с учетом изменения структуры налоговых платежей в соответствии с изменениями в законодательных актах.

Рассмотреть влияние данных факторов возможно и, применяя один из самых простых способов – графический.

На наш взгляд, наиболее важным является оценка влияния экономической активности на уровень налоговых поступлений, то есть показателя, непосредственно влияющего на уровень налоговых доходов. В качестве такого показателя возможно рассмотрение и применение внутреннего регионального продукта (ВРП). Использование показателя ВРП позволяет анализировать сложившийся уровень налоговой нагрузки экономики и прогнозировать его изменение на заданную перспективу. На рисунке 2.5 представлено изменение индексов ВРП и налоговых поступлений по республике, которые рассчитаны с учетом индекса потребительских цен.

Индекс ВРП свидетельствует о том, что в целом по республике идет рост общественного производства (индекс выше 1). Лишь в 1993 и 1998г.г. ВРП производилось меньше, чем в предыдущие годы. Изменения динамики индексов налоговых поступлений и ВРП очень приближены друг к другу. Это свидетельствует о том, что суммы налоговых поступлений имеют прямую зависимость от уровня производства ВРП. Динамика индекса налоговой нагрузки свидетельствует о том, что в те периоды, когда налоговая нагрузка снижается, идет рост ВРП и наоборот, когда растет налоговая нагрузка, снижается производство ВРП, т.е. имеет место наличие стимулирующего воздействия налоговой системы на общественное воспроизводство.

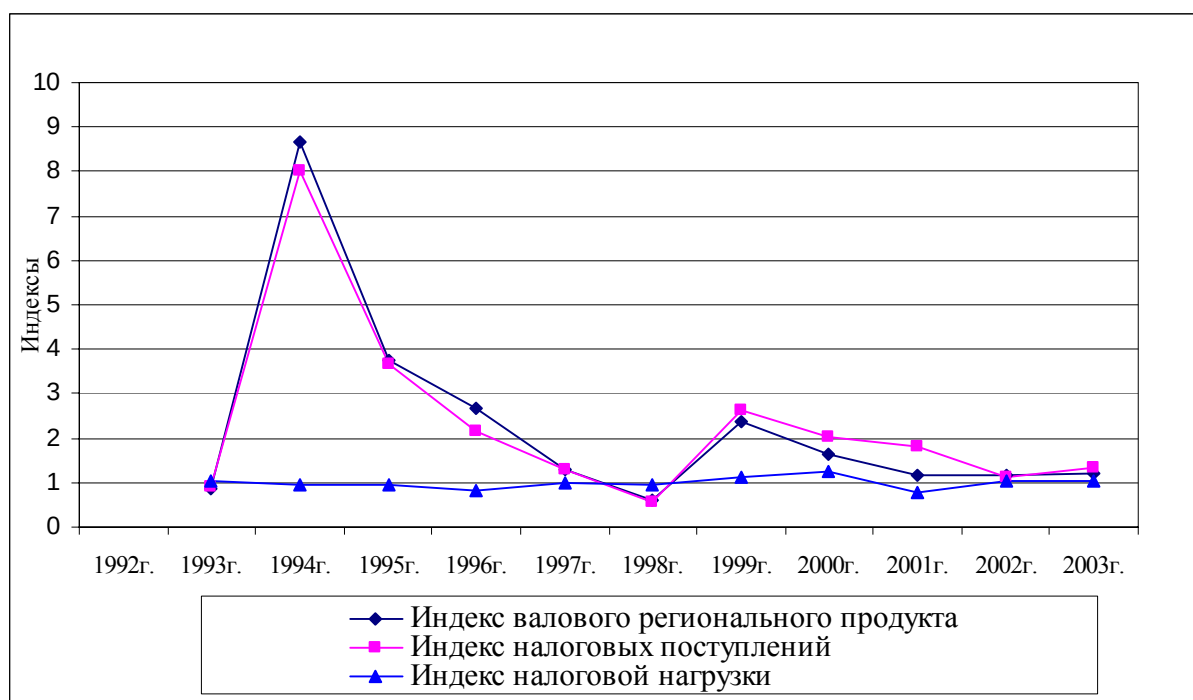


Рис. 2.5. Изменение индексов ВРП, налоговых поступлений и налоговой нагрузки по Республике Башкортостан

Наиболее объективную оценку налогообложения региона может дать анализ налоговой нагрузки. На наш взгляд, ее следует определять как отношение налоговых платежей к валовому региональному продукту (табл.2.2) .

Таблица 2.2

Налоговая нагрузка основных отраслей экономики Республики Башкортостан

Отрасль	1995г.	1996г.	1997г.	1998г.	1999г.	2000г.	2001г.	2002г.	2003г.
Промышленность	23,6	25,1	32,3	32,0	34,7	44,1	42,2	39,4	45,4
Сельское хозяйство	2,1	2,7	2,5	5,2	2,2	1,9	1,9	2,0	1,9
Транспорт	12,9	15,5	23,6	20,7	20,7	14,9	15,4	16,5	14,6
Строительство	20,8	19,2	16,9	15,4	19,7	18,8	20,2	18,9	17,6
Торговля и общественное питание	-	-	14,8	12,2	15,1	18,5	16,6	18,6	13,2
Всего	23,7	19,4	19,9	18,5	20,3	36,3	26,5	24,3	25,5

Данные свидетельствуют о тенденции роста налоговой нагрузки в целом по Республике Башкортостан. В 2003г. данный показатель составил 25,5%, что говорит о довольно высоком уровне налоговой нагрузки региона.

Рассчитанные цифры опровергают мнение ведущего специалиста Федеральной налоговой службы России А.А. Коломиец, который в группировке регионов РФ по показателям налоговой нагрузки республику Башкортостан включил в группу регионов с низкой налоговой нагрузкой (менее 10%) /45/.

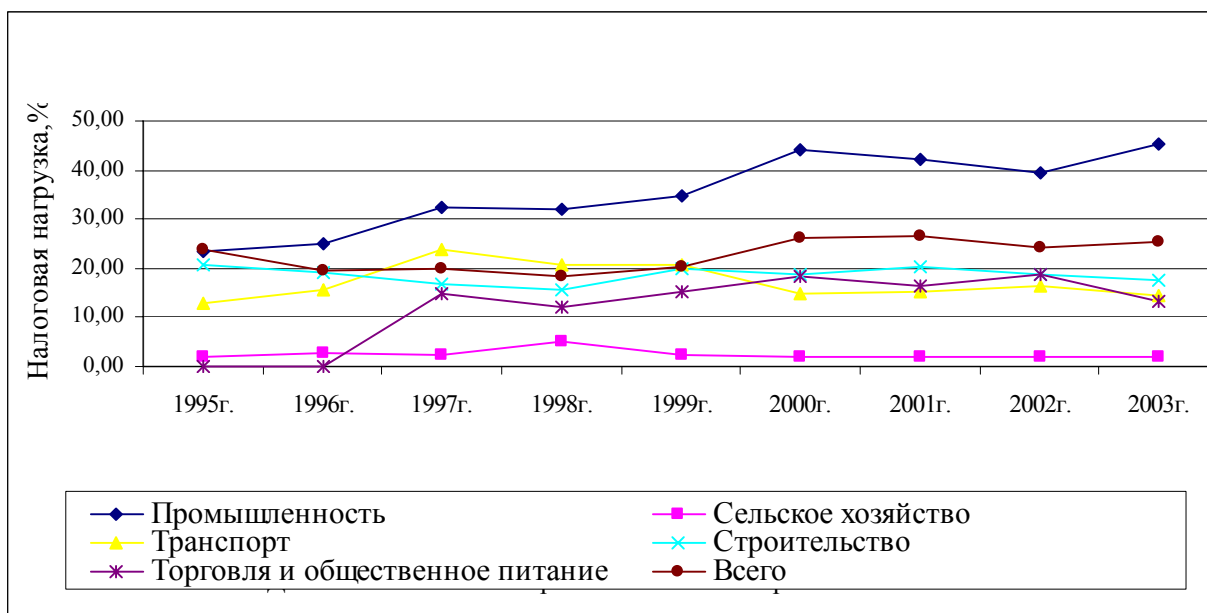


Рис. 2.6. Динамика налоговой нагрузки основных отраслей экономики Республики Башкортостан

Если рассматривать налоговую нагрузку в разрезе отраслей экономики Республики Башкортостан, то можно сделать вывод, что основная налоговая нагрузка приходится на предприятия промышленности. В динамике налоговая нагрузка данных предприятий имеет устойчивую тенденцию роста (рис. 2.6). Так, с 23,6% уровня 1995г. возрос до 45,4% в 2003г. (табл.2.2). Налоговая нагрузка в промышленности республики выше на 20,5 процентных пункта аналогичного показателя РФ (24,9%) /45/.

Таким образом, анализ 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.

2.2 Оценка налоговых платежей и налоговой нагрузки в сельском хозяйстве при различных системах налогообложения

Состояние экономики региона зависит от развития ее отраслей. Поэтому анализ налогообложения отраслей должен стать неотъемлемой частью комплексного управленческого анализа.

На наш взгляд, управленческий анализ налогообложения отрасли можно проводить в следующем порядке:

1. Оценка значимости отрасли в экономике региона и в доходах бюджета.
2. Анализ динамики налоговых платежей отрасли.
3. Структурный анализ по видам начисленных налогов, по распределению налоговых платежей по уровням бюджетов и внебюджетных фондов.
4. Группировка налоговых платежей отрасли с целью выявления выполняемых ими функций.
5. Изучение состояния расчетов с бюджетом.
6. Оценка налоговой нагрузки отрасли.
7. Выявление резервов оптимизации налоговых платежей отрасли.

Методика анализа налогообложения отрасли представлена на примере аграрного сектора.

Выбор сельскохозяйственной отрасли для более детального анализа обосновывается тем, что Республика Башкортостан издревле является аграрным регионом, данная отрасль является жизнеобеспечивающей, от успешной деятельности которой зависит продовольственная безопасность, как региона, так и страны. В аграрной сфере республики производится примерно 10% валового внутреннего продукта.

Современное состояние аграрного сектора экономики РБ характеризуется как неустойчивое, что проявляется в ухудшении финансового состояния сельскохозяйственных товаропроизводителей. Так, в 1998г. уровень окупаемости затрат составил лишь 70,4%. С 1999г наметилось

сокращение производственных, земельных и трудовых ресурсов отрасли. Немаловажное значение на развитие отрасли оказывает система налогообложения. Данные о налоговых поступлениях от сельскохозяйственных предприятий представлены в таблице 2.3.

Таблица 2.3

Налоговые поступления от сельскохозяйственных организаций Республики Башкортостан

Показатели	1995г.	1996г.	1997г.	1998г.	1999г.	2000г.	2001г.	2002г.	2003г.
Всего по сельскохозяйственным организациям, млн.руб.	83,3	167,9	170,3	191,1	266	266,9	234,9	783,7	654,7
Доля в налоговых поступлениях по всем отраслям, %	0,89	1,56	1,32	1,66	1,17	0,63	0,47	1,27	1,21

Налоговые поступления от сельскохозяйственных предприятий имеют тенденцию роста. Так, если в 1995г. налоговые поступления от данной отрасли составляли 83,3 млн. руб., то в 2003г. 654.7 тыс. руб. А доля в налоговых поступлениях по всем отраслям очень незначительна и в динамике нет сильных изменений. Тенденция и колебания представлены на графике (приложение 8).

Качественные свойства развития выражают уравнения тренда. В приложении представлены различные виды трендов, описывающих изменения сумм налоговых поступлений от сельскохозяйственных предприятий республики. На трендах отображены уравнения регрессии и значения среднеквадратического отклонения (R^2). Параметры трендов определяются обычным методом наименьших квадратов, в качестве независимой переменной выступает время (x), а в качестве зависимой переменной – фактические уровни временного ряда (налоговые платежи- y). Критерием отбора наилучшей формы тренда является наибольшее значение скорректированного коэффициента детерминации (R^2). Получены следующие результаты R^2 по разным уравнениям трендов: линейный –

0,6851; логарифмический – 0,5178; полиномиальный 2-й степени – 0,7801; степенной – 0,7672. Таким образом, исходные данные лучше всего описывает параболическая форма тренда: $y = 11,881x^2 - 46,505x + 169,51$. Следовательно, для расчета прогнозных значений следует использовать параболическое уравнение. Например, в том случае, если будет сохраняться такая же тенденция, как за последние девять лет, сумма налоговых поступлений от сельскохозяйственных предприятий в 2010г. составит примерно 318,2млн. руб. ($y = 11,881*6^2 - 46,505*6 + 169,51$).

Сельскохозяйственные товаропроизводители республики уплачивают основные налоги, предусмотренные законодательством: налог на добавленную стоимость, единый социальный налог, земельный и др. Значимость различных видов налогов можно оценить с помощью анализа структуры начисленных налогов (табл. 2.4).

Таблица 2.4

Структура начисленных налогов сельскохозяйственных организаций Республики Башкортостан

Налоговые платежи	2002г.		2003г.		Изменение	
	сумма, тыс. руб.	уд.вес, %	сумма, тыс. руб.	уд.вес, %	сумма, тыс. руб.	уд.вес, пр. пункта
Налог на прибыль	53519	2,4	44835	2,2	-8684	-0,2
Налог на добавленную стоимость	502488	22,4	440957	21,4	-61531	-1,0
Акцизы		0,0	69	0,00	69	0,0
Налог с продаж	48267	2,2	46042	2,2	-2225	0,0
Налог на имущество организаций	3297	0,2	257	0,0	-3040	-0,2
Земельный налог	192262	8,6	151679	7,3	-40583	-1,3
Единый сельскохозяйственный налог		0,0	1177	0,1	1177	0,1
Единый социальный налог	1047897	46,8	916815	44,4	-131082	-2,4
Налог на доходы физических лиц	216859	9,7	233411	11,3	16552	1,6
Другие налоги и сборы	173310	7,7	230391	11,2	57081	3,5
Всего	2237899	100	2065633	100	-172266	0,0

В структуре налоговых платежей сельскохозяйственных предприятий наибольший удельный вес занимает единый социальный налог – почти половина всех платежей. Данный налог уплачивается в соответствии с гл.24 Налогового Кодекса РФ. Для сельскохозяйственных организаций существуют определенные преимущества по сравнению с предприятиями других отраслей: ставка налога снижена с 26% до 20% фонда оплаты труда (до 1 января 2005г. ставка была снижена с 35,6% до 26,1%); материальная помощь, натуральная оплата, осуществляемая сельскохозяйственной продукцией, в размере до 1000 руб. за календарный месяц на одного работника не облагается данным налогом; крестьянские (фермерские) хозяйства в течение 5 лет с момента регистрации освобождены от уплаты налога.

В 2003г. 21,4% приходится на налог на добавленную стоимость. На реализуемую сельскохозяйственную продукцию начисляется НДС в размере 10%. А при приобретении горючих и смазочных материалов, запасных частей к технике, средств защиты растений, и других материальных ценностей сельскохозяйственные предприятия уплачивают НДС по ставке 18% (в 2003г.- 20%). Таким образом, разница между налоговыми ставками выглядит, на первый взгляд, выгодной для сельскохозяйственных товаропроизводителей. Однако условия зачета из бюджета НДС сложны. Приобретенные материальные ценности должны быть оприходованы, оплачены и использоваться в производственной деятельности. Поэтому, как следствие, у рентабельных сельскохозяйственных предприятий оборотные средства отвлекаются, что негативно отражается на воспроизводственном процессе. А на тех предприятиях, где проводятся несвоевременные расчеты с поставщиками, возможность зачета из бюджета оплаченных средств откладывается, что ведет к росту суммы НДС, подлежащей уплате.

При уплате налога на доходы физических лиц сельскохозяйственные организации выступают налоговыми агентами, т.е. на них возложена обязанность по сбору и перечислению суммы налога в бюджет. Данный

налог рассмотрен нами в структуре налоговых платежей в связи с тем, что сельскохозяйственные предприятия несут ответственность за своевременную и правильную уплату суммы платежа. То есть, если организация уплатит налог позже установленного срока или с неверно определенной налогооблагаемой суммы, то штрафные санкции и пени будут перечисляться в бюджет из чистой прибыли, что еще более усугубит ее тяжелее финансовое положение.

Земельный налог пока не играет роли эффективного регулятора земельных отношений. На его долю приходится всего 7,3% налоговых платежей сельскохозяйственных предприятий 2003г., хотя, на наш взгляд, он должен быть основным. В результате он не является действенным стимулятором улучшения использования земель, а также важным источником средств на мероприятия по повышению плодородия почв и других социально-экономических целей.

Налог на прибыль составляет 2,2%, плательщиками его являются сельскохозяйственные организации индустриально типа. В 2002- 2003г.г. уплачивали этот налог все сельскохозяйственные организации только по прибыли, полученной от реализации несельскохозяйственной продукции (товаров, работ, услуг). До введения гл.25 Налогового кодекса такую прибыль можно было инвестировать в основной капитал, строительство жилья, социальную сферу и таким образом получать налоговую льготу, не уменьшая при этом налогооблагаемую базу более чем на 50%. Такая льгота позволяла предприятиям заниматься воспроизводственной деятельностью и уплачивать в бюджет только половину суммы налога. На наш взгляд, для сельскохозяйственной отрасли, как приоритетной, следовало сохранить данную льготу.

В структуре налоговых платежей 2002-2003г.г. чуть более 2% приходится на налог с продаж, с 1 января 2004г. он отменен.

Совсем небольшую долю занимает налог на имущество предприятий. Это связано с тем, что до 2004г. для предприятий по производству,

переработке и хранению сельскохозяйственной продукции, чья выручка от указанных видов деятельности составляла не менее 70% общей выручки от реализации продукции, предусматривалась льгота – они не уплачивали данный налог.

Все уплачиваемые налоги в соответствии с действующим законодательством распределяются по уровням бюджетов и внебюджетным фондам (табл. 2.5).

Таблица 2.5

**Распределение налоговых платежей
сельскохозяйственных организаций Республики Башкортостан
по уровням бюджетов и внебюджетных фондов**

Налоговые платежи	2002г.		2003г.		2003г. к 2002г.	
	сумма, тыс. руб.	уд.вес, %	сумма, тыс. руб.	уд.вес, %	сумма, тыс. руб.	%
Всего налогов, сборов и обязательных платежей	2237899	100	2065633	100	-172266	92,3
в том числе						
в федеральный бюджет	596738	26,7	677093	32,8	80355	113,5
в консолидированный бюджет РБ	518172	23,1	433646	20,0	-84526	83,7
во внебюджетные фонды	1122989	50,2	954894	46,2	-168095	85,0

Данные таблицы 2.5 свидетельствуют о том, что почти половина всех налоговых платежей поступает во внебюджетные фонды. Около трети налогов перечисляется в федеральный бюджет, меньше всего поступивших налогов остается в региональном бюджете.

Как отмечалось ранее, налоговая система призвана выполнять две основные функции: фискальную – изъятие средств для пополнения бюджета, регулирующую – создание благоприятных условий для развития производства, влияния инвестиций и две ее подфункции. Насколько выполняются выше названные функции можно изучить методом группировки. Для этого налоги, уплачиваемые сельскохозяйственными организациями, классифицируются исходя из их экономической сущности.

Можно выделить две группы: прямые налоги, которые непосредственно связаны с организацией производства и его эффективностью: на землю, на прибыль, налог на доходы физических лиц и косвенные: налог на добавленную стоимость, акцизы, налог с продаж и др. Регулирующую функцию выполняют только прямые налоги, а косвенные предназначены в основном для пополнения бюджета и внебюджетных фондов, т.е. их функция фискальная.

Сгруппированные начисленные налоговые платежи сельскохозяйственных предприятий Республики Башкортостан представлены в таблице 2.6.

Таблица 2.6

Структура налоговых платежей сельскохозяйственных организаций Республики Башкортостан

Налоговые платежи	2002г.			2003г.		
	сумма, тыс. руб.	уд. вес внутри группы, %	уд.вес, %	сумма, тыс. руб.	уд вес внутри группы, %	уд.вес, %
<u>Прямые налоги</u>						
Налог на прибыль	53519	3,2	2,4	44835	2,8	2,2
Налог на имущество организаций	3297	0,2	0,2	257	0,0	0,0
Земельный налог	192262	11,3	8,6	151679	9,6	7,3
Единый сельскохозяйственный налог	-	-	-	1177	0,1	0,1
Единый социальный налог	1047897	62,1	46,8	916815	58,1	44,4
Налог на доходы физических лиц	216859	12,9	9,7	233411	14,8	11,3
Другие налоги и сборы	173310	10,3	7,7	230391	14,6	11,1
Итого	1687144	100,0	75,4	1578565	100,0	76,4
<u>Косвенные</u>						
НДС	502488	91,2	22,4	440957	90,5	21,4
Акцизы	0	0,0	0,00	69	0,0	0,00
Налог с продаж	48267	8,8	2,2	46042	9,5	2,2
Итого	550755	100,0	24,6	487068	100,00	23,6
Всего	2237899	-	100,0	2065633	-	100,00

Из данных таблицы 2.6 следует, что в общей сумме налогов и сборов сельскохозяйственных предприятий республики косвенные налоги составили

в 2002 -2003 г.г соответственно 24,6 % и 23,6 % соответственно, а прямые 75,4% и 76,4%. Таким образом, налоговая система в сельском хозяйстве республики носит регулирующий характер.

На неустойчивое финансовое положение сельскохозяйственных организаций немалое влияние оказывает высокий уровень долгов по платежам в бюджет и внебюджетные фонды. Поэтому анализ состояния расчетов с бюджетом должен быть неотъемлемой частью анализа налогообложения отрасли.

В связи с тяжелым финансовым положением и неплатежеспособностью сельскохозяйственные предприятия ежегодно уплачивают только часть начисленных налогов (табл. 2.7).

Таблица 2.7

Состояние расчетов с бюджетом сельскохозяйственных организаций Республики Башкортостан

Налоговые платежи	2002г.			2003г.		
	начислено, тыс.руб.	уплачено, тыс. руб.	% уплаты	начислено, тыс.руб.	уплачено, тыс. руб.	% уплаты
Налог на прибыль	53519	22893	42,8	44835	17029	38,0
НДС	502488	341529	68,0	440957	267024	60,6
Акцизы				69	-	0,0
Налог с продаж	48267	26040	53,9	46042	6836	14,8
Налог на имущество организаций	3297	2456	74,5	257	161	62,6
Земельный налог	192262	34531	18,0	151679	45974	30,3
Единый сельскохозяйственный налог				1177	182	15,5
Единый социальный налог	1047897	264806	25,3	916815	222466	24,3
Налог на доходы физических лиц	216859	52572	24,2	233411	42523	18,2
Другие налоги и сборы	173310	38867	22,4	230391	52525	22,8
Всего	2237899	783703	35,0	2065633	654720	31,7

Например, в 2003г. из начисленной суммы налогов в бюджет уплачено лишь 31,7%, т.е. менее 1/3 причитающейся суммы платежей. Причем

состояние расчетов несколько ухудшилось по сравнению с предыдущим годом.

Если рассматривать по видам налогов, то ни по одному из них не уплачивается в бюджет вся сумма начисленного налога. Наибольшая задолженность возникает по таким налогам как акцизы, налог с продаж, единый сельскохозяйственный налог. А большая задолженность по налогу на доходы физических лиц свидетельствует и о немалой задолженности по заработной плате перед работниками организаций.

Таким образом, несвоевременные расчеты с бюджетом ведут к возникновению кредиторской задолженности и начислению пеней и штрафов (рис.2.7), что еще более усугубляет тяжелое финансовое положение сельскохозяйственных товаропроизводителей.

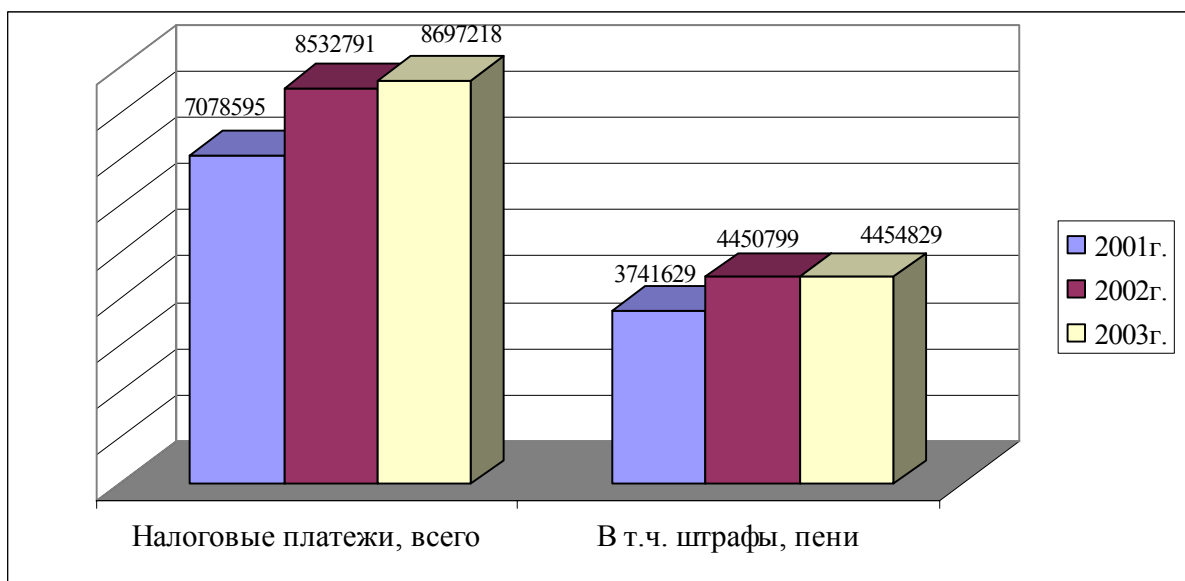


Рис.2.7.Задолженность по налоговым платежам сельскохозяйственных организаций Республики Башкортостан, млн. руб.

Диаграмма 2.7 наглядно иллюстрирует, что из года в год увеличивается сумма задолженности по налогам и сборам. Причем более половины задолженности приходится на пени и штрафы за просроченные платежи.

Сельское хозяйство России имеет ряд существенных объективных особенностей, которые намного снижают его конкурентоспособность, ставят отечественных сельскохозяйственных товаропроизводителей в худшие

условия на рынке продовольствия по сравнению с сельскохозяйственными товаропроизводителями развитых стран. Несмотря на это в России с начала 1990-х г.г. ежегодно сокращаются бюджетные средства, направляемые в аграрную сферу. Доля расходов на сельское хозяйство и рыболовство в расходной части бюджетов всех уровней упала с 15% в 1990г. до 2,3% в 2002г., или более чем в шесть раз / 49/ .

Государственная поддержка неадекватна и вкладу сельскохозяйственной отрасли в формирование валового внутреннего продукта страны и доходную часть бюджета (табл.2.8).

Таблица 2.8

Соотношение начисленных налогов и полученных субсидий из бюджетов сельскохозяйственными организациями Республики Башкортостан

Показатели	2002г.			2003г.		
	начислено налогов, тыс. руб.	получено субсидий, тыс. руб.	соотношение, %	начислено налогов, тыс. руб.	получено субсидий, тыс. руб.	соотношение, %
Федеральный бюджет	596738	124831	20,9	677093	109411	16,2
Региональный бюджет	518172	444194	85,7	433646	336904	77,7
Внебюджетные фонды	1122989	0	0,0	954894	0	0,0
Всего	2237899	569025	25,4	2065633	446315	21,6

Так, в 2003г. сельскохозяйственные организации республики начислили в федеральный бюджет 677093тыс. руб., тогда как субсидий было получено лишь 109411 тыс. руб., т.е. 16,2 % от начисленной суммы налогов. Из регионального бюджета на поддержку сельского хозяйства выделено 336904 тыс. руб., что составляет 77,7 % от начисленной суммы налогов. Таким образом, отмечается значительное преобладание средств, выделяемых из регионального бюджета над средствами из федерального бюджета, в то время, когда в федеральный бюджет направляется большая сумма налогов, чем в региональный.

В целом в форме государственной поддержки поступило в 2003г. 446315 тыс. руб., т.е. 21,6% от начисленных налоговых платежей. Это, несомненно, очень низкий показатель. В развитых странах поступления средств в сельское хозяйство в несколько раз превышают те суммы, которые идут от этой отрасли в бюджет. В целом по ОЭСР (организация экономического сотрудничества и развития), т.е. по 25 наиболее развитым странам Запада, поступления в сельское хозяйство из бюджета в 9 раз превышают его выплаты в бюджет, если добавить и ценовые субсидии, то в 18 раз. Направление средств сельскому хозяйству в целом по этой группе стран идет почти поровну: половину дает прямая бюджетная поддержка, половину – субсидирование цен в форме прямой бюджетной поддержки в ценах на продукцию сельского хозяйства /49/.

Для оценки влияния на развитие отрасли сложившейся системы налогообложения целесообразно проанализировать уровень налоговой нагрузки, который рассчитывается как отношение налоговых платежей либо к выручке от реализации продукции, работ, услуг, либо к себестоимости произведенной продукции, либо к валовой или чистой прибыли в целом по отрасли. Расчеты представлены в таблице 2.9

Таблица 2.9

**Расчет налоговой нагрузки сельскохозяйственной
отрасли Республики Башкортостан**

(тыс. руб.)

Показатели	2002г.	2003г.
Налоговые платежи сельскохозяйственных предприятий	2237899	2065633
Выручка от реализации произведенной продукции	10162872	10847870
Себестоимость произведенной продукции	10445033	10272944
Валовая прибыль (убыток)	-282161	574926
<u>Налоговая нагрузка, %</u>		
- на выручку от реализации продукции	22,0	19,0
- на себестоимость произведенной продукции	21,4	20,1
- на валовую прибыль	-	359,3

Налоговая нагрузка на себестоимость, выручку от реализации продукции (работ, услуг), валовую или чистую прибыль позволяет сопоставлять данный показатель как по регионам, отраслям, так и использовать найденное значение при анализе конкретных сельскохозяйственных предприятий

Расчеты показали (табл. 2.9), что налоговая нагрузка отрасли сельского хозяйства довольно таки высока. Так по отношению к выручке от реализации продукции (работ, услуг) в 2002 г. значение показателя составило 22,0%. В 2003г. значение несколько снизилось как из-за уменьшения налоговых платежей, так и из-за роста выручки. Аналогичные результаты получены и при нахождении налоговой нагрузки на себестоимость продукции – 20,1%. В странах с развитой рыночной экономикой сумма всех налогов равна 2-6% фермерских затрат /34/. На наш взгляд, налоговая нагрузка по отношению к себестоимости более реально отражает значение этого показателя.

Налоговая нагрузка по отношению, как к валовой прибыли тоже очень высока. По мнению специалистов для нормального развития производства на расширенной основе общий уровень налоговых платежей в сельском хозяйстве не должен превышать 35% прибыли. Сельскохозяйственные же предприятия республики уплачивают налоговые платежи, которые превышают валовую прибыль в 3,6 раза.

1 января 2002г. Федеральным Законом от 29.12.2001г. № 187-ФЗ введена гл.26.1 «Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)» Налогового кодекса. Сельскохозяйственные товаропроизводители еще не успели перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога (не был принят соответствующий закон Республики Башкортостан), как с 1 января 2004г глава 26.1 Налогового кодекса была изложена в новой редакции. В соответствии с новым регулированием, переход на уплату единого сельскохозяйственного налога и возврат к общему режиму налогообложения

будет осуществляться организациями, крестьянскими (фермерскими) хозяйствами и индивидуальными предпринимателями в добровольном порядке при условии, что в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции и (или) выращенной ими рыбы, включая продукцию ее первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства и (или) выращенной ими рыбы, составляет не менее 70 %. В старой редакции предполагалось, что перейти на уплату данного налога могут только предприятия АПК, у которых за предшествующий календарный год доля выручки от реализации сельскохозяйственной продукции, произведенной ими на сельскохозяйственных угодьях, в том числе от реализации продуктов ее переработки, составила не менее 70 % от общей выручки. Фактически получалось, что могли перейти на уплату единого налога только те сельскохозяйственные товаропроизводители, которые специализировались на производстве продукции растениеводства.

В отличие от старой новая редакция не требует введения указанного налога законом субъекта Российской Федерации.

Кроме того, изменились объект налогообложения, налоговая база и другие элементы налогообложения. Если ранее объектом налогообложения признавались сельскохозяйственные угодья, находящиеся в собственности, во владении или в пользовании, то теперь - доходы, уменьшенные на величину расходов. Если старой редакцией налоговой базой признавалась сопоставимая по кадастровой стоимости площадь сельскохозяйственных угодий, то новой – денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов. Налоговый период сменился с квартала на год. Налоговая ставка ранее принималась законодательными органами субъектов РФ (причем методика была изложена в Налоговом кодексе), то теперь установлена в фиксированном размере – 6 %.

На наш взгляд, принятая новая редакция главы 26.1 не стимулирует развитие агробизнеса. Признание в качестве объекта налогообложения доходов, уменьшенных на величину расходов, не учитывает главный фактор производства на селе – земельные ресурсы. Все-таки в старой редакции признание в качестве объекта налогообложения сельскохозяйственных угодий, находящихся в собственности, во владении или пользовании сельскохозяйственных товаропроизводителей, независимо от численности их работников, способствовало оптимизации величины и повышению эффективности использования земельного и других видов ресурсного потенциала.

Нисколько не упростится, наоборот усложнится, механизм ведения налогового учета, так как доходы и расходы в целях налогообложения будут исчисляться в соответствии с гл.25 Налогового кодекса, т.е. как по налогу на прибыль организаций, по которой до сих пор остается множество нерешенных спорных вопросов. Кроме того, датой получения доходов признается день поступления средств на счета в банках или кассу (кассовый метод), а расходами признаются затраты только после их фактической оплаты. В то время, когда многие сельскохозяйственные товаропроизводители неплатежеспособны, когда распространены нетрадиционные формы расчетов, применение данной методики расчета налоговой базы, на наш взгляд, не приемлемо.

Введение единого сельскохозяйственного налога заменяет НДС, налог на прибыль, налог на имущество организаций и единый социальный налог за исключением страховых взносов на обязательное пенсионное страхование. Однако нужно иметь в виду, что сельскохозяйственные предприятия и ранее освобождались от уплаты налога на прибыль от реализации сельскохозяйственной продукции и налога на имущество организации. А по НДС на реализуемую сельскохозяйственную продукцию предусматривается пониженная ставка в размере 10%, что позволяет сельскохозяйственным предприятиям, стремящимся к расширенному воспроизводству, в частности,

увеличивающим оборачиваемость оборотных активов, возмещать из бюджета больше средств, чем перечислять в него. Следует отметить, что неуплата НДС сельхозпредприятиями усложнит их отношения с покупателями и заказчиками, т.к. последние будут лишены возможности возмещать НДС из бюджета.

В отношении единого социального налога тоже больших преимуществ не предвидится, так как если общая ставка составляет 20% (с 1 января 2005г.), то при переходе на единый сельскохозяйственный налог применяется ставка в размере 15,8 % в форме платежей в пенсионный фонд РФ, экономия по данному налогу составляет всего 4,2 %.

На наш взгляд, для улучшения финансового положения сельскохозяйственных товаропроизводителей налоговая политика, должна быть ориентирована на:

- введение единого сельскохозяйственного налога с отменой всех платежей сельскохозяйственных предприятий в бюджет и внебюджетные фонды;
- единый сельскохозяйственный налог должен учитывать качество земли, которое включает следующие основные компоненты: плодородие почвы, состояние участков по рельефу и конфигурации, климатические условия, в которых находится данный участок, т.е. данный налог должен удерживаться с образующейся дифференциальной земельной ренты.

Дифференциальная рента порождается относительно лучшими объективными природно-экономическими условиями и не связана с лучшим использованием ресурсов, организацией производства и т.д. Поэтому, как отмечает Сагайдак А.Э., ее следует отличать от так называемого организационно-хозяйственного дохода, определяемого влиянием субъективного фактора производства. Дополнительная прибыль, полученная за счет умелого хозяйствования, не носит рентного характера /91/.

В данном случае налоговой базой по единому налогу следует принять сопоставимую по кадастровой стоимости площадь сельскохозяйственных угодий, методика определения которой установлена Постановлением

Правительства РФ №261 от 22 апреля 2002г. В соответствии с этой методикой в Республике Башкортостан проведена кадастровая оценка сельскохозяйственных угодий административных районов и земельно-оценочных зон. Для определения налоговой базы кадастровая стоимость сельскохозяйственных угодий каждого района сравнивается со средней кадастровой стоимостью одного гектара сельскохозяйственных угодий региона, т.е. находится индекс сопоставимой площади отношением первого показателя ко второму. Данный индекс может быть больше единицы у налогоплательщиков, земельные участки которых расположены в лучших по качеству землях, и меньше единицы – у тех, чьи земельные участки расположены на худших по качеству землях. Распределение административных районов Республики Башкортостан по индексу сопоставимой площади представлено в таблице 2.10.

Таблица 2.10

**Группировка районов по уровню индекса сопоставимой
площади сельскохозяйственных угодий
(Республика Башкортостан)**

Группы	Индекс сопоставимой площади	Количество районов	
		абсолютное	в% к итогу
1	менее 0,5	5	9
2	0,5 - 1,0	29	53
3	1-1,5	14	25
4	1,5-2,0	5	9
5	более 2,0	2	4
		55	100

Из данных таблицы следует, что 34 административных, земельно-оценочных района (1-2 группы) из 55, т.е. 62% находятся на худших по качеству землях, лишь земли двух районов (Кармаскалинский, Чишминский) можно охарактеризовать как высокоплодородные.

Произведение площади сельскохозяйственных угодий каждого района и индекса будет представлять налогооблагаемую площадь, т. е. налоговую базу каждого района.

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, т.к. по нему фактические плательщики – работники организаций. Так, налоговые платежи в 2002г. составили 2021040тыс.руб., площадь сельскохозяйственных угодий республики – 5186 тыс.га, следовательно, среднереспубликанский размер налоговой ставки на гектар сопоставимой по кадастровой стоимости площади сельскохозяйственных угодий составит 97,4 руб. $((1/4 \cdot 2021040) : 5186)$.

В приложении 9 на основе этой ставки и результатов государственной кадастровой оценки сельскохозяйственных угодий Республики Башкортостан проведены расчеты единого сельскохозяйственного налога в разрезе районов республики. Расчеты показали, что во всех районах формируются различные размеры единого сельскохозяйственного налога.

Таблица 2.11

**Группировка районов по удельному весу единого
сельскохозяйственного налога в общей сумме налогов
(Республика Башкортостан)**

Группа	Уд. вес единого с.-х. налога в общей сумме налогов, %	Число районов	
		абсолютное	в% к итогу
1	менее 1,0	12	22
2	1,1-2,0	24	44
3	2,0-3,0	12	22
4	3,0-4,0	7	13
	Итого	55	100

Распределение районов республики по удельному весу единого сельскохозяйственного налога (табл. 2.11) показало, что в структуре поступлений данного налога по республике в каждом из 7 районов формируется от 3 до 4 % общей республиканской суммы, соответственно в 12 - от 2 до 3 % и т.д.

Из расчетов выяснилось, что в целом по республике сумма единого сельскохозяйственного налога составит 488257 тыс. руб. (приложение 9).

Для анализа изменения уровня налогообложения для сельскохозяйственных организаций республики в случае введения единого сельскохозяйственного налога рассчитывается налоговая нагрузка.

Таблица 2.12

**Расчет налоговой нагрузки
сельскохозяйственных организаций
(Республика 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	-12,9пр.п.
- на себестоимость произведенной продукции	20,1	7,0	-13,1пр.п.
- на валовую прибыль	359,3	125,5	-233,8пр.п.

Итак, в том случае, если бы был принят единый сельскохозяйственный налог, где налоговой базой является сопоставимая по кадастровой стоимости площадь сельскохозяйственных угодий, сумма налоговых платежей в 2003г. была бы меньше на 65,1%. А налоговая нагрузка, рассчитанная по отношению к выручке от реализации продукции (работ, услуг) составила бы

всего 6,1 %. Соответственно уменьшились бы и значения налоговой нагрузки, рассчитанные по отношению к себестоимости и валовой прибыли.

Таким образом, анализ налогообложения отрасли позволяет выявить значимость поступлений налоговых платежей в бюджет и внебюджетные фонды, изучить влияние налогообложения на финансово-экономическое состояние отрасли, рассмотреть какие налоги носят более обременяющий характер и т.д. Он позволяет выявить резервы оптимизации налоговых платежей. Разработанная нами методика является необходимым инструментом при планировании экономического развития, как в сельскохозяйственной, так и в любой отрасли экономики.

2.3. Методика исследования системы налогообложения сельскохозяйственных организаций

Исследование системы показателей налогообложения совокупности предприятий (например, административно-хозяйственного района) можно провести в несколько этапов:

1. Оценка значимости налоговых платежей исследуемой совокупности предприятий в общей сумме налоговых поступлений.
2. Изучение структуры налоговых платежей с целью выявления наиболее обременительных налогов.
3. Исследование баз обложения и источников уплаты налогов с применением метода группировок.
4. Выявление влияния различных факторов методом корреляционно-регрессионного анализа.
5. Оценка налоговой нагрузки группы предприятий.
6. Анализ состояния расчетов с бюджетом, сопоставление налоговых платежей с государственной поддержкой.
7. Выявление резервов оптимизации налогообложения предприятий.

Проводится анализ налогообложения предприятий по этим этапам на примере сельскохозяйственных товаропроизводителей Уфимского района Республики Башкортостан.

Итак, на первом этапе оценивается значимость налоговых платежей сельскохозяйственных организаций.

Структура налоговых платежей по основным отраслям экономики Уфимского района (табл. 2.13) значительно отличается от республиканской. Так, если по республике от сельскохозяйственных организаций поступает всего лишь 1,2% всех налоговых платежей, то по району – 17,9%. Однако, также как и по республике, данный показатель из года в год снижается. Так, если в 2001г. по доле налоговых поступлений сельскохозяйственные организации находились на первом месте, то в 2003г. – уже на третьем месте.

Таблица 2.13

Структура налоговых платежей предприятий Уфимского района Республики Башкортостан по основным отраслям экономики

(%)			
Отрасль	2001г.	2002г.	2003г.
Промышленность	24,0	36,1	23,8
Сельское хозяйство	30,6	25,8	17,9
Транспорт	4,1	5,2	7,0
Строительство	30,3	22,1	31,8
Торговля и общественное питание	10,2	9,5	17,2
Жилищно-коммунальное хозяйство	0,8	1,3	2,3
Всего	100	100	100

Сельскохозяйственные предприятия Уфимского района уплачивают все налоги, предусмотренные законодательством для сельскохозяйственных товаропроизводителей (табл. 2.14).

Данные свидетельствуют о том, что по сельскохозяйственным организациям сумма налоговых платежей в 2003г. увеличилась по сравнению с 2001г. на 33% и составила 206,3 млн. руб. По сравнению с 2001г. значительно увеличились платежи по таким налогам, как налог с продаж на

99% из-за роста объема продаж за наличный расчет, единого социального налога и налога на доходы физических лиц соответственно на 50% и 67% из-за роста фонда заработной платы.

Таблица 2.14

Структура налоговых платежей сельскохозяйственных организаций Уфимского района Республики Башкортостан

Виды налоговых платежей	2001г.		2002г.		2003г.		Изменение	
	сумма, тыс.руб.	уд.вес., %	сумма, тыс.руб.	уд.вес., %	сумма, тыс.руб.	уд.вес., %	суммы, %	уд.веса, пр.п.
Налог на прибыль	709	0,5	504	0,3	360	0,2	50,8	-0,3
НДС	50540	32,7	26000	17,6	48425	23,5	95,8	-9,2
Налог с продаж	7044	4,6	8851	6,0	14049	6,8	199,4	2,2
Земельный налог	1598	1,0	2544	1,7	2138	1,0	133,8	0,0
ЕСН	67023	43,4	76099	51,6	100468	48,7	149,9	5,3
НДФЛ	23569	15,3	33430	22,6	39533	19,2	167,7	3,9
Прочие	3797	2,5	279	0,2	1380	0,6	36,3	-1,9
ИТОГО	154280	100	147707	100	206353	100	133,7	0,00

Структура налоговых платежей в разные годы имеет различный характер, нет постоянства. Однако все три года почти половина всех налоговых платежей вносится в виде единого социального налога. Второе место среди налоговых платежей занимает НДС – 23,4%. На налог на доходы физических лиц приходится 19,2%.

Представляет интерес анализ вклада каждой сельскохозяйственной организации в общую сумму налоговых платежей района (приложение 10). Более половины налоговых платежей сельскохозяйственных организаций вносят всего два предприятия – ДП Птицефабрика Башкирская (32,8 %) и ГУСП «совхоз Алексеевский» (23,5 %), вклад налоговых платежей в различные бюджеты таких предприятий, как колхоз «Заря» и АКХ им. Кириллова и других очень мал.

На следующем этапе изучаются и оцениваются базы налогообложения, для чего проводится группировка налогов по базам обложения: стоимость имущества, фонд оплаты труда, обороты по реализации, прибыль, то группировка проводится именно по этим группам (приложение 11). Самой облагаемой базой почти по всем сельскохозяйственным предприятиям Уфимского района является труд. Так, на таких предприятиях как «Уфимский конезавод», совхоз «Дмитриевский» более 90% налогов исчисляется с данной базы. Далее по значимости следуют налоги с оборота по реализации. На них приходится в среднем по району 30,3% всех налоговых платежей. В некоторых же хозяйствах (колхоз «Заря», совхоз «60 лет СССР», совхоз «Кармасан») более половины налоговых платежей исчисляется с оборота по реализации. На налоги, налоговыми базами которых является стоимость имущества и прибыль, приходятся небольшие доли, так как сельскохозяйственные предприятия освобождены от уплаты налогов на имущество и прибыль (от реализации сельскохозяйственной продукции).

Анализ по базам обложения позволяет сделать вывод о том, что при планировании деятельности сельскохозяйственных организаций района, необходимо большее внимание уделять оптимизации фонда оплаты труда и объемов реализации, т.к. они влияют на результативность деятельности предприятия и на отношения его с бюджетом.

Налоги можно также сгруппировать по источникам уплаты (приложение 12). Данные свидетельствуют о том, что основным источником уплаты налогов на сельскохозяйственных организаций Уфимского района являются себестоимость, на долю которого в среднем приходится 61,51%. Большой удельный вес налогов, уплачиваемых за счет себестоимости, имеет как положительные, так и отрицательные моменты. Так, с одной стороны, данные налоговые платежи, увеличивая себестоимость выпускаемой продукции, уменьшают налогооблагаемую прибыль. С другой стороны, расширение производства возможно только за счет чистой прибыли

предприятия. К тому же инвесторов также привлекает прибыльность предприятий.

Чуть более $1/3$ налогов уплачивается из выручки. Очень мала сумма налогов, уплачиваемых с прибыли. Это также связано с льготами, предоставленными налоговым законодательством сельскохозяйственным организациям.

На четвертом этапе выявляется влияние различных факторов на суммы налоговых платежей по сельскохозяйственным организациям Уфимского района с помощью построения пространственной корреляционно - регрессионной модели. На этом этапе изучается влияние на суммы налоговых платежей налоговых баз, выявленных в результате группировки: выручки от реализации продукции, фонда заработной платы, площади сельскохозяйственных угодий (приложение 13). В качестве фактора не рассматривается валовая прибыль потому, что она, во-первых, является признаком, функционально-связанным с выручкой, во-вторых, доля налогов, изымаемых с нее очень мала (всего 0,34%).

В результате корреляционно-регрессионного анализа (приложение 14) выявилось, что связь между суммой налоговых платежей и выделенными факторами очень сильная, т.к. коэффициент множественной корреляции равен 0,98 (больше 0,7). Корреляционная матрица говорит о том, что наиболее связаны с результативным признаком фонд заработной платы и выручка от реализации продукции (работ, услуг), так как коэффициенты парной корреляции равны соответственно 0,980 и 0,921. Множественный коэффициент детерминации тоже высок (0,9638), что означает, вариация налоговых платежей на 96% зависит от изменения выделенных факторов. Коэффициенты эластичности свидетельствуют о том, что при отклонении величины выручки от реализации продукции (работ, услуг) на 1% (при отвлечении от сопутствующего отклонения двух других факторов) сумма налоговых платежей отклонится от среднего значения на 11,7%. При отклонении величин фонда заработной платы и площади

сельскохозяйственных угодий – соответственно на 88, 2% и 7,1%. Как видно, наибольшее влияние на изменении сумм налоговых платежей хозяйств оказывает фонд заработной платы.

Наиболее объективную оценку налогообложения организаций дает расчет налоговой нагрузки (пятый этап), показатели которой по хозяйствам приведены в приложения 15. Налоговая нагрузка сельскохозяйственных организаций Уфимского района, рассчитанная по методике, предложенной Министерством финансов РФ, позволяет сделать вывод, что в среднем по району данный показатель в 2003г. ниже республиканского уровня - 15,8% против 19,0%. Однако уровень налоговой нагрузки в разрезе хозяйств сильно варьирует. Так, наименьшее значение показателя на птицефабрике «Башкирская» - 12,4% в 2003г., в АКХ Кириллова и в совхозе «Чапаевский» в она составила более 100%, т.е. начисленные налоги превышают выручку от реализации продукции (работ, услуг). Следовательно, в этих организациях не хватает источников, чтобы покрыть долги перед бюджетом. Данные показатели, конечно же, свидетельствует о том, что организация находится в кризисном положении.

В 2003г. в целом по хозяйствам района по сравнению с 2002г. налоговая нагрузка увеличилась на 2,4 пр.пункта. Налоговая нагрузка значительно увеличилась в таких хозяйствах, как в совхозах «Чапаевский» (на 59,6 пр.пункта) и «Уфимский» (на 20,8 пр.пункта), птицефабрика «Уфимская» (10,7 пр.пункта). В некоторых же хозяйствах данный показатель, наоборот, снизился: в АКХ Кириллова, агрофирме им. Цюрупы, колхозе «Заря» и др.

Так как налоговая нагрузка рассчитывается как отношение сумм налогов и выручки от реализации продукции (работ, услуг), то, используя индексный метод анализа можно рассчитать количественное влияние каждого из них. Расчет производится методом цепных подстановок следующим образом:

$$1) H_{H_{2002}} = \frac{H_{2002}}{B_{2002}} \times 100; 2) H_{H_{2003}} = \frac{H_{2003}}{B_{2003}} \times 100; 3) H_{H_{\text{усл}}} = \frac{H_{2003}}{B_{2002}} \times 100;$$

$$4) \Delta H_{H_{\text{общ}}} = H_{H_{2003}} - H_{H_{2002}}; 5) \Delta H_{H_H} = H_{H_{\text{усл}}} - H_{H_{2002}}; 6) \Delta H_{H_B} = H_{H_{2003}} - H_{H_{\text{усл}}},$$

где H_H - налоговая нагрузка, %; H - сумма налогов, тыс. руб.,

B - выручка от реализации продукции (работ, услуг), тыс.руб.

Расчеты представлены в приложении 16. В результате выяснилось, что наибольшее влияние на увеличение налоговой нагрузки в 2003г. по сравнению с 2002г. в целом по хозяйствам района оказало изменение общей суммы налогов. Так, налоговая нагрузка увеличилась на 5,3 пр. пункта из-за роста суммы налогов и уменьшилась на 2,9 пр. пункта из-за роста выручки. Наибольшее влияние на увеличение налоговой нагрузки оказало изменение сумм налогов в АКХ «Зубово», совхозе «Кармасан» и птицефабрике «Уфимская», а уменьшение выручки – в АКХ Кириллова, совхозе «им.60лет СССР», агрохозяйстве «Энергетик».

Расчет налоговой нагрузки по отношению к себестоимости (приложение 17) показал, что значение увеличивается в 2003г по сравнению с 2001-2002г.г. Однако данный показатель ниже на 1,8 пр.пункта среднеотраслевого показателя. Наиболее обременительны налоговые платежи в таких хозяйствах, как совхозах «Чапаевский», «им.60лет СССР», АКХ Кириллова и др.

Расчет влияния факторов на изменение налоговой нагрузки (приложение 18) показал, что она увеличилась на 6,4 пр. пункта из-за роста налоговых платежей и уменьшилось на 4,1 пр. пункта из-за увеличения себестоимости производимой продукции (работ, услуг).

Введение единого сельскохозяйственного налога по предлагаемой методике, конечно же, окажет немалое влияние и на уровень налоговой нагрузки хозяйств района. В приложении 19 проведены расчеты данного налога. Сопоставимая по кадастровой стоимости площадь сельскохозяйственных угодий найдена исходя из индекса сопоставимой площади, рассчитанной в разделе 2.2. Сумма единого сельскохозяйственного

налога рассчитана как произведение сопоставимой площади и налоговой ставки в 97,4 руб./га. Налог по птицефабрикам района не рассчитывается, т.к. они относятся к сельскохозяйственным организациям индустриального типа, которые, в свою очередь, не признаются плательщиками данного налога.

Расчеты показали, что наибольшие суммы единого сельскохозяйственного налога будут уплачиваться такими хозяйствами, как совхозами «Дмитриевский», «Шемяк», «Кармасан».

В приложении 19 рассмотрено изменение налоговой нагрузки в случае введения единого налога. Так, если при действующей системе налогообложения в среднем по району налоговая нагрузка в 2003г. составила 15,8%, то в том случае, если бы был введен единый сельскохозяйственный налог налоговая нагрузка составила бы 10,2%, Т.е. меньше на 5,6 пр. пункта.

При введении единого налога большинстве хозяйств налоговая нагрузка снижается, особенно в таких хозяйствах как совхозах «Чапаевский», «Уфимский», «Алексеевский» и др.

Таким образом, введение единого сельскохозяйственного налога по методике, где налоговой базой является кадастровая стоимость земли, посредством снижения налогового нагрузки окажет положительное влияние на финансовое положение сельскохозяйственных товаропроизводителей.

В последние годы все более возрастает актуальность государственной поддержки сельскохозяйственных предприятий (шестой этап анализа). Как отмечалось ранее, дотации, выделяемые из бюджета на поддержку агропромышленного комплекса неадекватны его вкладу в формирование валового внутреннего продукта и доходную часть бюджета. К примеру, в целом по России, в 2001г. этими предприятиями внесено в бюджеты всех уровней в виде налогов и других обязательных платежей 129,4 млрд. руб., в то время как бюджетные расходы на финансирование сельского хозяйства и рыболовства составили 67,4 млрд. руб. (52% от суммы уплаченных налогов) /35/.

Аналогична ситуация и в хозяйствах Уфимского района Республики Башкортостан (табл. 2.15).

Таблица 2.15

**Дотации от суммы налогов и выручки от реализации
сельскохозяйственных организаций Уфимского района**

(%)

Хозяйства	2001г.		2002г.		2002г.	
	дотации от		дотации от		дотации от	
	суммы налогов	выру- чки от реали- зации	суммы налогов	выру- чки от реали- зации	суммы налогов	выру- чки от реали- зации
МУСП совхоз "Шемяк"	35,0	8,6	42,4	10,7	20,9	6,0
АКХ «Зубово»	13,4	2,6	31,2	9,2	7,7	2,9
МУСП совхоз "Кармасан"	18,6	4,6	0,0	0,0	32,9	5,8
Колхоз «Заря»	65,0	11,1	27,5	8,4	18,3	2,6
ФГУП Уфимский конезавод	80,1	29,3	53,0	15,1	63,8	10,3
ФГУП ОПХ "Уфимское"	40,7	10,5	46,2	9,4	98,0	20,3
МУСП совхоз "Уфимский"	85,6	10,1	29,9	4,4	11,6	4,1
ЗАО Агрохозяство "Энергетик"	34,9	9,3	13,7	4,4	27,3	11,1
ДП Птицефабрика "Уфимская"	86,9	1,2	8,1	0,6	0,0	0,0
МУСП совхоз "Черкасы"	26,2	4,9	15,2	3,6	18,9	5,3
МУСП совхоз «Дмитриевский»	42,6	5,3	21,3	2,6	39,6	5,9
ГУСП совхоз "Алексеевский"	8,0	2,2	45,8	6,3	15,0	2,3
ГУСП совхоз "им.60лет СССР"	4,5	2,4	6,2	3,5	1,9	1,3
АКХ Кириллова	20,8	26,5	0,0	0,0	29,4	10,5
МУСП совхоз "Чапаевский"	5,2	1,7	0,0	0,0	0,0	0,0
ДООО Агрофирма им.Цюрупы	3,5	1,2	15,5	6,8	6,1	0,9
ФГУП "Учхоз «Миловское»	27,3	6,5	13,5	3,6	18,3	3,4
ДП Птицефабрика "Башкирская"	18,2	1,3	13,8	1,1	3,6	0,4
ИТОГО	16,4	2,5	24,5	3,3	10,9	1,7

Как видно из таблицы, дотации в сумме уплаченных налогов в 2003г. составили всего 10,9 %, снизились на 13,6 процентных пункта по сравнению с 2002г. Значительно увеличилась государственная поддержка ОПХ «Уфимское», где сумма дотаций почти покрыла сумму начисленных налогов.

Увеличилась доля дотаций и в таких хозяйствах, как «Уфимский конный завод», совхоз «Дмитриевский». Значительно снизилась доля дотаций в сумме налогов в АКХ «Зубово», совхозе «им.60лет СССР», птицефабрике «Башкирская» и др.

Очень низка доля дотаций и в выручке от реализации продукции (работ, услуг) – 1,7%, тогда как в среднем по стране 4,9%. В странах ЕС он составляет 65-70%, в Скандинавских странах и Японии 72-75%. /34/. Однако, несмотря на низкий уровень бюджетной поддержки, ее роль в обеспечении экономической устойчивости сельскохозяйственных предприятий остается довольно заметной. Так, она позволила повысить рентабельность совокупного капитала в среднем по хозяйствам района на 5,5 пункта (с 9,6% до 15,1%).

Считаем, что государственная поддержка сельскохозяйственных предприятий в сегодняшней экономической ситуации – это объективная необходимость. Кроме предоставления дотаций целесообразно в качестве первой неотложной меры списать скопившуюся просроченную задолженность перед бюджетом и внебюджетными фондами. Основанием для принятия таких мер является факт о том, что причины образования ее кроются в несостоятельном механизме реформирования российской экономики. Непричастны сельскохозяйственные товаропроизводители также и к тому, что сокращался платежеспособный спрос населения на продукты АПК, что росли объемы импортного продовольствия, что не в пользу аграрного производства складывалось соотношение цен на продукцию сельского хозяйства и промышленности. Финансовое положение многих сельскохозяйственных предприятий не обеспечивает простого воспроизводства, а уплата долгов не только убыточными, но и прибыльными хозяйствами все больше превращается в нерешаемую проблему.

К примеру, в большинстве хозяйств Уфимского района задолженность перед бюджетом и внебюджетными фондами из года в год растет (табл. 2.16).

Таблица 2.16

**Задолженность сельскохозяйственных предприятий
Уфимского района Республики Башкортостан
в бюджет и внебюджетные фонды**

(тыс. руб.)

Хозяйства	2001г.	2002г.	2003г.	Темп роста, %
МУСП совхоз "Шемяк"	491	2636	5460	1112,0
АКХ «Зубово»	2543	1640	1953	76,8
МУСП совхоз "Кармасан"	5723	6438	5548	96,9
Колхоз «Заря»	703	622	644	91,6
ФГУП Уфимский конный завод	2602	3351	4576	175,9
ФГУП ОПХ "Уфимское" БНИИСХ	3070	2728	2728	88,9
МУСП совхоз "Уфимский"	8289	7243	8495	102,5
ЗАО Агрохозяство "Энергетик"	1106	1802	2762	249,7
ДП Птицефабрика "Уфимская"	18872	26010	28394	150,5
МУСП совхоз "Черкасы"	5059	6872	7182	142,0
МУСП совхоз-завод "Дмитриевский"	1078	2391	3732	346,2
ГУСП совхоз "Алексеевский"	2430	4315	6439	265,0
ГУСП совхоз "им.60лет СССР"	31488	29171	29125	92,50
АКХ Кириллова	2172	2374	2403	110,6
МУСП совхоз "Чапаевский"	18066	21268	20906	115,7
ДООО Агрофирма им.Цюрупы	4299	10189	11775	273,9
ФГУП "Учхоз «Миловское» БГАУ"	3278	5031	6013	183,4
ДП Птицефабрика "Башкирская"	40633	66885	107016	263,4
ИТОГО	151902	200966	255151	168,0

В среднем по хозяйствам района задолженность перед бюджетом и внебюджетными фондами в 2003г. по сравнению с 2001г. возросла в 67,9%. В совхозе «Шемяк» задолженность возросла более чем в 10 раз, в ЗАО «Энергетик», ГУСП совхоз «Алексеевский», ДООО Агрофирме им. Цюрупы, МУСП совхоз-завод «Дмитриевский» от 2,5 до 3,5 раз. Рост задолженности объясняется, главным образом, недостатком денежных средств: во многих хозяйствах показатель абсолютной ликвидности равен нулю.

В сложившихся условиях хозяйствам района нами было предложено участвовать в реструктуризации долгов перед бюджетом и внебюджетными фондами, предусмотренной Федеральным законом №83-ФЗ от 9 июля 2002г. «О финансовом оздоровлении сельскохозяйственных товаропроизводителей» /104/. Данный закон устанавливает правовые основы и условия реструктуризации долгов сельскохозяйственных товаропроизводителей. Реструктуризация долгов 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.

Были рассчитаны и предложены варианты реструктуризации, которые в последующем позволили 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.

В соответствии с требованиями Постановления от 30 января 2003г. №52 финансовое состояние сельскохозяйственных предприятий Уфимского района было определено нами с помощью коэффициентов абсолютной ликвидности, критической оценки, текущей ликвидности, обеспеченности собственными средствами, финансовой независимости, финансовой независимости в отношении формирования запасов и затрат (приложение 20).

По коэффициенту абсолютной ликвидности ни в одном хозяйстве района данный показатель не соответствует нормативу – 0,20-0,25, а в восьми хозяйствах - и вовсе равен нулю. По коэффициенту критической оценки показатели в 15 хозяйствах района из 18 этот показатель ниже норматива (0,7-1,0). Коэффициент текущей ликвидности должен быть выше 2, во многих же хозяйствах района он не соответствует нормативу. В 10 хозяйствах района коэффициент обеспеченности собственными средствами имеет значение ниже нормативного (0,3), из которых в 7 хозяйствах

оборотные активы формируются за счет заемных источников. Во многих хозяйствах района показатель финансовой независимости свидетельствует об их финансовой независимости, т.к. он выше норматива в 0,5. Лишь такие хозяйства, как птицефабрика «Уфимская», совхозы «60 лет СССР» и «Чапаевский» можно оценить как финансово зависимые. По коэффициенту финансовой независимости в отношении формирования запасов и затрат можно определить, что птицефабрика «Уфимская» находится в кризисном финансовом состоянии, т.е. на грани банкротства. В неустойчивом (предкризисном) состоянии находится совхоз «Кармасан». Остальные хозяйства можно оценить как финансово-устойчивые.

Исходя из нормативов, значение каждого из коэффициентов оценивается в баллах в соответствии с таблицей расчета коэффициентов для отнесения сельскохозяйственных товаропроизводителей к группам финансовой устойчивости должника, утвержденных постановлением № 52 /81/. Общая сумма баллов является основанием для отнесения должника к одной из пяти групп финансовой устойчивости.

Предложения по реструктуризации долгов представлены в табл. 2.17

Таблица 2.17

**Предложения по порядку реструктуризации долгов
сельскохозяйственных организаций Уфимского района
Республики Башкортостан**

Группа финансовой устойчивости	Число хозяйств района	Вариант реструктуризации	Отсрочка погашения долга, лет	Рассрочка погашения долга, лет
1	1	1	5	4
2	7	2	5	5
3	6	3	6	5
4	3	4	6	6
5	1	5	7	6

Сельскохозяйственным товаропроизводителям, отнесенным к первой группе финансовой устойчивости (первый вариант реструктуризации долгов), предоставляется отсрочка погашения долга на 5 лет с последующей рассрочкой погашения долга в течение 4 лет. Хозяйствам, отнесенным ко второй группе финансовой устойчивости, предоставляется отсрочка погашения долга на 5 лет с последующей рассрочкой погашения долга в течение 5 лет; соответственно третьей группе – на 6 и 5 лет; четвертой группе 6 и 6 лет; пятой группе - на 7 и 6 лет.

Кроме того, на наш взгляд, для сельскохозяйственных организаций следует восстановить общие (ценовые и ресурсные) условия, которые будут способствовать не только росту производства, но и воспрепятствовать образованию новых долгов.

Предложенная нами методика анализа налогообложения сельскохозяйственных организаций района позволяет оценить их роль в формировании налоговых платежей района, выявить наиболее обременяющие налоги, рассчитать количественное влияние различных факторов на налогообложение, оценить адекватность государственной поддержки и вклада данной отрасли в формирование бюджета.

3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УПРАВЛЕНИЯ СИСТЕМОЙ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

3.1 Исследование управленческого аспекта влияния сезонных колебаний на налогообложение сельскохозяйственных организаций

Предприятие в условиях рынка должно постоянно держать под контролем состояние своих финансов и экономические процессы, вызывающие изменение затрат, цен, прибыли. Без этого невозможно решить задачи планирования и прогнозирования, принять правильное управленческое решение, построить учетную политику предприятия, в том числе и в целях налогообложения, обеспечить конкурентоспособность производимой продукции и рентабельность производственной деятельности.

Необходимость управленческого подхода к налогообложению все более возрастает, так как налоги несут в себе крайне важное качество: они оказывают колоссальное влияние на экономические и предпринимательские решения. Наличие или отсутствие того или иного налога, размер ставки, вычетов и освобождений, те или иные положения налогового учета – все это в большинстве случаев изменяет или корректирует решение, которое было бы принято в отсутствии налогов. Налоговые платежи существенно влияют на финансовые результаты и на эффективность финансово-хозяйственной деятельности организаций. Поэтому анализ налогообложения должен стать составной частью анализа хозяйственной деятельности организаций.

В ходе анализа возможно применение имеющихся в арсенале экономического анализа методов, способов и приемов исследования.

Особенностью динамики налогообложения на микроуровне является большая степень взаимодействия с внешними факторами, не зависящими от деятельности предприятия (ценовой политики, грамотного управления), но

активно на нее влияющими. Поэтому в результате исследования может оказаться, что наибольшее влияние на вариацию признака по времени оказывает не тенденция, а, например, случайные колебания. Каждое предприятие стремиться к минимизации налоговых издержек, поэтому тенденция рассматривается как положительная при снижении налоговых выплат. Тогда как на макроуровне – наоборот.

На основании представленных в таблице 3.1 данных рассчитываются показатели, характеризующие тенденцию динамики – базисные и цепные индексы (приложение 21).

Таблица 3.1

**Налоговые платежи совхоза "Шемяк" Уфимского района
Республики Башкортостан**

(тыс. руб.)

Налоги	1999г.	2000г.	2001г.	2002г.	2003г.
НДС	2402	2581	3710	4403	4408
Налог с продаж	20,5	34,8	43,3	52	30,0
Земельный налог	102,2	211,1	210,7	332	477,0
ЕСН,	1615	1749	1749	2989	3421
в том числе					
в пенсионный фонд	1089	1425	1380,5	2217	2342
в фонд социального страхования	270,4	360	194,3	493	720
в фонд общего медицинского страхования	180,3	245	174,2	279	359
в фонд занятости	75,1	94,1	0	0	0
НДФЛ	417,6	452,3	472	1023,8	1000
Прочие	18,1	37	40	41	27
Всего	4576	5065	6225	8841	9363

Сравнивая уровни разных лет, можно сделать вывод, что в целом налоговые платежи совхоза "Шемяк" из года в год увеличиваются. О тенденции увеличения платежей по всем видам налогов свидетельствуют и равномерные базисные темпы роста. Так, по хозяйству в 2003г. сумма налоговых платежей увеличилась по сравнению с 1999г. в 2,05 раза. Особо резко возросли суммы платежей по земельному налогу (в 4,67 раза), что

объясняется главным образом увеличением ставок налога. Цепные темпы роста свидетельствуют о том, что почти по всем налоговым платежам хозяйства начисления следующего года больше предыдущего (больше 100%). Лишь единого социального налога в 2001г. начислили меньше, чем в 2000г., в связи с тем, что с введение гл.24 Налогового кодекса была снижена ставка данного налога для сельскохозяйственных товаропроизводителей с 30,6% до 26,1%.

В сельском хозяйстве на результаты финансово-хозяйственной деятельности оказывают влияние периодические сезонные колебания, возникающие из-за смены времени года. Поэтому, несомненно, возникает необходимость изучить их влияние и на налогообложение. Так как, в структуре налоговых платежей наибольший удельный вес приходится на НДС, целесообразно изучить влияние сезонных колебаний именно на начисление данного налога. В приложении 16 представлена динамика начисленного НДС.

Если сезонный временной ряд представить в виде математической модели, то он будет иметь следующий вид:

$$Y_t = U_t + V_t + E_t, \quad t = \overline{1, T},$$

где Y_t - сезонный временной ряд;

U_t - основная тенденция (тренд);

E_t - случайная компонента;

T - число уровней наблюдения.

При исследовании сезонных временных рядов возникают следующие задачи:

- 1) определения наличия во временном ряду тренда и определении степени ее гладкости;
- 2) выявление наличия во временном ряду сезонных колебаний;
- 3) фильтрация компонент ряда;
- 4) анализ динамики сезонной волны;
- 5) исследование факторов, определяющих сезонные колебания;
- 6) прогнозирование тренд - сезонных процессов.

Существуют различные методы определения наличия во временном ряду тренда: метод расчета абсолютных цепных приростов уровней ряда, расчет средней по укрупненным интервалам, метод проверки разностей средних уровней с помощью критерия Стьюдента, метод Фостера-Стьюарта [31]. В данном случае используется метод укрупненных интервалов, как наиболее наглядный. Рассчитывается среднегодовая ежемесячная сумма начисленного НДС, результаты расчетов представлены на рис.3.1.

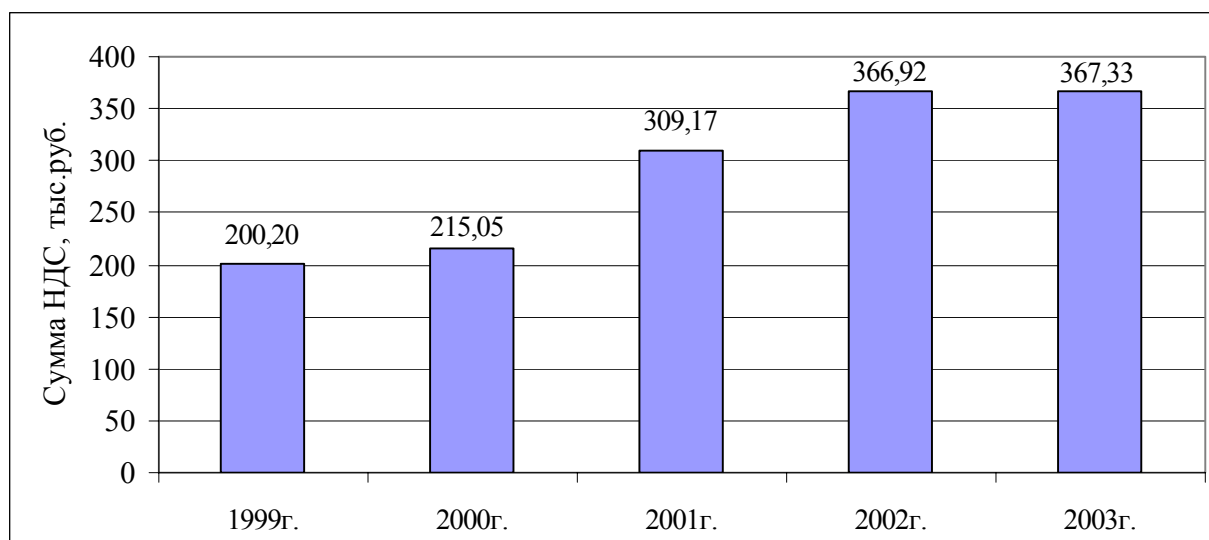


Рис. 3.1. Динамика среднемесячных платежей НДС

Данная диаграмма наглядно показывает, что рассматриваемый динамический ряд, составленный из ежемесячных начислений НДС, имеет тенденцию к возрастанию, т. е. тренд.

С целью более четко выделить тенденцию развития исследуемого процесса, в том числе для дальнейшего применения методов прогнозирования на основе трендовых моделей, производят сглаживание (выравнивание) временных рядов. Однако нужно иметь в виду, что при наличии существенных сезонных колебаний параметры тренда будут вычислены правильно только при условии, что первый и конечный уровни относятся к одному и тому же месяцу, иначе сезонность исказит параметры тренда. Поэтому в расчет включается и январь месяц 2003г. Методы сглаживания делятся на две группы:

- 1) аналитическое выравнивание с использованием кривой, проведенной между конкретными уровнями ряда так, чтобы она отображала тенденцию, присущую ряду, и одновременно освобождала его от незначительных колебаний;
- 2) механическое выравнивание отдельных уровней временного ряда с использованием фактических значений соседних уровней.

Аналитически, с использованием ППП Excel, выявлено (приложение 22), что если тенденцию представить в виде линейной формы тренда, то уравнение будет иметь вид: $Y(t) = 134,75 + 5,1471 t$. Данное уравнение тренда показывает, что ежемесячно за рассматриваемый период сумма начисленного НДС возрастает на 5,15 руб. Расчет среднеквадратического отклонения показал, что наиболее точно отражает направление развития экспоненциальная форма тренда, представленная уравнением $Y(t) = 125,22 e^{0,0196x}$. В приложении представлены обе формы трендов.

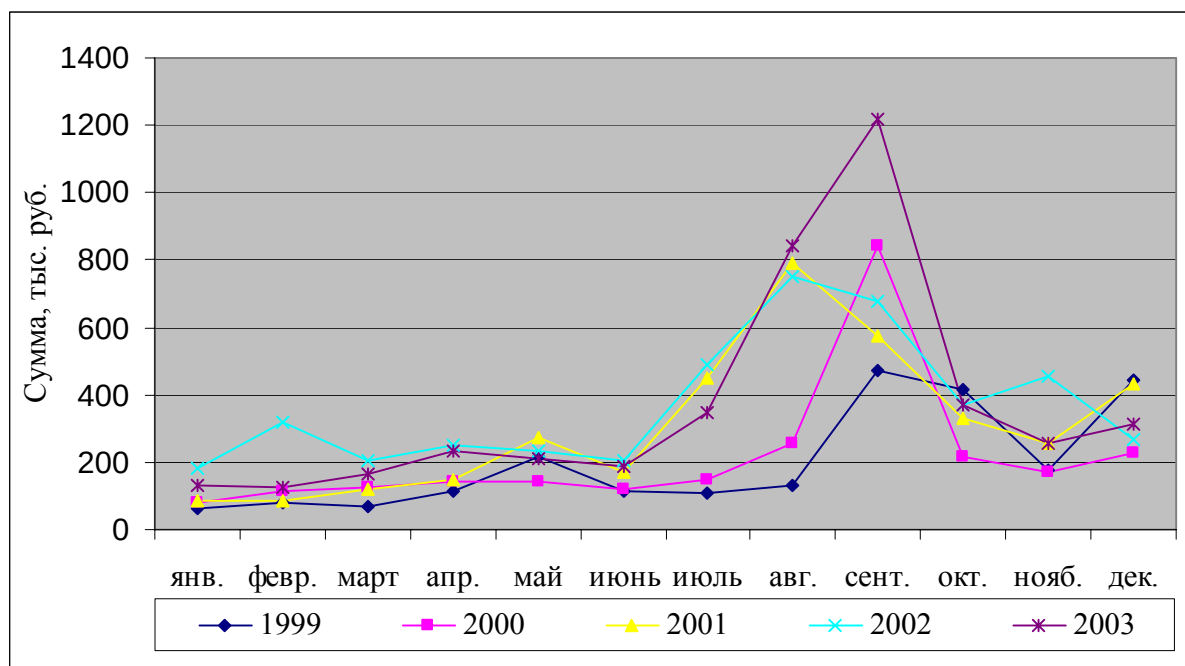


Рис. 3.2. Ежемесячные начисления НДС в МУСП совхозе «Шемяк»
На рисунке 3.2 представлены ежемесячные начисления сумм НДС с 1999 по 2003г.г. На основании графического изображения можно сделать вывод, что на суммы начисляемого НДС оказывает влияние сезонность. Так, почти все годы наблюдается рост показателя в августе и сентябре месяцев.

Используя данные временного ряда и выявленной степенной формы тренда, можно провести анализ влияния трендовой, сезонной и случайных компонент. Однако поскольку интервальные уровни зависят от длительности интервалов времени, а длина месяцев не равная, точнее проводить анализ не по фактическим месячным уровням, а по уровням, пересчитанным на равную (30-дневную) длительность всех месяцев (табл.2 приложения 23). Анализ проводится по следующей методике [31]:

1. Уровни динамического ряда выравниваются по уравнению тренда $Y(t) = 125,22 e^{0,0196x}$, обозначаются U_t .

В данном случае для выравнивания данного временного ряда использован ППП «STADIA». Результаты расчетов представлены в таблице 3 приложения 23. Из полученных данных видно, что фактические данные отличаются от тренда.

2. Для расчетов индекса сезонности (C_t) каждый фактический уровень интервального ряда делится на соответствующий выровненный ряд: $C_t = Y_t / U_t$ (табл.4 приложения 23).

3. Индексы сезонности усредняются за все годы и получают средние индексы сезонности для каждого месяца: $\overline{C_t} = \sum C_t / k$, где k - число лет.

Таблица 3.2

Средние индексы сезонности для каждого месяца

	январ.	февр.	март	апр.	май	июнь	июль	авг.	сент.	окт.	нояб	дек.
Индекс сезонности	1,15	1,09	1,15	1,11	1,00	1,08	0,98	1,26	1,11	0,96	1,08	0,92

Из расчетов индексов, видно, что в изучаемом интервальном ряду присутствует сезонная компонента. Однако она несколько отличается от предполагаемой. Так, если ранее считалось, что под влиянием сезонности наблюдается наибольший рост начислений в августе и сентябре месяцах, то в результате расчетов, выявилось, что в среднем за 5 лет, наблюдается

наибольший сезонный рост начисляемых сумм НДС в августе, а также в январе и марте. Наиболее наглядно это иллюстрирует график (рисунок 3.3)

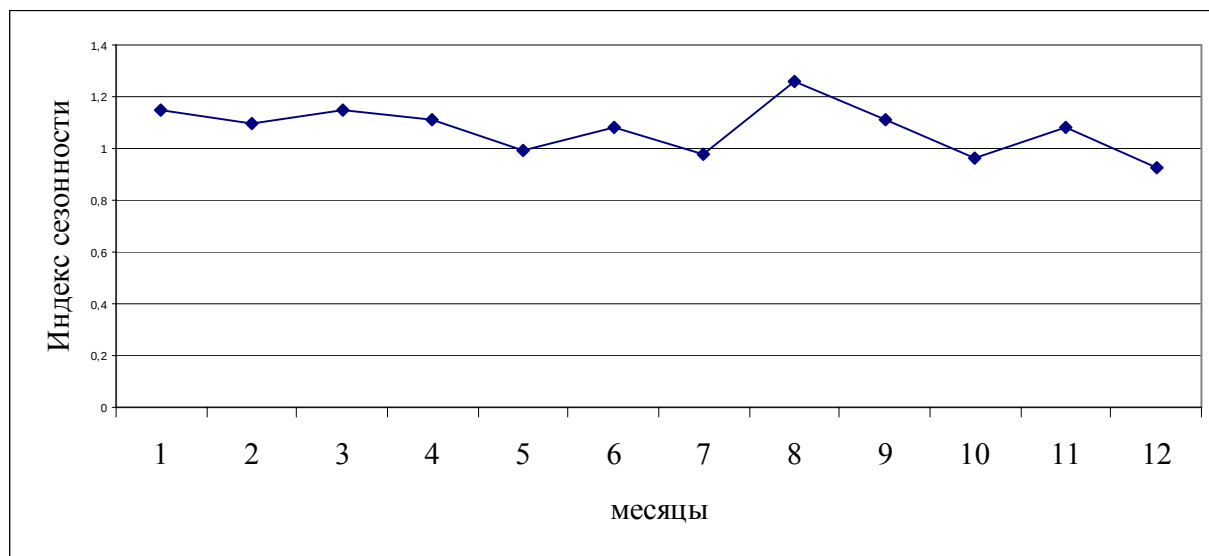


Рис. 3.3. Сезонная волна начисления НДС в МУСП совхозе «Шемяк»

4. Выровненные уровни умножаются на средние индексы сезонности для соответствующих месяцев: $Ut_{сез} = Ut * \overline{Ct}$. В результате получаются выровненные уровни динамического ряда с учетом сезонности (табл. 5 приложения 23). Отличие фактических уровней интервального ряда от выровненных наглядно иллюстрирует график (приложение 22).

5. Вычисляются отклонения уровней динамического ряда от тренда за счет сезонности: $u_{сез} = Ut_{сез} - Ut$ (табл. 6 приложение 23).

6. Вычисляются отклонения уровней динамического ряда от тренда за счет случайной колеблемости: $u_{случ} = Yt - Ut_{сез}$ (табл. 7 приложение 23)

7. Вычисляются общие отклонения: $u_{сез} + u_{случ} = Yt - Ut$ (табл.8 приложение 23)

Полученные усредненные результаты представлены в таблице 3.3.

Таблица 3.3

Средние уровни начисленных сумм НДС по МУСП совхозу «Шемяк»
(тыс. руб.)

Показатели	январь	февраль	март	апрель	май	июнь	июль	август	сентябрь	октябрь	ноябрь	декабрь
------------	--------	---------	------	--------	-----	------	------	--------	----------	---------	--------	---------

Уровни интерваль- ного ряда	124,7	155,4	131,2	177,2	209,7	146,7	470,3	405,8	695,2	320,3	235,3	329,0
в т.ч. тренд	105,8	136,1	113,4	157,5	208,7	147,1	469,9	420,9	664,4	339,5	237,9	349,6
сезонная компонента	15,9	12,2	17,0	17,3	0,0	11,8	-9,4	109,4	73,1	-13,6	19,0	-28,0
случайная компонента	3,0	7,1	0,8	2,4	1,0	-12,1	9,8	-124,6	-42,3	-5,6	-21,6	7,4

Таким образом, на суммы начисленных НДС в хозяйстве оказывают большее влияние сезонные колебания, чем случайные. Наибольшее влияние на рост сумм НДС оказывает сезонность в августе месяце.

Анализ структуры налоговых платежей предприятия представляется особенно важной задачей исследования налогообложения экономических субъектов. Совокупность показателей здесь является одним из самых эффективных и простых в применении аналитических инструментов, и ее применение возможно в самых различных областях, в том числе и для анализа налоговых платежей предприятий. При анализе выявляются платежи, имеющие наибольший удельный вес в общей совокупности. Дается характеристика изменений произошедших за период в соотношениях удельных весов налогов. Предварительно определяются причины динамики налоговой структуры. Здесь же выявляются факторы, под влиянием которых произошли наиболее значимые изменения в структуре налогов. На изменение структуры налогов организации могут оказать влияние как изменения в деятельности, ведении бухгалтерского или налогового учета на самом предприятии, так и изменения в налоговом и хозяйственном законодательстве.

Структура налоговых платежей совхоза «Шемяк» (табл. 3.4) в динамике изменяется в основном за счет двух основных видов налогов: единого социального налога и земельного налогов.

Таблица 3.4

**Структура налоговых платежей
МУСП совхоза "Шемяк" Уфимского района**

(тыс. руб.)

Налоги	1999г.	2000г.	2001г.	2002г.	2003г.	Изменение, пр.п.
НДС	52,5	51,0	59,6	49,8	47,1	-5,4
Налог с продаж	0,4	0,7	0,7	0,6	0,3	-0,1
Земельный налог	2,2	4,2	3,4	3,8	5,1	2,9
ЕСН, всего	35,3	34,5	28,1	33,8	36,5	1,2
в том числе в пенсионный фонд	23,8	28,1	22,2	25,1	25,0	1,2
в фонд социального страхования	5,9	7,1	3,1	5,6	7,7	1,8
в фонд общего медицинского страхования	3,9	4,8	2,8	3,2	3,8	-0,1
в фонд занятости	1,6	1,9	0,0	0,0	0,0	-1,6
НДФЛ	9,1	8,9	7,6	11,6	10,7	1,6
Прочие	0,4	0,7	0,6	0,5	0,3	-0,1
Всего	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	0,0

Наибольшим изменениям подверглась доля НДС - снизилась на 5,4 пр.пункта. Но несмотря на это, НДС в структуре продолжает занимать наибольший удельный вес - в 2003г. на долю этого налога приходилось почти 47% налоговых платежей хозяйства. Далее по значимости следует единый социальный налог - 36,5%.

В целом динамика структуры налоговых платежей хозяйства имеет стабильный характер.

3.2 Моделирование налоговой нагрузки и налоговых платежей в процессе разработки стратегии развития сельскохозяйственного предприятия

Налоговая нагрузка отражает не только количественную, но и качественную характеристику воздействия налоговой системы на хозяйствующий субъект. Она как экономическая категория отражает

соотношение общей массы налогов и сборов, уплачиваемых предприятиями в фискальные органы с показателями его деятельности.

Сегодня в России нет общепринятой методологии исчисления величины налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты. Существуют различные подходы. На наш взгляд, более целесообразен метод, при котором показатели налоговой нагрузки подразделяются на обобщающие и частные.

Обобщающие показатели налоговой нагрузки отражают уровень налогов и сборов всех видов независимо от структуры налоговой системы, характера и содержания самих налогов, используемых финансовых ресурсов и т.д. Примеры алгоритмов их расчета могут быть представлены следующим образом:

$$\text{а) } H_{H_{\phi}} = \frac{H}{B}; \text{ б) } H_{H_{\phi}} = \frac{H}{B}; \text{ в) } H_{H_{\kappa}} = \frac{H}{K}; \text{ г) } H_{H_{\pi}} = \frac{H}{\Pi}, \text{ где}$$

$H_{H_{\phi}}$ - налоговая нагрузка на доходы;

$H_{H_{\phi}}$ - налоговая нагрузка на финансовые ресурсы предприятия;

$H_{H_{\kappa}}$ - налоговая нагрузка на собственный капитал;

$H_{H_{\pi}}$ - налоговая нагрузка на прибыль до налогообложения;

H – сумма налоговых платежей;

B – выручка от продаж;

B – среднегодовая сумма валюты баланса;

K – среднегодовая сумма собственного капитала по балансу;

Π – прибыль до налогообложения.

Но 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 введена система частных показателей. Наиболее информативными представляются показатели налоговой нагрузки, вычисленные по источникам возмещения. В бухгалтерском учете налоги относятся на дебет счетов по учету реализации, затрат на производство, финансовых результатов, чистой прибыли. Соответственно формируются четыре группы налоговых издержек.

Налоговая нагрузка в данном случае определяется путем отношения налоговых издержек по соответствующей группе к источнику их покрытия:

$$\text{а) } H_{H_p} = \frac{H_p}{B}; \quad \text{б) } H_{H_c} = \frac{H_c}{C}; \quad \text{в) } H_{H_{np}} = \frac{H_{np}}{П}; \quad \text{г) } H_{H_{чп}} = \frac{H_{чп}}{ЧП}, \quad \text{где}$$

H_{H_p} - налоговая нагрузка на реализацию;

H_{H_c} - налоговая нагрузка на себестоимость;

$H_{H_{np}}$ - налоговая нагрузка на прибыль до налогообложения;

$H_{H_{чп}}$ - налоговая нагрузка на чистую прибыль;

H_p - налоги, отнесенные на счета реализации;

H_c - налоги, отнесенные на затраты;

H_{np} - налоги, отнесенные на финансовые результаты;

$H_{чп}$ - налоги, отнесенные на чистую прибыль;

C – себестоимость реализованной продукции;

$ЧП$ – чистая прибыль.

Вышеперечисленные показатели оцениваются, рассматриваются в динамике. Затем, выявляются основные факторы, повлиявшие на изменение этих показателей. Здесь также можно применить один из способов детерминированного анализа – цепная подстановка, которая позволяет выявить количественное влияние факторов на общие и частные показатели налоговой нагрузки. Например, алгоритм влияния изменения сумм налогов и источников возмещения на частные показатели налоговой нагрузки будет выглядеть следующим образом:

$$H_{H_{\phi}} = \frac{H_{\phi}}{IB_{\phi}}; \quad H_{H_{\text{усл}}} = \frac{H_{\phi}}{IB_{\phi}}; \quad H_{H_{\phi}} = \frac{H_{\phi}}{IB_{\phi}};$$

$$\Delta H_{H_{\text{общ}}} = H_{H_{\phi}} - H_{H_{\phi}}, \text{ в том числе } \Delta H_{H_{\text{н}}} = H_{H_{\text{усл}}} - H_{H_{\phi}}; \quad \Delta H_{H_{\text{ив}}} = H_{\phi} - H_{\text{усл}},$$

где $H_{H_{\text{н}}}$ – налоговая нагрузка, H - налоговые платежи, IB – источник возмещения.

Результаты расчетов по МУСП совхозу «Шемяк» представлены в таблице 3.5.

Таблица 3.5

Налоговая нагрузка МУСП совхоза «Шемяк» Уфимского района

(%)

Показатели	2001г.	2002г.	2003г.	Услов- ный пока- затель	Отклонение (2003г. к 2000г.)		
					общее	в том числе за счет	
						суммы налогов	источ- ников возме- щения
Обобщающие показатели налоговой нагрузки:							
налоговая нагрузка на доходы	20,63	24,73	25,36	36,01	4,73	15,38	-10,65
налоговая нагрузка на финансовые ресурсы	6,25	7,21	9,92	10,91	3,67	4,66	-0,99
налоговая нагрузка на собственный капитал	7,86	9,66	13,60	13,71	5,75	5,86	-0,11
на прибыль до налогообложения	149,94	103,53	133,53	261,72	-16,41	111,78	-119,94
Частные показатели налоговой нагрузки по источникам возмещения							
налоговая нагрузка на реализацию	10,65	14,91	12,78	13,69	2,13	3,04	-0,91
налоговая нагрузка на себестоимость	10,09	9,57	10,81	15,00	0,72	4,91	-4,19
налоговая нагрузка на прибыль до налогообложения	0	0	0	0	0	0	0
налоговая нагрузка на чистую прибыль	0	0	0	0	0	0	0

Из расчетов следует, что налоговая нагрузка в данном хозяйстве довольно таки высокая. Почти четверть всех доходов уплачивается в бюджет в виде налогов, на долю которых 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. В целом рост обобщающих показателей налоговой нагрузки обусловлен ростом налоговых платежей хозяйства.

Из-за льготного налогообложения сельскохозяйственных предприятий в данном хозяйстве частные показатели налоговой нагрузки на прибыль до

налогообложения и чистую прибыль равны нулю. Налоговая нагрузка на реализацию в 2003г. возросла по сравнению с 2001г. на 2,13 пр. пункта из-за роста таких налогов как НДС и налог с продаж. Налоговая нагрузка на себестоимость изменяется незначительно, т.к. рост налоговых платежей, источником возмещения которых является себестоимость, сопровождается ростом себестоимости производимой продукции (работ, услуг).

Рассчитанные показатели налоговой нагрузки целесообразно использовать при планировании хозяйственной деятельности предприятия.

При планировании хозяйственной деятельности возможно также использование модели налоговой нагрузки, на основе которой можно производить расчеты изменения налоговой нагрузки в зависимости от различных факторов и оценивать эффективность налогового планирования. Далее предлагается мультипликативная модель расчета налоговой нагрузки. Модель реализована в ППП «Excel» по данным совхоза «Шемяк» за 2003г., поэтому в модели учитывается и налог с продаж.

Вводятся следующие обозначения:

H_n – ставка налога на прибыль,

$H_{ндс}$ – ставка налога на добавленную стоимость,

$H_{нсп}$ – ставка налога с продаж,

$H_{есн}$ – ставка единого социального налога,

$H_{ндфл}$ – ставка налога на доходы физических лиц,

$H_{и}$ – ставка налога на имущество,

$Bб$ – выручка-брутто, т.е. показатель, который включает косвенные налоги.

Его можно представить в виде следующей формулы:

$$Bб = MЗ + \underbrace{AM + ПР + НИ + ЗП + ЕСН + П + НДС + НСП}_{ДС},$$

где $MЗ$ – материальные затраты,

AM – 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,

ДС – добавленная стоимость, которая включает НДС.

Далее вводятся следующие показатели:

Вн – выручка-нетто, т.е. показатель, не включающий налог с продаж и, соответственно состоящий из материальных затрат и добавленной стоимости;

Ко – коэффициент, показывающий удельный вес добавленной стоимости в выручке-нетто. Он рассчитывается следующим образом: $Ко = \frac{ДС}{Вн}$;

Кзн – коэффициент, показывающий удельный вес расходов на оплату труда в добавленной стоимости. Он рассчитывается следующим образом: $Кзн = \frac{ЗП}{ДС}$;

Кам– коэффициент, показывающий удельный вес амортизационных отчислений в добавленной стоимости. Он рассчитывается следующим образом: $Кам = \frac{АМ}{ДС}$;

Кпр - коэффициент, показывающий удельный вес прочих расходов в добавленной стоимости. Он рассчитывается следующим образом:

$$Кпр = \frac{ПР}{ДС} ;$$

НН_{дс} - налоговая нагрузка хозяйствующего субъекта по отношению к добавленной стоимости.

Для расчета налоговой нагрузки хозяйствующего субъекта по отношению к добавленной стоимости в числителе последовательно ставятся налоги, ставки которых перечислены выше, 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:

$$НН\delta c = (1 - Hn) * \frac{Hн\delta c}{1 + Hн\delta c} + \frac{Hнсп}{Ko} + Hн\delta fl * Kзн + ((1 - Hn) * Hесн - Hn) * Kзн + (1 - Hn) * Hи * Кам (n - m) + Hn - Hn * (Кам + Kпр)$$

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. В данном случае формула налоговой нагрузки приобретет следующий вид:

$$ННвб = \frac{НБ\delta c * Ko}{1 + Hнсп}$$

При реализации модели налоговая нагрузка рассчитывается исходя из действующей системы налогообложения без учета и с учетом налоговых льгот для сельскохозяйственных товаропроизводителей. А также параметры модели изменены с учетом налоговых реформ, начатых с 2004г. Расчеты и полученные результаты представлены в приложении 24.

Из полученных результатов следует, что налоговая нагрузка совхоза «Шемяк» 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. Еще более снижается налоговая нагрузка хозяйства рассчитанная с учетом налоговых реформ: уменьшения основной ставки НДС с 20% до 18%, отмены налога с продаж, увеличения ставки налога с имущества. Уменьшение произойдет даже если не учитывать налоговых льгот.

Аналогично снижается налоговая нагрузка, рассчитанная по отношению к выручке с учетом НДС и налога с продаж. Так, если при действующей налоговой системе налоговое бремя по отношению к выручке составит 17%, то при проведении запланированных налоговых реформ -13%.

Решая вопросы оптимизации уровня налоговой нагрузки 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.

На основе данной модели оценивается как влияние изменений отдельных факторов, так и их комплексное воздействие на уровень налоговой нагрузки, которое достигается за счет принятия взвешенной учетной политики для целей налогообложения, проведения оптимальной договорной политики, использования различных льгот по налоговым платежам.

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. Вводятся следующие обозначения:

1. Предопределенные переменные:

V - реализация за год (без НДС), тыс. руб.

V_1 - в том числе реализация за год с.-х. продукции (без НДС), тыс. руб.

V_2 - прочей продукции (работ, услуг), тыс. руб.

w_n - доля продукции, реализованной за наличный расчет,

C - стоимость сырья и материалов (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, %

$r_{НДС2}$ – 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):

$S_{НДС}$ – сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, тыс. руб.

$S_{НсП}$ – сумма налога с продаж, тыс.руб.

$S_{НП}$ – сумма налога на прибыль, тыс. руб.

$S_{НИ}$ – сумма налога на имущество, тыс. руб.

$S_{ЕСН}$ – сумма единого социального налога, тыс. руб.

$S_{НДФЛ}$ – сумма налога на доходы физических лиц, тыс. руб.

$S_{ЗН}$ – сумма земельного налога, тыс. руб.

$S_{ЕСХН}$ – сумма единого сельскохозяйственного налога, тыс. руб.

$S_{МН}$ – сумма местных сборов, тыс. руб.

S – общая сумма налоговых платежей предприятия, тыс. руб.

Далее проводятся расчеты, представленные в виде следующих формул:

$$S_{НДС} = r_{НДС1} * (v_1 * V - c_1 * C) + r_{НДС2} * (v_2 * V - c_2 * C);$$

$$S_{НсП} = r_{НсП} * V * (1 + r_{НДС}) * w_n;$$

$$S_{НИ} = r_{НИ} * I;$$

$$S_{ECH} = r_{ECH} * T * Z;$$

$$S_{НДФЛ} = r_{НДФЛ} * T * Z;$$

$$S_{ЗН} = r_{ЗН} * P ;$$

$$S_{ЕСХН} = r_{ЕСХН} * P;$$

$$S_{МН} = r_{МН} * 12 * M * T;$$

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

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

Расчетные формулы выбранных налогов соответствуют положениям действующего в 2003г. налогового законодательства.

Представленная модель реализуется 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 единого сельскохозяйственного налога и при проведении налоговых реформ. Значения экзогенных и предопределенных переменных представлены в приложении 25. Полученные результаты реализации модели при заданных переменных представлены в таблице 3.6.

Таблица 3.6

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	введении единого налога	учете предстоящих налоговых реформ
НДС, подлежащий уплате в бюджет	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 налоговых платежей.	11720,1	8852,1	2945,5	10705,3

Из расчетов следует, что при одних и тех же predetermined переменных 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 оптимальным будет налогообложение при введении единого сельскохозяйственного налога. В этом случае, сумма налоговых платежей по хозяйству уменьшится на 67%.

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 – predetermined 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.

3.3 Оптимизация управленческих решений для выявления резервов налоговой экономии в сельском хозяйстве

Одним из критериев оптимизации управленческих решений является оценка 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.

Представляется очевидным, что наиболее существенное влияние на величину налоговых обязательств оказывает применение налоговых льгот.

В соответствии со ст.56 Налогового кодекса РФ «льготами по налогам и сборам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в минимальном размере».

Формы предоставления налоговых льгот, а также соответствующий порядок расчета налоговой экономии представлены в таблице 3.7.

Таблица 3.7

Налоговая экономия при применении льгот

Формы предоставления налоговых льгот	Порядок расчета налоговой экономии
Налоговый вычет	$НЭ = \text{Сумма средств, подлежащих вычету по льготе из общей величины налога}$
Уменьшение налогооблагаемой базы	$НЭ = \text{Сумма средств, подлежащих уменьшению базы} \times \text{ставка налога}$
Изъятие из обложения определенных элементов объекта налогообложения	$НЭ = \text{Сумма средств, подлежащих изъятию из базы} \times \text{ставка налога}$
Понижение ставок налога	$НЭ = \text{База налогообложения} \times \text{величина изменения ставки}$
Частичное или полное освобождение от уплаты налога или сбора отдельных категорий налогоплательщиков, видов продукции	$НЭ = \text{Сумма средств, подлежащих освобождению} \times \text{ставка налога}$

Проанализируем влияние видов льгот на величину налоговых платежей.

1. Льготы по НДС. Уплата его производится за счет вновь созданной добавленной стоимости предприятий (организаций), поэтому от НДС освобождены ряд хозяйствующих субъектов, исходя из их социальной значимости, с тем расчетом, чтобы недостаток собственных оборотных средств у этих организации (предприятий) восполнялся бы за счет бюджета (за счет сложения обязанности по уплате НДС).

Вместе с тем, из специфики исчисления НДС в виде разницы между суммой налога, полученной с покупателей (заказчиков), и суммой налога, уплаченного поставщикам (исполнителям), применение налоговых льгот по нему эффективно только в том случае, если эти льготы предоставлены по объектному признаку (по отдельным товарам) и распространяются на весь процесс производства обращения этих товаров вплоть до конечного потребителя. Предоставление же льгот по субъектному признаку (например, сельскохозяйственным организациям, перешедшим на уплату единого сельскохозяйственного налога) является неэффективным, поскольку дискриминирует положение этих организаций в отношениях с покупателями (заказчиками) – юридическими лицами, являющимися плательщиками его и лишенными возможности возмещения из бюджета входного НДС. Расчеты произведенные А.Н.Медведевым /55/, позволяют сделать вывод, что из-за отсутствия этого налога в цене приобретаемых для промежуточного потребления ресурсов, цена конечной продукции становится на 2-8 процентов больше, чем при приобретении ресурсов с ним; при этом налог, не внесенный в бюджет поставщиком (исполнителем), фактически вносится в бюджет покупателем (заказчиком). В этой связи автор считает неэффективным предоставление любых налоговых льгот по НДС по субъектному признаку, и с данным мнением нельзя не согласиться.

Для сельскохозяйственных организаций, применяющих общий режим налогообложения, действует льгота предусмотренная п.2 ст.164 Налогового кодекса, т.е. основные виды производимой продукции реализуются по

пониженной ставке 10%. Влияние применения различных ставок налога на цену представлено в таблице 3.8.

Таблица 3.8

Зависимость отпускных цен от порядка исчисления НДС

Ставка НДС	Цена сырья с НДС	НДС к возмещению	Издержки		Отпускная цена		НДС на продажу	НДС к уплате в бюджет
			без сырья	включая сырье	без НДС	включая НДС		
18	118	18	110	210	210	248	38	20
10	118	18	110	210	210	231	21	3
0	118	0	110	228	228	228	0	0

Из данных таблицы 3.8 видно, что даже при возрастании издержек производства и реализации товаров, не облагаемых НДС (за счет включения в издержки невозмещаемого из бюджета входного НДС), продажная цена необлагаемых НДС товаров ниже, чем аналогичных товаров, облагаемых НДС. Однако эффект от данного относительного снижения цен могут получить лишь потребители – граждане, приобретающие товары для конечного потребителя. Для покупателей-организаций, являющихся плательщиками НДС, приобретение более дешевых ресурсов без НДС приводит к увеличению издержек производства и обращения, а также к увеличению налоговых обязательств (таблица 3.9).

Таблица 5.3

Последствия у покупателя – плательщика НДС от применения продавцом льгот по НДС

Цена сырья с НДС	НДС к возмещению	Издержки		Отпускная цена		НДС на продажу	НДС к уплате в бюджет
		без сырья	включая сырье	без НДС	включая НДС		
248	38	100	310	310	372	62	20
231	21	100	310	310	372	62	41
230	0	100	330	330	396	66	66

Таким образом, предприятия, освобожденные от НДС по субъектному признаку, в том числе сельскохозяйственные организации, переведенные на уплату единого сельскохозяйственного налога, становятся неконкурентоспособными при реализации товаров (работ, услуг) хозяйствующим субъектам - плательщикам его. Поэтому, на наш взгляд, по данному налогу следует отменить льготы, предоставляемые по субъектному признаку. А чтобы облегчить налоговую нагрузку сельскохозяйственных организаций целесообразнее снизить налоговые ставки на реализуемую сельскохозяйственную продукцию (не переработанную).

Для сельскохозяйственных предприятий предоставляется льгота и в соответствии с п.3 ст.149 Налогового кодекса РФ. Налоговая база уменьшается на сумму реализованной продукции собственного производства организации в счет натуральной оплаты труда, натуральных выдач для оплаты труда, а также для общественного питания работников, привлекаемых на сельскохозяйственные работы (при этом, удельный вес доходов от реализации в общей сумме доходов должен составлять не менее 70 %).

По совхозу «Шемяк» Уфимского района данная сумма в 2003г. составила 3707 тыс. руб.

Отсюда налоговая экономия: $НЭ = 3707 \times 10\% = 370,7$ тыс. руб.

Основные виды сельскохозяйственной продукции, реализуемой на данном предприятии облагается по пониженной ставке 10%. Следовательно, экономия от применения на данном предприятии льготной ставки составила в 2003г.: $Нэ = 28781 \times 10\% = 2878,1$ тыс.руб.

2. Льготы по налогу на прибыль. Сельскохозяйственные предприятия в соответствии с Законом Российской Федерации от 27.12.1991 N 2116-1 "О налоге на прибыль предприятий и организаций" до 2002г. были освобождены от уплаты налога на прибыль по прибыли, полученной от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции, а также

произведенной и переработанной на данных предприятиях собственной сельскохозяйственной продукции (за исключением сельскохозяйственных предприятий индустриального типа). С 2002г. действие данного законодательства (п.5,ст.1 Закона №2116-1) продолжалось для сельскохозяйственных предприятий, не перешедших на уплату единого сельскохозяйственного налога.

В Республике Башкортостан единый сельскохозяйственный налог не был введен и потому совхоз «Шемяк» освобождался от уплаты налога на прибыль, которая от реализации сельскохозяйственной продукции составила в 2003г. 6500 тыс.руб., отсюда экономия от применения данной льготы:
 $НЭ = 6500 \times 24\% = 1560$ тыс.руб.

С 1 января 2004г. сельскохозяйственные предприятия являются плательщиками налога на прибыль в том случае, если они не перешли на уплату единого сельскохозяйственного налога. Однако ставка налога в 2004-2005гг. составляет 0%, с 2006г. намечается постепенное ежегодное увеличение ставки до 24%.

3. Льготы по налогу на имущество. В соответствии с пп."б" ст.4 Закона РФ от 13.12.1991 N 2030-1 "О налоге на имущество предприятий" (далее - Закон о налоге на имущество) до 2004г. налогом на имущество не облагалось имущество предприятий по производству, переработке и хранению сельскохозяйственной продукции, выращиванию, лову и переработке рыбы и морепродуктов при условии, что выручка от указанных видов деятельности составляет не менее 70 процентов общей суммы выручки от реализации продукции (работ, услуг).

В совхозе «Шемяк» выручка от реализации сельскохозяйственной продукции составила 80,2% выручки, полученной от реализации всей продукции (работ, услуг), следовательно, имущество налогом не облагается. Налоговая экономия от применения данной льготы по данным учета 2003г. составила 1484,4тыс. руб.

С введением гл.30 Налогового Кодекса «Налог на имущество организаций» с 1 января 2004г. сельскохозяйственные предприятия уплачивают налог на имущество, если они не переведены на уплату единого сельскохозяйственного налога.

Совхоз «Шемяк» также освобожден от уплаты местных сборов на содержание милиции, благоустройство территории в размере платежа в 21,1 тыс. руб.

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):

$$K_{эл} = \frac{HЭ}{B}.$$

Этот показатель 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 совхозе «Шемяк» общая сумма налоговых льгот составила 6314,3 тыс. руб., а сумма выручки от реализации продукции (работ, услуг) 34858 тыс. руб., потому коэффициент эффективности льготирования налогообложения составит 0,18, т.е., в результате применения льгот по налогам в хозяйстве увеличиваются финансовые ресурсы на 18% относительно выручки.

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:

$$K_{\text{лн}} = \frac{HЭ}{H}.$$

В анализируемом хозяйстве коэффициент льготного налогообложения составит: $K_{\text{лн}} = \frac{6314,3}{15155,3} = 0,42$.

Таким образом, при использовании налоговых льгот в хозяйстве уплачивается в бюджеты различных уровней лишь 58% сумм налогов, рассчитанных без учета льгот.

Формы и условия осуществления текущих операций оказывают немалое влияние на налогообложение организации. Поэтому при управленческом анализе системы налогообложения организации необходимо выявить налоговую экономию от их применения.

На данном этапе осуществляется анализ возникающих налоговых последствий по текущим хозяйственным и финансовым операциям на стадии заключения договоров. От того, как изложены те или иные условия соглашения, во многом зависит величина возникающих при этом налоговых обязательств.

С точки зрения налоговых последствий, виды хозяйственных договоров можно классифицировать как благоприятные, неблагоприятные и нейтральные /43/.

К благоприятным относятся договоры, исполнение которых влечет положительное в плане налогообложения последствия для хозяйствующих субъектов. Например, это договоры, платежи по которым относятся на себестоимость продукции – договоры аренды (с юридическими лицами), страхования и т.д.

К неблагоприятным хозяйственным договорам можно отнести договоры, использование которых увеличивает налоговые обязательства организации. Например, договор на оказание рекламных услуг, облагаемый отдельным налогом на рекламу и увеличивающий облагаемую базу по налогу

на прибыль в случае превышения установленных лимитов, договоры мены, бартера, дарения, внешнеторговые контракты и прочие.

Договоры, не изменяющие величину налоговых обязательств организации, относятся к нейтральным.

Применение благоприятных хозяйственных договоров эффективно только в том случае, если соблюдаются все необходимые условия предусмотренные законодательством. Например, при заключении договора аренды на срок более года – регистрация его в местных органах власти; договора на строительный подряд – наличие сметы работ.

Кроме вида договора, следует проанализировать следующие факторы, также играющие существенную роль в формировании налоговых последствий:

- отражение в договоре момента перехода права собственности на продукцию, товар и другой имущественный объект, что определяет момент реализации этого объекта, и значит, сроки начисления соответствующих налогов;
- характер взаимоотношений сторон договора, так как при сделках между взаимозависимыми лицами, согласно ст.40 Налогового кодекса РФ, налоговые органы вправе контролировать правильность применения цен;
- уровень цены сделки (колебания цен более чем на 20% также подлежит контролю со стороны налоговых органов на предмет соответствия рыночному уровню);
- выбор партнера (резидент или нерезидент; резидент пользующийся льготами по НДС или нет; нерезидент из стран СНГ или дальнего зарубежья; нерезидент, со страной которого подписано соглашение об избежании двойного налогообложения или нет; юридическое лицо или нет и т.д.)

Таким образом, в каждом договоре есть свои особенности, условия, так или иначе влияющие на налогообложения. Необходимо тщательно проанализировать в комплексе все налоговые последствия заключаемого и (или) изменяемого хозяйственного договора.

Складывая платежи в бюджет по налогам, рассчитываемым исходя из величины продаж и имущества, можно определить общую величину налоговых обязательств организации за минусом налогов и платежей, которые являются условно - постоянными и не зависят от ее деятельности. Такую величину налоговых платежей будем называть совокупной налоговой нагрузкой. На величину совокупной налоговой нагрузки оказывают влияние суммы налоговых платежей, соответствующие тем или иным вариантам оформления договорных отношений. Если один из вариантов оформления сделки приводит к налоговой экономии по сравнению с иными возможными вариантами, он может быть принят при условии полного соответствия действующему законодательству и обеспечения интересов контрагентов.

На практике, выбирая оптимальный хозяйственный договор, необходимо оценить, насколько налоговые обязательства при выборе одного договора уменьшатся (увеличатся) по сравнению с выбором другого. То есть рассчитать относительную налоговую экономию ($Hэ$):

$$Hэ = H_a - H_b, \text{ где}$$

H_a - величина налоговой нагрузки, возникающая при заключении договора a , %;

H_b - величина налоговой нагрузки, возникающая при заключении договора b , %

При этом величины H_a и H_b следует оценивать в текущих ценах, поскольку при выборе различных вариантов заключения договорных отношений может быть получена налоговая экономия в связи с отсрочкой платежа в бюджет или более раннего возмещения налога из бюджета. Такая налоговая экономия возникает вследствие эффекта снижения стоимости денег с течением времени.

Рассмотрим влияние различных видов договоров на сумму налоговых платежей.

Так, приобретение основных средств с рассрочкой платежа может быть оформлено либо договором купли - продажи (с условием коммерческого

кредитования), либо договором аренды. Хотя хозяйственное (экономическое) содержание операций одинаково, т.е. имущество находится у получающей по договору организации (соответственно, покупателя или арендатора) и используется в хозяйственном процессе, но оформление данной операции различными договорами будет иметь различные учетные и налоговые последствия для сторон сделки.

Замена приобретения отдельного объекта основных средств заключением договора аренды без перехода права собственности предпочтительнее для арендатора, поскольку может привести к экономии платежей сельскохозяйственных организаций либо по налогу на прибыль и налогу на имущество (применяющих общий режим налогообложения), либо единого сельскохозяйственный налог (применяющих его по действующей схеме).

Во-первых, размер арендных платежей, включаемых в себестоимость у арендатора, может превышать амортизационные отчисления по указанному объекту, принятому к учету. Вследствие этого увеличиваются затраты и, следовательно, уменьшаются обязательства либо по налогу на прибыль, либо по единому сельскохозяйственному налогу.

Во-вторых, арендованные основные средства не учитываются на балансе арендатора и не увеличивают облагаемую базу по налогу на имущество. При этом налог на имущество относится на финансовые результаты организации, и на сэкономленную величину налога на имущество будет увеличена налогооблагаемая прибыль (налоговая база по единому сельскохозяйственному налогу).

Таким образом, налоговая экономия от замены договора купли - продажи договором аренды составит:

$$Hэ = CTn * (З - А) + \frac{CTu * (C - А)}{2} - \frac{CTu * Hu * (C - А)}{2}, \text{ если } З - А > 0$$

где CTn - ставка налога на прибыль (ставка единого сельскохозяйственного налога); CTu - ставка налога на имущество; $З$ - затраты

арендатора по договору аренды; A - амортизационные отчисления по объекту основных средств; C - стоимость объекта основных средств.

В МУСП совхозе «Шемяк» в 2003г. закуплено основных средств с рассрочкой платежа на сумму 1320тыс. руб. В том случае, если бы предприятие не было освобождено от уплаты вышеназванных налогов, то используя вместо договора купли-продажи договор аренды можно было бы сэкономить на налоговых платежах. Так, предположим, что затраты арендатора составляют в год 150тыс. руб., а амортизационные отчисления по объекту основных средств 132 тыс. руб. Отсюда налоговая экономия составит 13349руб.

Экономически нецелесообразным с точки зрения отвлечения дополнительных средств на платежи в бюджет является в настоящее время договор мены.

В соответствии со ст.567 ГК РФ по договору мены каждая из сторон обязуется передать в собственность контрагента один товар в обмен на другой. Согласно ст.39 НК РФ реализацией товаров за исключением случаев, специально указанных в НК РФ, признается любой факт передачи права собственности на товары на возмездной основе, в том числе обмен товарами. Таким образом, меновая сделка рассматривается налоговым законодательством как реализация обмениваемых товаров, а поступление товаров от контрагента по сделке - как оплата переданных ему ценностей.

При обмене товарами (работами, услугами) применяются принципы определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения, предусмотренные ст.40 НК РФ. По товарообменным (бартерным) операциям налоговые органы при осуществлении контроля за правильностью исчисления налогов вправе проверять обоснованность цены сделки на основании п.2 ст.40 НК РФ. При этом согласно п.3 ст.40 НК РФ, если цены, установленные сторонами бартерной сделки, отклоняются в сторону повышения или понижения более чем на 20% от рыночной цены идентичных (однородных) товаров (работ, услуг), налоговый орган вправе вынести

мотивированное решение о доначислении налога и пени, рассчитанных таким образом, как если бы результаты этой сделки были оценены исходя из применения рыночных цен на соответствующие товары (работы, услуги).

Таким образом, на сегодняшний день выгоднее заключать стандартный договор поставки, предполагающий оплату товаров денежными средствами. Меновая сделка может быть оформлена двумя договорами купли - продажи с последующим зачетом обязательств, чтобы избежать уплаты в бюджет дополнительных сумм оборотных налогов в случае применения налоговым органом специальных правил определения цены реализации.

Расчет налоговой экономии по оборотным налогам в случае замены бартера зачетом однородных требований можно рассчитывать следующим образом:

$$Нэ = Нндс * (Цр - Цд) * K, \text{ если } Цр > Цд$$

где $Нндс$ – ставка НДС; $Цр$ - рыночная цена на идентичную (аналогичную) продукцию; $Цд$ - цена на продукцию, установленная сторонами договора; K - объем поставки в натуральных измерителях; Налоговая экономия получается вследствие определения налогооблагаемых баз по НДС исходя из более низкой продажной цены.

Например, в совхозе «Шемяк» в 2003г. реализовано мяса по договору мены 294 тыс.кг. по договорной цене в среднем 45руб. за 1кг. на сумму 13274 тыс. руб., в то время как рыночная цена на мясо составляла 60 руб. Отсюда, в бюджет в соответствии со ст.40 НК РФ необходимо доначислить НДС, т.к. договорная цена меньше рыночной на 25%. Иначе, налоговые органы при осуществлении контроля за правильностью исчисления налогов могут начислить штрафные санкции

В том случае, если бы вместо договора мены заключался договор поставки, то необходимости в пересчете цены реализации на рыночную не возникало бы. Отсюда налоговая экономия составила бы 19911 руб.

При расчете указанной налоговой экономии не была учтена экономия по налогу на прибыль. Однако если организация имеет в отчетном периоде

налогооблагаемую прибыль, то можно рассчитать налоговую экономию, учитывающую снижение платежей и по этому налогу:

$$Hэ = Hндс(Цр - Цд) \times K + Hп(Цр - Цд) \times K, \text{ если } Цр > Цд, П \geq 0$$

где $CTп$ - ставка налога на прибыль; $П$ - налогооблагаемая прибыль, рассчитанная без учета результатов по рассматриваемому договору.

Если бы, сельскохозяйственные товаропроизводители, не были освобождены от уплаты налога на прибыль от реализации сельскохозяйственной продукции, то налоговая экономия с учетом данного налога в совхозе «Шемяк» составила бы 67697 руб.

Выдача аванса или задатка с экономической точки зрения является кредитованием поставщика (подрядчика) посредством перечисления ему стоимости (части стоимости) товаров (работ, услуг) до их фактической поставки (выполнения, оказания).

Включение в договор условий об авансе (предварительной оплате) является вариантом установления порядка оплаты товаров (работ, услуг). Налоговая база по налогу на добавленную стоимость определяется с учетом сумм авансовых или иных платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ, оказания услуг, согласно п.1 ст.162 НК РФ. В этой части Налоговый кодекс сохраняет порядок, предписываемый Законом РФ от 06.12.1991 N 1992-1 "О налоге на добавленную стоимость".

Согласно ст.380 ГК РФ задатком признается денежная сумма, выдаваемая одной из договаривающихся сторон в счет причитающихся с нее по договору платежей другой стороне как доказательство заключения договора и в обеспечение его исполнения. Таким образом, задаток по своей юридической природе представляет собой как форму обеспечения исполнения обязательства, так и форму расчетов по договору. Поэтому задаток может трактоваться как разновидность залога для целей налогообложения. В связи с указанной двойственностью правовой природы задатка существует риск признания задатка разновидностью авансового платежа. Вместе с тем следует исходить из того, что сумма задатка

принимается в счет будущих платежей по договору только при условии его (договора) надлежащего исполнения. До этого момента, т.е. до отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг), задаток выступает лишь обеспечением обязательства покупателя (заказчика). При этом п.3 ст.380 ГК РФ специально подчеркивает разницу между задатком как вариантом обеспечения обязательства и авансом как вариантом его (обязательства) исполнения.

В настоящее время по вопросу обложения задатков налогом на добавленную стоимость не существует однозначного предписания действующего законодательства о налогах и сборах: ни Закон РФ от 06.12.1991 N 1992-1 "О налоге на добавленную стоимость", ни гл.21 Налогового кодекса РФ не уточняют порядок налогообложения полученных задатков.

По нашему мнению, если сумма задатка не будет израсходована, она не должна облагаться налогом. Для этого до момента исполнения сделки или возврата денежных средств их остаток на расчетном счете, на который был перечислен задаток, не должен быть меньше его суммы. В этом случае задаток может рассматриваться как средства, полученные в обеспечение обязательства.

В случае замены условия об авансе (предоплате) задатком можно получить налоговую экономию:

$$Нэ = Нндс \times А - СТндс (1 - Д) \times А,$$

где $Нндс$ - расчетная ставка налога на добавленную стоимость; $А$ - сумма аванса (задатка); $Д$ - квартальная ставка дисконтирования.

Например, в совхозе «Шемяк» в порядке предоплаты поступило 230 тыс. руб. Совхозу необходимо уплатить в бюджет НДС по полученному авансу. В том случае, если заменить в договоре условия об авансе задатком, то налоговая экономия за квартал составит 1917руб.

То есть, используя в хозяйственном договоре условие о задатке вместо авансовой формы платежа, можно получить налоговую экономию по налогу на добавленную стоимость.

В заключение хотелось бы подчеркнуть, что использование договорной политики имеет ряд ограничений, среди которых, прежде всего, следует выделить необходимость согласования вида и условий договора с контрагентом, а также обеспечения гарантий исполнения сторонами своих обязательств.

От применения тех или иных способов ведения налогового учета также можно получить налоговую экономию. Поэтому способы ведения налогового учета в организациях должны быть детально проанализированы.-

В настоящее время отделение учета для исчисления налогов от бухгалтерского учета – свершившийся факт. Он является сегодня самостоятельной системой финансовых отношений, регулируемой налоговым законодательством, и оказывает серьезное воздействие на финансовые результаты хозяйствующего субъекта.

Так же как и нормативные документы по бухгалтерскому учету и отчетности, предоставляющие право выбора того или иного варианта учета, так и налоговое законодательство предусматривает возможность выбора налогоплательщиком способов и форм ведения налогового учета.

Конкретные способы учета по каждому налогу должны быть зафиксированы во внутреннем распорядительном документе организации, и действовать без изменений в течение отчетного года. В связи с необходимостью определения вариантов и бухгалтерского и налогового учета одновременно, было бы целесообразным составлять общий приказ об учетной политике организации, состоящий из двух частей – «бухгалтерская учетная политика» и «налоговая учетная политика».

Выбранные способы и формы ведения налоговой учетной политики оказывают прямое влияние на величину налоговых платежей. В связи, с чем

необходимо более тщательно их проанализировать, чтобы выбрать оптимальные из них.

Важнейшим элементом налоговой учетной политики является выбор порядка определения даты реализации продукции (работ, услуг) или получения дохода. На сегодняшний день этот самый сложный вопрос учета, оказывающий влияние на порядок исчисления наиболее существенных налогов. Для бухгалтерского учета он определен в соответствии с ПБУ 9/99. Для целей налогообложения существует выбор из двух возможных вариантов: по мере оплаты (кассовый метод) или по мере отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг) и предъявления покупателю (заказчику) расчетных документов.

По НДС выбор даты реализации товаров (работ, услуг) регламентируется ст. 167 Налогового кодекса РФ. А по налогу на прибыль, согласно ст. 273 Налогового кодекса РФ, организации имеют право на определение дохода (осуществление расхода) по кассовому методу только в том случае, если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС и налога с продаж не превысила одного миллиона рублей.

Очевидно, что в условиях массовых неплатежей, использование того или иного варианта определения выручки оказывает значительное влияние на величину указанных налогов.

Анализ может выявить как положительные, так и отрицательные моменты использования выбранного порядка определения даты реализации продукции (работ, услуг) или получения дохода. Так, метод определения выручки «по оплате» применяется многими предприятиями, а также сельскохозяйственными организациями перешедшими на уплату единого сельскохозяйственного налога по действующей схеме, и считается «лучшим» с точки зрения налогообложения. Однако подобный подход не бесспорен. Дело в том, что с одной стороны предприятие не учитывает выручку в целях налогообложения до ее оплаты, но с другой стороны,

предприятие не учитывает в полном объеме и затраты, списанные на себестоимость по правилам бухгалтерского учета. Это несоответствие приводит к необходимости иметь две параллельные системы учета затрат и необходимости корректировки выручки и затрат в целях налогообложения. Если для предприятий небольших это не вызывает значительных трудностей, то для средних и крупных – это уже является серьезной учетной проблемой. Кроме того, на практике параллельная система учета часто приводит к неправильному определению себестоимости реализованной продукции в целях налогообложения.

В связи с изложенным, целесообразно проанализировать применяемый метод определения выручки в целях налогообложения с позиции упрощения учета, максимального сближения бухгалтерского учета и учета в целях налогообложения, и рассчитать возможную налоговую экономию. Например, в упрощенном виде налоговая экономия по налогу на прибыль может быть рассчитана следующим образом:

$$Hэ = (B - C) \times CTn \times CTцб \times T / 360 ,$$

где B – выручка от реализации продукции (работ, услуг) без НДС, в целях налогообложения в зависимости от применяемого способа;

C – себестоимость реализованной продукции (работ, услуг);

CTn – ставка налога на прибыль;

$CTцб$ – ставка рефинансирования, установленная Центробанком РФ;

T – количество дней между возможными самым ранним и самым поздним сроками уплаты налога.

Налоговую экономию по НДС можно рассчитать по следующей формуле: $Hэ = M \times CTндс \times CTцб \times T / 360$, где

M – стоимость приобретаемых товаров (работ, услуг), без НДС,

$CTндс$ – ставка налога на добавленную стоимость,

На анализируемом предприятии поступление денежных средств на расчетный счет или в кассу производится в основном после отгрузки товаров (работ, услуг). При этом во многих случаях происходит задержка платежей.

Так, в 2003г. в среднем платежи задерживались на 3 мес. База реализации продукции (работ, услуг) в целях налогообложения определяется по методу отгрузки. В том случае, если бы хозяйство использовало кассовый метод определения выручки налоговая экономия по НДС за 2003г. примерно составила бы:

$$Hэ = 34858 * 0,1 * 0,21 * 90 / 360 = 183 \text{ тыс. руб.}$$

А если бы хозяйство не было освобождено от уплаты налога на прибыль в 2003г., то налоговая экономия по данному налогу составила бы:

$$Hэ = (34858 - 31101) * 0,24 * 0,21 * 60 / 360 = 31,5 \text{ тыс. руб.}$$

Большое влияние на сумму платежей по налогу на прибыль и налогу на имущество оказывают выбранные методы оценки при списании сырья, материалов, покупных товаров и ценных бумаг.

Так, при более высокой себестоимости отпускаемых в производство (реализуемых) материально-производственных ресурсов меньше налогооблагаемая база прибыли и соответственно меньше величина налога на прибыль. А при менее высокой себестоимости остатков материально-производственных запасов на складе организации меньше среднегодовая стоимость имущества организации и соответственно меньше величина налога на имущество.

Согласно п.6 ст.254 НК РФ организация вправе выбрать один из четырех методов оценки:

- метод оценки по себестоимости единицы запасов;
- метод оценки по средней себестоимости;
- метод оценки по себестоимости первых по времени приобретения (ФИФО);
- метод себестоимости последних по времени закупок (ЛИФО).

Метод оценки списываемых в производство или выбывающих по иным причинам материально-производственных запасов по себестоимости каждой единицы согласно п.16 ст.4 ПБУ 5/98 применяется к материально-производственным запасам, используемым организацией в особом порядке

(драгоценные металлы, драгоценные камни и т.п.), или запасам, которые не могут обычным способом заменять друг друга. То есть названный метод рекомендован к использованию в исключительных случаях, поэтому в дальнейшем анализе рассматриваться не будет.

Метод оценки материально-производственных запасов, списываемых в производство по средней себестоимости, является традиционным для отечественной практики. В то время как методы ФИФО и ЛИФО предусмотренные международными стандартами и являются относительно новыми для отечественной практики.

Оценка материально производственных запасов методом ФИФО основана на допущении, что материальные ресурсы используются в течение месяца и иного периода в последовательности их приобретения (поступления), т.е. ресурсы первыми поступившими в производство, должны быть оценены по себестоимости первых по времени приобретения с учетом себестоимости запасов, числящихся на начало месяца. При применении этого метода оценка материальных ресурсов, находящихся в запасе на конец месяца, производится по фактической себестоимости последних по времени приобретения, а в себестоимости реализации продукции (работ, услуг) учитывается себестоимость ранних по времени приобретения.

Оценка материально-производственных запасов методом ЛИФО основана на допущении, что ресурсы, первыми поступающие в производство, должны быть оценены по себестоимости последних в последовательности приобретения. При применении этого метода оценка материальных ресурсов, находящихся в запасе на конец месяца, производится по фактической себестоимости ранних по времени приобретения, а в себестоимости реализации продукции (работ, услуг) учитывается себестоимость поздних по времени приобретения.

При этом суммарная стоимостная оценка материально-производственных запасов, включаемая в себестоимость произведенной продукции, выполненных работ, оказанных услуг, максимальная при

использовании метода ЛИФО, минимальная при использовании метода ФИФО и примерно средняя между оценками по предыдущим методам при использовании расчетов по средней себестоимости.

Затраты, связанные с расходом материально-производственных запасов, являются составной частью себестоимости продукции (работ, услуг) и имеют значительный удельный вес по сравнению с другими группами затрат на предприятиях многих отраслей деятельности. Управление себестоимостью, а значит и финансовыми результатами во многом зависит от принятия решения о величине материально- производственных запасов, стоимость которых включается в себестоимость продукции (работ, услуг) предприятий.

В условиях инфляции, т.е. при росте цен на материально-производственные запасы, метод ФИФО приводит к занижению себестоимости и к завышению стоимости остатка материально – производственных запасов по балансу. Метод ЛИФО в тех же условиях приводит к завышению себестоимости и занижению стоимости остатка материально-производственных запасов по балансу. Соответственно применение метода ЛИФО при прочих равных условиях позволит снизить величину налога на имущество организации, так как в облагаемую этим налогом базу входят остатки материальных ресурсов, отраженных в бухгалтерском учете на начало отчетных периодов.

Метод ЛИФО позволяет организации лучше адаптироваться в условиях инфляции и сэкономить денежные средства путем занижения налогооблагаемой прибыли отчетного периода. В следующем отчетном периоде, сэкономленные ранее денежные средства обесценятся, и их нельзя будет применять с той же пользой, что и в предыдущем отчетном периоде.

Метод ФИФО приводит к занижению себестоимости продукции отчетного периода и, следовательно, к завышению прибыли. Его целесообразно использовать в организациях, которые имеют льготы по налогу на прибыль (например, в сельскохозяйственных организациях), а

также в организациях целью которых на данном этапе является финансирование собственного развития, в связи с чем они заинтересованы в достаточно высоком уровне прибыли. Кроме того метод ФИФО желательно использовать в организациях, имеющих значительный удельный вес себестоимости продукции (работ, услуг) в цене соответствующей продукции (работ, услуг) по сравнению с тем же показателем в ценах конкурентов. Такие организации зачастую вынуждены продавать свою продукцию (работы, услуги) по цене не выше фактической себестоимости, что приводит к убыткам от реализации.

В ходе анализа оценивается величина налоговой экономии, получаемой от оптимального выбора способа оценки материально производственных запасов, относимых на затраты производства по формулам:

$$Hэ = (C_{лифо}^{сн} - C_{ср}^{сн}) \times CT_n + (C_{ср}^{ост} - C_{лифо}^{ост}) \times CT_{им} - (C_{ср}^{ост} - C_{лифо}^{ост}) \times CT_n \times CT_{им}$$

или

$$Hэ = (C_{лифо}^{сн} - C_{фифо}^{сн}) \times CT_n + (C_{фифо}^{ост} - C_{лифо}^{ост}) \times CT_{им} - (C_{фифо}^{ост} - C_{лифо}^{ост}) \times CT_n \times CT_{им}$$

где:

$C_{ср}^{сн}$ – стоимость запасов, списанных в производство методом средневзвешенной себестоимости;

$C_{лифо}^{сн}$ – стоимость запасов, списанных в производство методом ЛИФО;

$C_{фифо}^{сн}$ – стоимость запасов списанных в производство методом ФИФО;

$C_{ср}^{ост}$ – стоимость остатка запасов, оцененных методом средневзвешенной себестоимости;

$C_{лифо}^{ост}$ – стоимость остатка запасов, оцененных методом ЛИФО;

$C_{фифо}^{ост}$ – стоимость остатка запасов, оцененных методом ФИФО;

CT_n - ставка налога на прибыль;

$CT_{им}$ - ставка налога на имущество.

При этом следует иметь в виду, что экономический субъект утратит налоговую экономию, имевшую место при выборе метода ЛИФО, в случае прекращения пополнения материально-производственных запасов и списания полученного за год остатка на себестоимость. Таким образом, для обеспечения, предприятию необходимо периодически закупать новые партии товарно-материальных ценностей, что может привести к увеличению

среднегодовой стоимости имущества организации, и, следовательно, к увеличению сумм налога на имущество. Поэтому, целесообразно применять метод списания ЛИФО, только в том случае, если выполняется неравенство:

$Hэ > \Delta H_{им}$, где $\Delta H_{им}$ – увеличение суммы налога на имущество.

Для расчета налоговой экономии от выбранного способа оценки материально-производственных запасов предполагается, что анализируемое хозяйство является плательщиком налогов на прибыль и на имущество. В качестве примера рассматривается использование горюче-смазочных материалов в совхозе «Шемяк» за август месяц 2003г. (Приложение 26).

В приложении приведены аналитические данные по учету горюче-смазочных материалов и результаты оценки материально-производственных запасов.

Хозяйство при списании материально-производственных запасов в производство использует метод средней себестоимости. Какова же будет налоговая экономия при использовании метода ЛИФО, можно рассчитать, подставив данные в выше приведенную формулу:

$$Hэ = (519540 - 517447) \times 0,24 + (101793 - 99700) \times 0,24 - (101793 - 99700) \times 0,24 \times 0,02 = 1322$$

Таким образом, при выборе метода оценки ЛИФО, хозяйство, только при реализации ГСМ за один месяц (даже при незначительном росте цен), может получить налоговую экономию в 1322руб.

На сумму налога на прибыль, а также единого сельскохозяйственного налога по действующей схеме, немалое влияние может оказать выбранная амортизационная политика.

В соответствии со ст.259 НК РФ налогоплательщик вправе применять в целях налогообложения два метода начисления амортизации: линейный и нелинейный. Выбранный метод начисления амортизации применяется в отношении объекта амортизируемого имущества, входящего в состав соответствующей амортизационной группы, и не должен быть изменен в течение срока начисления амортизации. Исходя из приведенной нормы ст.259, по каждому объекту амортизируемого имущества может применяться

любой из двух методов. Исключение составляют здания, сооружения, передаточные устройства, по которым применяется только линейный метод. Применение повышающих или понижающих коэффициентов также влияет на сумму налогов. Налогоплательщики вправе применять повышающие коэффициенты в следующих случаях:

- в отношении основных средств, используемых для работы в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности. Повышающий коэффициент не может быть выше 2;

- для основных средств, являющихся предметом договора лизинга.

Повышающие коэффициенты не должны быть выше 3. И они не могут применяться в отношении основных средств, относящихся к первой, второй и третьей амортизационной группам, если амортизация по ним начисляется нелинейным методом.

По решению руководителя допускается начисление амортизации по нормам ниже установленных. Коэффициент понижения устанавливается налогоплательщиком самостоятельно.

Увеличение величины амортизационных отчислений, учитываемых для целей налогообложения, уменьшает налогооблагаемую прибыль (единый сельскохозяйственный налог) и среднегодовую стоимость имущества, поскольку амортизационные отчисления списываются на себестоимость равномерно в течение года, что оказывает влияние на налоговые обязательства экономического субъекта. Влияние изменений амортизационных сумм на величину налогов можно рассчитать по формуле:

$$Hэ = \Delta A \times CT_n + \Delta A \times CT_{им},$$

где $Hэ$ - налоговая экономия вследствие увеличения амортизационных отчислений; ΔA – прирост амортизационных отчислений; CT_n – ставка налога на прибыль (единый сельскохозяйственный налог); $CT_{им}$ – ставка налога на имущество.

Налоговую экономию можно получить и с помощью регулирования в учете сроков включения тех или иных элементов налогообложения в общую базу. Следует выделить такие направления учета:

- порядок учета курсовых разниц при осуществлении валютных операций;
- порядок учета процентов по кредитам банков;
- порядок формирования финансовых результатов при выполнении договоров долгосрочного характера и другие.

Варианты учета по указанным направлениям определяют срок, когда данный вид дохода (расхода) становится элементом налогообложения по налогу на прибыль. Максимально поздний срок увеличения налогооблагаемой базы влечет за собой более поздний срок уплаты налога, обеспечивая тем самым как дополнительные средства в обороте, так и, учитывая инфляционные процессы, снижение относительной величины налоговой нагрузки.

Размер относительной налоговой экономии в этом случае можно рассчитать с помощью метода дисконтирования денежных потоков, базируясь на ставке банковского процента и уровне инфляции:

$$Hэ = Д \times CTn \times CTцб \times T / 360, \text{ где}$$

$Hэ$ – величина относительной налоговой экономии,

$Д$ – сумма дохода, подлежащая включению в базу обложения по налогу на прибыль (согласно вариантам учетной политики – в разные сроки),

CTn – ставка налога на прибыль,

$CTцб$ – ставка рефинансирования, установленная Центробанком РФ,

T – количество дней между возможными самым ранним и самым поздним сроками уплаты налога на прибыль в результате различных сроков включения доходов в облагаемую базу.

Для расчета ставки дисконтирования можно использовать также индексы потребительских цен, индекс-дефлятор, данные динамики изменения курса валют и т.д.

Итак, 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 анализа позволяет изучить состояние налогообложения хозяйства, выявить тенденцию и факторы, на нее влияющие, оценить уровень налогового бремени. Рассмотренные модели могут быть использованы при принятии управленческих решений по оптимизации налогообложения сельскохозяйственных организаций.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Налогообложение – это та сфера, которая касается практически всех: и государства, и общества в целом, и каждого налогоплательщика в отдельности.

Для государства налоги являются его основным доходным источником, обеспечивая финансирование его деятельности. Денежные средства, собранные посредством налогов, расходуются на содержание государственного аппарата, обеспечение обороноспособности страны и поддержание правопорядка, финансирование государственных программ, выплату заработной платы работникам бюджетной сферы. Недостаточность средств, собранных посредством налогов, неэффективность налоговой системы сказываются на социально – экономическом положении страны и региона в частности.

В диссертации предпринята попытка разработки единой методики управления налоговой системой, единого системного подхода к оценке

объемов и темпов их изменения на примере субъекта Российской Федерации – Республики Башкортостан.

Выбор сельскохозяйственной отрасли для более детального анализа обосновываем тем, что Республика Башкортостан издревле является аграрным регионом, отрасль является жизнеобеспечивающей, от успешной деятельности которой зависит продовольственная безопасность, как региона, так и страны. Здесь производится около 10% валового регионального продукта. Однако современное состояние этого сектора экономики характеризуется как неустойчивое, что проявляется в ухудшении финансового состояния сельскохозяйственных товаропроизводителей. Немаловажное значение на развитие отрасли оказывает также система налогообложения.

Наши исследования системы налогообложения выявили, что для улучшения финансового положения сельскохозяйственных организаций налоговая политика, должна быть ориентирована на введение единого сельскохозяйственного налога с отменой всех платежей сельскохозяйственных организаций в бюджет и внебюджетные фонды, призванного обеспечить стимулирующее воздействие на деятельность сельскохозяйственных предприятий по вложению собственных средств в улучшение земель, расширение и развитие производства.

На примере объекта наших исследований выявлено, что применение единого сельскохозяйственного налога, где налоговой базой является сопоставимая по кадастровой стоимости площадь сельскохозяйственных угодий, сумма налоговых платежей в 2003г. была бы меньше на 67%.

Предложенный в диссертации механизм налогообложения отрасли позволяет выявить значимость поступлений налоговых платежей в бюджет, изучить влияние налогообложения на финансово-экономическое состояние сельскохозяйственных организаций, выявить налоги, которые носят более обременяющий характер. Проведенный анализ позволяет выявить резервы оптимизации налоговых платежей отрасли. Разработанная методика является

необходимым инструментом при планировании экономического развития любой отрасли, в том числе и сельскохозяйственной.

Анализ налоговых поступлений по республике показал, что имеет место положительная динамика роста налоговых поступлений как в федеральный, так и в региональный бюджеты. Однако в последние годы намечается рост централизации налоговых поступлений в федеральный бюджет, что связано с изменением законодательной базы в части нормативов распределения платежей по уровням бюджетов. На наш взгляд, 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. В ходе анализа также выявлено, что немаловажное значение на поступление налогов оказывает экономическая ситуация как в стране, регионе, так и в отрасли. В частности доказано, что суммы налоговых поступлений имеют прямую зависимость от производства валового регионального продукта.

Наиболее объективную оценку налогообложения региона дает анализ налоговой нагрузки. На наш взгляд, ее следует определять как отношение налоговых платежей к валовому региональному продукту. Расчеты показали, что налоговая нагрузка в целом по РБ колеблется от 18 до 24%, что говорит о довольно высоком уровне налогового бремени региона.

Предложенная нами методика анализа налогообложения региона позволяет оценить состояние налогообложения, выявить совокупность более эффективных налогов, которые могут давать максимальный доход бюджету и в то же время более объективно распределить налоговую нагрузку по

отраслям экономики, соблюдая принцип справедливости налогообложения. Она представлена на примере аграрного сектора.

Рекомендуемая нами в работе методика разработки направлений управления системой налогообложения сельскохозяйственных предприятий позволяет выявить резервы оптимизации налогообложения, ведущие к преодолению финансовых трудностей этих субъектов товаропроизводителей.

Принимая во внимание то, что в России пока нет общепринятой методологии исчисления величины налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты, предлагается использование метода, при котором показатели налоговой нагрузки подразделяются на обобщающие и частные. Расчеты по этой методике показали, что налоговая нагрузка в анализируемом хозяйстве – МУСП совхозе «Шемяк» Уфимского района - довольно таки 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.

Показатели налоговой нагрузки целесообразно использовать при планировании хозяйственной деятельности предприятия. Возможно также при этом использование разработанных в работе моделей, на основе которых можно производить расчеты изменения налоговой нагрузки в зависимости от различных факторов и оценивать эффективность налогового планирования.

Важнейшим критерием оптимизации управления системой налогообложения сельскохозяйственных организаций является оценка налоговой экономии в результате применения тех или иных особенностей, как законодательства, так и деятельности предприятия.

В работе раскрыты прогнозные величины налоговой экономии посредством оценки влияния на налоговую нагрузку налоговых льгот,

предусмотренных законодательством, форм договорных отношений, способов ведения бухгалтерского учета.

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

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Аганбегян А.Г. Экономическая ситуация в России и перспективы развития народного хозяйства // Бюллетень финансовой информации. - 1999. - № 7.- С.21.
2. Агапова Т.Н. Методы статистического изучения структуры сложных систем и ее изменения. - М.: Финансы и статистика, 1996.-198с.
3. Агеева О.А. Расширение возможностей использования методов ЛИФО и ФИФО с целью налогового планирования // Налоговое планирование. - 2000. – № 9.- С.9-15.
4. Анализ и планирование налоговых поступлений: Теория и практика / Под ред. Ф.К. Садыгова. - М.: Издательство экономико-правовой литературы, 2004.- 232с.

5. Анисимов С.А., Остапенко В.В., Погорелко И.А. Проблемы прогнозирования налоговых доходов // Аудит и финансовый анализ.- 2003.- №1.-С.82-89.
6. Аронов А.В. Налоговая система: реформы и эффективность // Налоговый вестник. - 2001.- №5.- С.33-35.
7. Баканов М.И., Шеремет А.Д. Теория экономического анализа. М.: Финансы и статистика, 2000. - 416с.
8. Бережная Е.В., Бережной В.И. Математические методы моделирования экономических систем. – М.: Финансы и статистика, 2001. - 368с.
9. Бобоев М., Кашин В. Налоговая политика России на современном этапе // Вопросы экономики.- №7. - С.54-69.
10. Бухгалтерский учет налогов. Комментарий К Налоговому кодексу РФ. Главы 21, 23, 24,25,27 / Под ред. Брызгалина А.В. - Екб.: Налоги и финансовое право, 2002.- 176 с.
11. Вараксина Н.М., Кован С.Е., Вараксина В.А. Финансовое состояние крупнейших российских предприятий и возможности их финансового оздоровления // Налоговый вестник. 2001. - №6.- С.18-21.
12. Введение в экономико-математические модели налогообложения/ Под ред. Д.Г. Черника. - М.: Финансы и статистика, 2000. - 256с.
13. Вереха Ю.М. Совершенствование системы налогообложения // Аудит и финансовый анализ.- 1998.- №3.- С.98-101.
14. Верстина Н.Г.Налоговое планирование как элемент реструктурируемого предприятия // Финансы.- 2002.- С.26-31.
15. Виссарионов А. Федорова И. Налоговое регулирование экономической активности // Экономист. - 1998. - №4. - С.69-72.
16. Витте С.Ю. Конспект лекций о народном и государственном хозяйстве. - СПб., 1912. - 467 с.
17. Вишневский В., Липницкий Д. Оценка возможностей снижения налогового бремени в переходной экономике // Вопросы экономики. - 2000.- №2.- С.109-116.

18. Волошина А.Н., Федорова Т.И. Анализ налогового потенциала Белгородской области и пути повышения эффективности его использования // налоговый вестник.- 2002.- №7.- С.45-49.
19. Все начиналось с десятины./ Под ред. Б.Е. Ланина. – М.: Прогресс, 1992. - 408с.
20. Вылкова Е.С. Расчет налогового бремени в современных российских условиях // Налоговый вестник. - 2002. - №12.- С. 23-29.
21. Габбасов Р. Особенности обложения единым сельскохозяйственным налогом // Финансовая газета. Региональный выпуск.- 2002.- №№ 25, 26. - С. 16-20.
22. Гавриленков Е. Политика экономического роста // Бюллетень финансовой информации.- 2000.- № 4 .- С.11-26.
23. Гаджиев Р.Г. О соотношении прямого и косвенного налогообложения// Финансы.- 2000. - №3.- С.24-32.
24. Горский И.В. Налоги в экономической стратегии государства // Финансы. - 2001.- № 8 - С.36-39
25. Гусаров В.М. Статистика. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002.-463с.
26. Гуськов С.В. Налоги в экономике предприятий. - М.: Дом «Дашков и К», 1999. - 116с.
27. Девликамова Г.В. Налоговый анализ как составная часть анализа хозяйственной деятельности предприятия // Финансы.- № 10.- С.40-42.
28. Демчук Н.Н. Налоги: функции, структура, пути совершенствования // Налоговый вестник. - 1999. - № 4. - С.7-9.
29. Денин Н. Герасимова Г. Совершенствовать экономическое регулирование агропромышленного производства // АПК: экономика и управление. - 2001. - №8. - С.20-25.
30. Егерев О. Налогообложение в аграрном секторе России // АПК: экономика и управление. - 2001. - № 5. - С.36- 42.
31. Елисеева И.И., Юзбашев М.М. Общая теория статистики. - М.: Финансы и статистика, 1996.- 368с.

32. Ефимов А., Фрейдлин С. Мониторинг налоговой базы предприятий // Финансовая газета.- 2002.- №19.- С.5-6.
33. Жалопов И. Совершенствование механизма косвенного налогообложения // Финансовый бизнес.- 2001.- №8.- С.28-31.
34. Зарук Н. Налоги как фактор инвестиционной деятельности в АПК // АПК: экономика и управление.- 2002. - № 10. - С.45-51.
35. Игнатов А.В. Маржинальный анализ цен предприятия и пенсионный оборотный налог // Аудит и финансовый анализ.- 2003.- №1.-С.74-81.
36. Караваева И., Скробов А. Принципы национальной налоговой политики в трудах российских ученых XIX - начала XX века // Финансовый бизнес. - 2001. - №2. - С. 41- 43.
37. Касьянова Г.Ю. Раздельный учет: бухгалтерский и налоговый.- М.: Информцентр XXI века, 2002., - 376с.
38. Кашин В.А. Налоговая доктрина и налоговое право // Финансы. - 2001. - № 10.- С.27-29.
39. Кейнс Дж. М. Общая теория занятости, процента и денег. М., 1978.
40. Кирова Е.А. Методология определения налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты // Финансы.- 1998.- №9.- С. 30-32.
41. Кожин В.Я. Налоговое планирование и прогнозирование финансового результата деятельности предприятий. - М.: Экзамен, 2002. - 160с.
42. Кожин В.Я. Налоговый учет: Пособие для бухгалтера. - М.: КНОРУС, 2004.- 656с.
43. Козенкова Т.А. Налоговое планирование на предприятии.- М.: АиН, 1999., 145с.
44. Козенкова Т.А. Налоговые льготы и эффективность их применения // Налоговое планирование. - 2000. - №11.- С.22-29.
45. Коломиец А.Л. Об основных положениях определения налоговой нагрузки регионов Российской Федерации // Налоговый вестник.- 2000. - №4.- С.36-39.

46. Колчин С.П. Снижение налогового «пресса» и его вероятностные последствия // Финансы. - 1999. - № 7. - С.31-32.
47. Коробейников м. Зарубежный опыт финансирования аграрного сектора и возможности его использования в России // Международный сельскохозяйственный журнал. - 2002. - №3. - с.20-21.
48. Королев А.Ю., Коновалова О.А. Финансовый анализ и макроэкономическая статистика // Финансы.- 1998.- №10.- С.58-60.
49. Кузнецов В. Государственная финансовая поддержка регионального АПК нуждается в совершенствовании // АПК: экономика и управление. - 2002. - №6. - С36-41.
50. Куликов А.Г., Павлов И.П. Графический метод расчета ВВП и поступления налогов в бюджет // Финансы.- 2000.- №5.- С.25-27.
51. Курышева С.В. Применение корреляции в современных экономических исследованиях. Л-д : ЛФЭИ, 1981.- 80с.
52. Кусков Е.А. Методологии оценки различий в налоговой привлекательности регионов России// Вопросы статистики.- 2001.- №9.- С.25-34.
53. Литвин М.И. Налоговая нагрузка и экономические интересы предприятий / Финансы.- 1998. - №5. - С. 29-31.
54. Маркс К., Энгельс Ф. Сочинения, т.4, с.308 - 309.
55. Медведев А.Н.Налоговая нагрузка в современной России: Факты и вымысел // Бухгалтерский вестник. - 2001. - № 2. - С. 37-47.
56. Мельник Д.Ю. Налоговый менеджмент. - М.: Финансы и статистика, 2000.- 352с.
57. Миронова Г.И. Использование результатов стоимостного анализа в налоговом учете организации // Налоговые известия Московского региона.- 2002.- №6.- С.45-51.
58. Налоги в условиях экономической интеграции / Под ред. В.С. Барда, Л.П.Павловой. - М.: КНОРУС, 2004.- 288с.

59. Налоги и налогообложение / Под ред. Романовского М.В., Врублевской О.В.- СПб.: Питер, 2001.- 544с.
60. Налоги, налогообложение и налоговое законодательство. / Под ред. Евстигнеева Е.И. - СПб.: Питер, 2000.- 320с.
61. Налоги: Учеб. пособие / Под ред. Д.Г. Черника. - М.: Финансы и статистика, 2000. - 544с.
62. Налоги: функции, структура, пути совершенствования // Налоговый вестник.- 1999.- №4.- С.7-9.
63. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая.- М.: Издательство Норма, - 2000.-144с.
64. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая. - М.: Издательский дом "Инфра - М", 2001.- 112с.
65. Налоговый портфель. - М.: Сомитек, 1993. - 498с.
66. Налоговый учет в 2002 году: Учетная политика для целей налогообложения / Под ред. С.А. Николаевой. - М.: «АН-Пресс», 2002.- 312с.
67. Нитти Ф. Основные начала финансовой науки.- М., 1904 - 76с.
68. Новикова А.И., Мельник А.Д. О совершенствовании подхода к анализу поступлений налоговых платежей // Налоговый вестник.- 2000.- №5. - С.9-11.
69. Носов С.И., Корнеев А.Ф., Капитонов А.А. О методах расчета единого сельскохозяйственного налога // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. - 2002г. -№ 4. - С.12-14.
70. Озеров И.Х. Основы финансовой науки. - Рига, 1923. - 71 с.
71. Орлов С.Ю. О проблемах налогового права // Юридический мир.- 1998.- №11-12. - С.12-19.
72. Осенний кризис 1998г.: российское общество до и после. Под ред. М.Горшкова, А.Чепуренко, Ф.Шереги. М.: РНИСиП / РОССПЭН, 1998. - с.101-108.

73. Островенко Т.К. Налоговая нагрузка на предприятие: обобщающие и частные показатели системы // Аудиторские ведомости. - 2001.- №9.- С. 45-49.
74. Пансков В. Бюджет-2001 чреват серьезными экономическими и социальными коллизиями // Российский экономический журнал. - 2000. - № 10. – С.5-6.
75. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации. - М.:Международный центр финансово-экономического развития, 2000.- 576с.
76. Паскачев А.Б.О региональном аспекте совершенствования налогового законодательства // Налоговый вестник. - 2000. - №10. - С. 45-49.
77. Перов А.В. Налоги и международные соглашения России. - М.: Юристъ, 2000. - 465 с.
78. Перонко И.А. Вишневская Н.Г. Формирование налоговой базы регионов в переходный период // Налоговый вестник.- 2000.- №7.- С.18-22.
79. Пестрякова Т. Реформирование системы налогообложения сельскохозяйственных предприятий // Экономика сельского хозяйства России. -2002. - №6. - С.28.
80. Попонова Н.А. Налоги с предприятий и методы их минимизации в Западных странах // Финансы.- 1999.- №2 - С.29-33.
81. Постановление от 30 января 2003г. №52 «О реализации федерального закона «О финансовом оздоровлении сельскохозяйственных товаропроизводителей»».
82. Постановление от 4 февраля 2002г. №33 «Об утверждении показателей государственной кадастровой оценки сельскохозяйственных угодий Республики Башкортостан».
83. Практикум по эконометрике / Под ред. И.И.Елисеевой.- М.: Финансы и статистика, 2001. - 192с.
84. Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов. М.: Финансы и статистика, 2001.- 256с.

85. Пушкарева В.М. Либеральный поворот налоговой политики в России // Финансы. - 2001. - № 7. - С.24-27.
86. Рагимов С.Н. Размышления о налоговом бремени // Финансы.- 1997.- №3.- С.13-15.
87. Радаев В. Деформация правил и уход от налогов в российской хозяйственной действительности // Вопросы экономики. - 2001.- №6.- С.60-79.
88. Саакян Р.А., Ананьева Г.И. О некоторых аспектах налогового планирования и прогнозирования // Налоговый вестник.- 2000.- №12.- С.39-44.
89. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятий АПК. - Мн.: ИП «Экоперспектива», 1998.- 494с.
90. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия. - Мн.: ООО "Новое знание", 2000.- 688с.
91. Сагайдак А.Э. Как рассчитать арендную плату за землю. - М.: Агропромиздат, 1990.- 47с.
92. Селигман Э. Основы политической экономии. СПб., 1908. - 102с.
93. Смирнов А. Налогообложение: модели оптимизации // Экономист.- 1998.- №2.- С.68-75.
94. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов.Т.2. - М., Соцэкгиз, 1935. - С.341-343.
95. Соколов А. Теория налогов. - М., 1928.
96. Сперанский М.М. План финансов в сборнике императорского русского исторического общества, 1885. - Т.45 - С.15.
97. Стиглиц Дж.Ю. Экономика государственного сектора. - М.: Инфра - М., 1997.
98. Твердохлебов В.Н., Финансовые очерки.- М., 1916. - с.49
99. Тедеев А.А. Налоги и налогообложение.- М.: Приор-издат, 2004. - 494с.
100. Тривус А.А. Налоги как орудие экономической политики.- Баку: РИО, АСПС, 1925.- с.11,19.

101. Трошин А.В. Сравнительный анализ методик определения налоговой нагрузки на предприятие // Финансы. - 2000. - №5. - с.44-47.
102. Тургенев Н.И. Опыт теории налогов. - СПб.: В типографии Н.Греча, 1818.
103. У истоков финансового права. М., 1948., с. 37, 113, 243, 300, 302, 311,323.
104. Федеральный закон от 9 июля 2002г. №83-ФЗ «О финансовом оздоровлении сельскохозяйственных товаропроизводителей» // Собрание законодательства Российской Федерации - 2002. - №28.
105. Филиппович А.В., Егорова Н.Е., Мудунов А.С. Оценка чувствительности налоговой нагрузки как этап решения задачи согласования интересов государства и предприятия // Аудит и финансовый анализ.- 2002.- №3.- С.49-79.
106. Фокин Ю., Кирова Е. Налоговая нагрузка: проблемы и пути решения // Экономист. - №10.- с.52-59.
107. Фридман М.И. Конспект лекций по науке о финансах. - 75с.
108. Худяков А.И., Бродский М.Н., Бродский Г.М. Основы налогообложения. - СПб.: Европейский дом, 2002.- 427 с.
109. Черник Д.Г. Налоговая реформа в посткризисный период // Налоговый вестник. - 2001.- № 7. - С.11-14.
110. Четыркин Е.М. Статистические методы прогнозирования. - М.: Статистика, 1977.- 184с.
111. Шалюхина М.Н. Налоговый потенциал региона: проблемы оценки, формирования и эффективного использования // Налоговый вестник.- 2001.- №1.- С.31-35.
112. Шипунов В.А. Оценка эластичности налоговой системы // Финансы.- 1999.- №8.- С.37- 41.
113. Штундюк В.Д. Требуется переоткрытие закона налогового переложения // Финансы.- 1999.- №8.- С.31-33.

114. Экономико-математические методы и модели / Под ред. А.В. Кузнецова.
- Мн.: БГЭУ, 2000. - 412с.
115. Экономико-математические методы и прикладные модели / Под ред.
В.В. Федосеева. - М.: ЮНИТИ, 1999. - 391с.
116. Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение. - М.:ИНФРА-М, 1999. - 350с.
117. Янжул Н.Н Основные начала финансовой науки. СПб., 1890.- с.238.

Приложение 1

Соотношение налоговых платежей в федеральный и региональный бюджеты по Республике Башкортостан

Показатели	1992г.	1993г.	1994г.	1995г.	1996г.	1997г.	1998г.	1999г.	2000г.	2001г.	2002г.	2003г.	Средний темп роста, %
Налоговые поступления в федеральный бюджет, млн. руб.	135,2	1138,2	3264,4	9333,8	10757,2	12683,4	11105,8	22315,6	41564,3	50091,0	61788,4	74428,6	177,48
Налоговые поступления в региональный бюджет, млн. руб.	135,2	1138,2	2852,6	7005,2	7809,3	9120,1	9052,4	16562,3	28510,3	24858,9	26918,2	37919,8	166,93
Коэффициент соотношения	1,00	1,00	1,14	1,33	1,38	1,39	1,23	1,35	1,46	2,02	2,30	1,96	106,32

Динамика налоговых поступлений по Республике Башкортостан с учетом индекса потребительских цен, млн.руб.

Показатели	1992г.	1993г.	1994г.	1995г.	1996г.	1997г.	1998г.	1999г.	2000г.	2001г.	2002г.	2003г.	Средний темп роста, %
Налоговые поступления в федеральный бюджет	135,2	121,1	1036,3	4040,6	8831,9	11426,5	6022,7	16554,6	34579,3	42235,2	53682,4	66454,1	175,67
Налоговые поступления в региональный бюджет	135,2	121,1	905,6	3032,6	6411,6	8216,3	4909,1	12286,6	23719,1	20960,3	23386,8	33857,0	165,22
Итого	270,4	242,2	1941,9	7073,2	15243,4	19642,8	10931,8	28841,2	58298,3	63195,5	77069,2	100311,1	171,23

Приложение 11

Группировка налоговых платежей хозяйств Уфимского района за 2003г. по налогооблагаемым базам

Налого- облагаемая база	Вид налога	С-з "Ше- мяк"	СПК "Зу- бо-во"	С-з "Кар- ма- сан"	К-з "За- ря"	Уф. конс- за- вод	ОПХ "Уф- ское"	С-з "Уф- ский"	ЗАО "Энер- ге- тик"	ПФ "Уф- ская"	С-з "Чер- кас- сы"	С-з "Дми- триев- ский"	С-з "Алек- сеев- ский"	С-з "60 лет СССР"	АКХ "Ки- рил- ло- во"	С-з "Ча- паев- ский"	АФ им. Цю- ру- пы	Уч- хоз "Ми- лов- ское"	ПФ "Баш- кир- ская"	Всего
Стоимость имущества	Земельный налог	477	48	30	87	99	0	197	134	6	69	0	115	403	49	13	263	1	147	2138
	Итого, руб.	477	48	30	87	99	0	197	134	6	69	0	115	403	49	13	263	1	147	2138
	Итого в % к всего	5,09	1,29	0,51	7,04	5,28	0,00	8,43	9,86	0,02	3,16	0,00	0,24	7,74	9,01	0,38	2,39	0,03	0,22	1,04
Фонд оплаты труда	ЕСН	3421	1192	1324	181	1259	599	1052	702	9083	1575	4540	24451	1350	174	2189	4187	1301	41888	100468
	НДФЛ	1000	527	302	85	484	223	705	131	4270	347	2003	12909	31	65	628	1850	573	13400	39533
	Итого, руб.	4421	1719	1626	266	1743	822	1757	833	13353	1922	6543	37360	1381	239	2817	6037	1874	55288	140001
	Итого в % к всего	47,22	46,09	27,63	21,52	93,01	44,22	75,15	61,30	45,15	88,00	90,75	77,05	26,51	43,93	81,39	54,81	55,89	81,70	67,85
Объем реализации	НДС	4408	1942	4041	865	28	1036	182	329	15552	26	302	0	3371	244	549	4533	1363	9654	48425
	Налог с продаж	30	3	7	9	3	0	140	14	555	6	310	10528	36	10	73	28	74	2223	14049
	Итого, руб.	4438	1945	4048	874	31	1036	322	343	16107	32	612	10528	3407	254	622	4561	1437	11877	62474
	Итого в % к всего	47,40	52,14	68,80	70,71	1,65	55,73	13,77	25,24	54,46	1,47	8,49	21,71	65,39	46,69	17,97	41,41	42,86	17,55	30,28
Прибыль	Налог на прибыль	0	0	0	0	0	0	33	0	3	27	0	286	4	0	0	7	0		360
	Итого, руб.	0	0	0	0	0	0	33	0	3	27	0	286	4	0	0	7	0	0	360
	Итого в % к всего	0	0	0	0,00	0,00	0,00	1,41	0,00	0,01	1,24	0,00	0,59	0,08	0,00	0,00	0,06	0,00	0,00	0,17
Прочие	Итого, руб.	27	18	180	9	1	1	29	49	106	134	55	197	15	2	9	146	41	361	1380
	Итого в % к всего	0,29	0,48	3,06	0,73	0,05	0,05	1,24	3,61	0,36	6,14	0,76	0,41	0,29	0,37	0,26	1,33	1,22	0,53	0,67
ВСЕГО		9363	3730	5884	1236	1874	1859	2338	1359	29575	2184	7210	48486	5210	544	3461	11014	3353	67673	206353

Приложение 12

Группировка налоговых платежей хозяйств Уфимского района за 2003г. по источникам уплаты

Источник уплаты	Вид налога	С-з "Шемяк"	СПК "Зубово"	С-з "Кармазан"	К-з "Заря"	Уф. конезавод	ОПХ "Уфское"	С-з "Уфский"	ЗАО "Энергетик"	ПФ "Уфская"	С-з "Черкасы"	С-з "Дмитриевский"	С-з "Алексеевский"	С-з "60 лет СССР"	АКХ "Кириллово"	С-з "Чапаевский"	АФ им. Цюрупы	Учхоз "Миловское"	ПФ "Башкирская"	Всего
Себестоимость Выручка	Земельный налог	477	48	30	87	99	0	197	134	6	69	0	115	403	49	13	263	1	147	2138
	ЕСН	3421	1192	1324	181	1259	599	1052	702	9083	1575	4540	24451	1350	174	2189	4187	1301	41888	100468
	Итого, руб.	3898	1240	1354	268	1358	599	1249	836	9089	1644	4540	24566	1753	223	2202	4450	1302	42035	102606
	Итого в % к всего	46,61	38,71	24,26	23,28	97,70	36,61	76,48	68,08	35,92	89,49	87,19	69,05	33,85	46,56	77,73	48,56	46,83	77,45	
	НДС	4408	1942	4041	865	28	1036	182	329	15552	26	302	0	3371	244	549	4533	1363	9654	48425
	Налог с продаж	30	3	7	9	3	0	140	14	555	6	310	10528	36	10	73	28	74	2223	14049
	Итого, руб.	4438	1945	4048	874	31	1036	322	343	16107	32	612	10528	3407	254	622	4561	1437	11877	62474
	Итого в % к всего	53,07	60,72	72,52	75,93	2,23	63,33	19,72	27,93	63,65	1,74	11,75	29,59	65,78	53,03	21,96	49,77	51,69	21,88	
Прибыль	Налог на прибыль	0	0	0	0	0	0	33	0	3	27	0	286	4	0	0	7	0		360
	Итого, руб.	0	0	0	0	0	0	33	0	3	27	0	286	4	0	0	7	0	0	360
	Итого в % к всего	0	0	0	0,00	0,00	0,00	2,02	0,00	0,01	1,47	0,00	0,80	0,08	0,00	0,00	0,08	0,00	0,00	
Прочие	Итого, руб.	27	18	180	9	1	1	29	49	106	134	55	197	15	2	9	146	41	361	1380
	Итого в % к всего	0,32	0,56	3,22	0,78	0,07	0,06	1,78	3,99	0,42	7,29	1,06	0,55	0,29	0,42	0,32	1,59	1,47	0,67	
ВСЕГО		8363	3203	5582	1151	1390	1636	1633	1228	25305	1837	5207	35577	5179	479	2833	9164	2780	54273	166820

Данные для корреляционно регрессионного анализа влияния факторов на
суммы налоговых платежей хозяйств Уфимского района

Хозяйства	Сумма налогов, тыс.руб.	Выручка, тыс.руб.	Фонд зара- ботной платы, тыс. руб.	Площадь сельско- хозяйст- венных угодий, га
МУСП совхоз "Шемяк"	8841	34858	10327	8291
АКХ «Зубово»	2438	8265	3573	4084
МУСП совхоз "Кармасан"	3950	15158	3761	7938
Колхоз «Заря»	1012	3290	1235	2877
ФГУП Уфимский конный завод	2563	8981	3972	2027
ФГУП ОПХ "Уфимское" БНИИСХ	1907	9402	2198	1921
МУСП совхоз "Уфимский"	1276	8730	2369	3625
ЗАО Агрохозяйство "Энергетик"	1565	4890	2165	2723
ДП Птицефабрика "Уфимская"	10343	9402	22654	212
МУСП совхоз "Черкасы"	2074	8663	3697	5213
МУСП совхоз-завод "Дмитриевский"	7223	50017	15464	10580
ГУСП совхоз "Алексеевский"	38139	275593	85065	3214
ГУСП совхоз "им.60лет СССР"	5221	9422	496	161
АКХ Кириллова	898	624	164	3817
МУСП совхоз "Чапаевский"	3462	4618	273	4323
ДООО Агрофирма им.Цюрупы	15464	35083	15754	5507
ФГУП "Учхоз «Миловское» БГАУ"	3882	14694	5050	5546
ДП Птицефабрика "Башкирская"	37449	473459	91135	5758

Результаты корреляционно-регрессионного анализа влияния факторов на суммы налоговых платежей хозяйств Уфимского района

Корреляционная матрица :

	1	2	3	4
1	1.000	.921	.980	.095
2	.921	1.000	.955	.143
3	.980	.955	1.000	.078
4	.095	.143	.078	1.000

Зависимая		...	...	8205.9440	11421.4900
Независимые	1	-.0177	.0165	54174.9500	122066.0000
	2	.4836	.0729	14964.0000	27350.7700
	3	.1346	.2203	4323.1670	2718.7490

Свободный член уравнения регрессии = 1346.0040

Множественный коэффициент корреляции = .9817

Множественный коэффициент детерминации = .9638

Стандартная ошибка уравнения регрессии = 2395.6680

F-значение = 124.1346

Число степенной свободы для общей дисперсии = 3

Число степенной свободы для остаточной дисперсии = 68

Бэта коэффициенты:

-.1891 1.1581 .0320

Значения Т-Стьюдента:

-1.0754 6.6339 .6110

Коэффициенты отдельного определения:

-.1742 1.1349 .0031

Коэффициенты эластичности:

-.1168 .8819 .0709

Остатки:

: N	: Зависимый признак	: Расчетное значение	: Отклонение
-----	---------------------	----------------------	--------------

:	1 :	8841.000 :	6839.388 : 2001.612 :
:	2 :	2438.000 :	3477.399 : -1039.399 :
:	3 :	3950.000 :	3965.133 : -15.133 :
:	4 :	1012.000 :	2272.302 : -1260.302 :
:	5 :	2563.000 :	3380.797 : -817.797 :
:	6 :	1907.000 :	2501.178 : -594.178 :
:	7 :	1276.000 :	2825.135 : -1549.135 :
:	8 :	1565.000 :	2673.008 : -1108.008 :
:	9 :	10343.000 :	12163.600 : -1820.601 :
:	10 :	2074.000 :	3682.295 : -1608.295 :
:	11 :	7223.000 :	9363.529 : -2140.529 :
:	12 :	38139.000 :	38039.650 : 99.352 :
:	13 :	5221.000 :	1440.832 : 3780.167 :
:	14 :	898.000 :	1928.071 : -1030.071 :
:	15 :	3462.000 :	1978.227 : 1483.773 :
:	16 :	15464.000 :	9085.141 : 6378.859 :
:	17 :	3882.000 :	4274.717 : -392.717 :
:	18 :	37449.000 :	37816.590 : -367.590 :

**Налоговая нагрузка сельскохозяйственных предприятий Уфимского района по отношению
к выручке от реализации продукции (работ, услуг)**

Хозяйства	2001г.			2002г.			2003г.			Изменение налогового бремени в 2003г. в пр. п. по сравнению с	
	выручка, тыс.руб	сумма налогов, тыс.руб	налоговое бремя, %	выручка, тыс.руб	сумма налогов, тыс.руб	налоговое бремя, %	выручка, тыс.руб	сумма налогов, тыс.руб	налоговое бремя, %	2001г.	2002г.
МУСП совхоз "Шемяк"	25170	6182	24,6	34858	8841	25,4	32620	9363	28,7	4,1	3,3
АКХ «Зубово»	9837	1905	19,4	8265	2438	29,5	9887	3730	37,7	18,4	8,2
МУСП совхоз "Кармасан"	15649	3853	24,6	15158	3950	26,1	33410	5884	17,6	-7,0	-8,4
Колхоз «Заря»	5619	958	17,0	3290	1012	30,8	8536	1236	14,5	-2,6	-16,3
ФГУП Уфимский конный завод	9528	3481	36,5	8981	2563	28,5	11612	1874	16,1	-20,4	-12,4
ФГУП ОПХ "Уфимское" БНИИСХ	5831	1500	25,7	9402	1907	20,3	8990	1859	20,7	-5,0	0,4
МУСП совхоз "Уфимский"	13230	1565	11,8	8730	1276	14,6	6597	2338	35,4	23,6	20,8
ЗАО Агрохозяйство "Энергетик"	4921	1314	26,7	4890	1565	32,0	3331	1359	40,8	14,1	8,8
ДП Птицефабрика "Уфимская"	118080	8140	6,9	133074	10343	7,8	160017	29575	18,5	11,6	10,7
МУСП совхоз "Черкаassy"	8599	1621	18,9	8663	2074	23,9	7824	2184	27,9	9,1	4,0
МУСП совхоз-завод "Дмитриевский"	41916	5256	12,5	50017	7223	14,4	48358	7210	14,9	2,4	0,5
ГУСП совхоз "Алексеевский"	211839	57872	27,3	275593	38139	13,8	319328	48486	15,2	-12,1	1,3
ГУСП совхоз "им.60лет СССР"	39596	21096	53,3	9422	5221	55,4	7482	5210	69,6	16,4	14,2
АКХ Кириллова	701	896	127,8	624	898	143,9	1521	544	35,8	-92,1	-108,1
МУСП совхоз "Чапаевский"	8378	2752	32,8	4618	3462	75,0	2571	3461	134,6	101,8	59,6
ДООО Агрофирма им.Цюрупы	34576	11534	33,4	35083	15464	44,1	78429	11014	14,0	-19,3	-30,0
ФГУП "Учхоз «Миловское» БГАУ"	12896	3055	23,7	14694	3882	26,4	17995	3353	18,6	-5,1	-7,8
ДП Птицефабрика "Башкирская"	494814	36300	7,3	473459	37449	7,9	544890	67673	12,4	5,1	4,5
ИТОГО	1061180	169280	16,0	1098821	147707	13,4	1303398	206353	15,8	-0,1	2,4

Расчет влияния факторов на изменение налоговой нагрузки сельскохозяйственных предприятий
Уфимского района Республики Башкортостан

Хозяйства	2002г.			2003г.			Условное налоговое бремя, %	Отклонение, пр.пункта		
	выручка, тыс.руб	сумма налогов, тыс.руб	налоговое бремя,%	выручка, тыс.руб	сумма налогов, тыс.руб	налоговое бремя,%		общее	в том числе за счет	
									суммы налогов	выручки
МУСП совхоз "Шемяк"	34858	8841	25,4	32620	9363	28,7	26,9	3,3	1,5	1,8
АКХ «Зубово»	8265	2438	29,5	9887	3730	37,7	45,1	8,2	15,6	-7,4
МУСП совхоз "Кармасан"	15158	3950	26,1	33410	5884	17,6	38,8	-8,4	12,8	-21,2
Колхоз «Заря»	3290	1012	30,8	8536	1236	14,5	37,6	-16,3	6,8	-23,1
ФГУП Уфимский конный завод	8981	2563	28,5	11612	1874	16,1	20,9	-12,4	-7,7	-4,7
ФГУП ОПХ "Уфимское" БНИИСХ	9402	1907	20,3	8990	1859	20,7	19,8	0,4	-0,5	0,9
МУСП совхоз"Уфимский"	8730	1276	14,6	6597	2338	35,4	26,8	20,8	12,2	8,7
ЗАО Агрохозяйство "Энергетик"	4890	1565	32,0	3331	1359	40,8	27,8	8,8	-4,2	13,0
ДП Птицефабрика "Уфимская"	133074	10343	7,8	160017	29575	18,5	22,2	10,7	14,5	-3,7
МУСП совхоз "Черкаassy"	8663	2074	23,9	7824	2184	27,9	25,2	4,0	1,3	2,7
МУСП совхоз-завод "Дмитриевский"	50017	7223	14,4	48358	7210	14,9	14,4	0,5	0,0	0,5
ГУСП совхоз "Алексеевский"	275593	38139	13,8	319328	48486	15,2	17,6	1,3	3,8	-2,4
ГУСП совхоз "им.60лет СССР"	9422	5221	55,4	7482	5210	69,6	55,3	14,2	-0,1	14,3
АКХ Кириллова	624	898	143,9	1521	544	35,8	87,2	-108,1	-56,7	-51,4
МУСП совхоз "Чапаевский"	4618	3462	75,0	2571	3461	134,6	74,9	59,6	0,0	59,7
ДООО Агрофирма им.Цюрупы	35083	15464	44,1	78429	11014	14,0	31,4	-30,0	-12,7	-17,4
ФГУП "Учхоз «Миловское» БГАУ"	14694	3882	26,4	17995	3353	18,6	22,8	-7,8	-3,6	-4,2
ДП Птицефабрика "Башкирская"	473459	37449	7,9	544890	67673	12,4	14,3	4,5	6,4	-1,9
ИТОГО	1098821	147707	13,4	1303398	206353	15,8	18,8	2,4	5,3	-2,9

**Налоговая нагрузка сельскохозяйственных предприятий Уфимского района Республики Башкортостан
по отношению к себестоимости произведенной продукции (работ, услуг)**

Хозяйства	2001г.			2002г.			2003г.			Изменение налогового бремени в 2003г. в пр. п. по сравнению с	
	себесто- имость, тыс. руб.	сумма налогов, тыс.руб	налоговое бремя, %	себесто- имость, тыс. руб.	сумма налогов, тыс.руб	налоговое бремя, %	себесто- имость, тыс. руб.	сумма налогов, тыс.руб	налоговое бремя, %	2001г.	2002г.
МУСП совхоз "Шемяк"	20889	6182	29,6	31101	8841	28,4	30771	9363	30,4	0,8	2,0
АКХ «Зубово»	9710	1905	19,6	12746	2438	19,1	13143	3730	28,4	8,8	9,3
МУСП совхоз "Кармасан"	12595	3853	30,6	13415	3950	29,4	27634	5884	21,3	-9,3	-8,2
Колхоз «Заря»	3788	958	25,3	3120	1012	32,4	6162	1236	20,1	-5,2	-12,4
ФГУП Уфимский конный завод	8080	3481	43,1	8871	2563	28,9	11156	1874	16,8	-26,3	-12,1
ФГУП ОПХ "Уфимское" БНИИСХ	4862	1500	30,9	7779	1907	24,5	8334	1859	22,3	-8,5	-2,2
МУСП совхоз "Уфимский"	13194	1565	11,9	8718	1276	14,6	6531	2338	35,8	23,9	21,2
ЗАО Агрохозяство "Энергетик"	6509	1314	20,2	8544	1565	18,3	4911	1359	27,7	7,5	9,4
ДП Птицефабрика "Уфимская"	120419	8140	6,8	107596	10343	9,6	136826	29575	21,6	14,9	12,0
МУСП совхоз "Черкаassy"	8210	1621	19,7	7975	2074	26,0	7330	2184	29,8	10,1	3,8
МУСП совхоз-завод "Дмитриевский"	34880	5256	15,1	43502	7223	16,6	42878	7210	16,8	1,7	0,2
ГУСП совхоз "Алексеевский"	150497	57872	38,5	188393	38139	20,2	213323	48486	22,7	-15,7	2,5
ГУСП совхоз "им.60лет СССР"	44290	21096	47,6	9488	5221	55,0	10227	5210	50,9	3,3	-4,1
АКХ Кириллова	646	896	138,7	621	898	144,6	1477	544	36,8	-101,9	-107,8
МУСП совхоз "Чапаевский"	12096	2752	22,8	5519	3462	62,7	2715	3461	127,5	104,7	64,7
ДООО Агрофирма им.Цюрупы	33512	11534	34,4	34929	15464	44,3	102050	11014	10,8	-23,6	-33,5
ФГУП "Учхоз «Миловское» БГАУ"	11313	3055	27,0	14237	3882	27,3	22993	3353	14,6	-12,4	-12,7
ДП Птицефабрика "Башкирская"	451943	36300	8,0	413240	37449	9,1	476573	67673	14,2	6,2	5,1
ИТОГО	947433	169280	17,9	919794	147707	16,1	1125034	206353	18,3	0,5	2,3

Расчет влияния факторов на изменение налоговой нагрузки сельскохозяйственных предприятий
Уфимского района Республики Башкортостан

Хозяйства	2002г.			2003г.			Условное налоговое бремя, %	Отклонение, пр.пункта		
	себесто- имость, тыс. руб.	сумма налогов, тыс.руб	налоговое бремя,%	себесто- имость, тыс. руб.	сумма налогов, тыс.руб	налоговое бремя,%		общее	в том числе за счет	
									суммы налогов	себесто- имости
МУСП совхоз "Шемяк"	31101	8841	28,4	30771	9363	30,4	30,1	2,0	1,7	0,3
АКХ «Зубово»	12746	2438	19,1	13143	3730	28,4	29,3	9,3	10,1	-0,9
МУСП совхоз "Кармасан"	13415	3950	29,4	27634	5884	21,3	43,9	-8,2	14,4	-22,6
Колхоз «Заря»	3120	1012	32,4	6162	1236	20,1	39,6	-12,4	7,2	-19,6
ФГУП Уфимский конный завод	8871	2563	28,9	11156	1874	16,8	21,1	-12,1	-7,8	-4,3
ФГУП ОПХ "Уфимское" БНИИСХ	7779	1907	24,5	8334	1859	22,3	23,9	-2,2	-0,6	-1,6
МУСП совхоз"Уфимский"	8718	1276	14,6	6531	2338	35,8	26,8	21,2	12,2	9,0
ЗАО Агрохозяйство "Энергетик"	8544	1565	18,3	4911	1359	27,7	15,9	9,4	-2,4	11,8
ДП Птицефабрика "Уфимская"	107596	10343	9,6	136826	29575	21,6	27,5	12,0	17,9	-5,9
МУСП совхоз "Черкасы"	7975	2074	26,0	7330	2184	29,8	27,4	3,8	1,4	2,4
МУСП совхоз-завод "Дмитриевский"	43502	7223	16,6	42878	7210	16,8	16,6	0,2	0,0	0,2
ГУСП совхоз "Алексеевский"	188393	38139	20,2	213323	48486	22,7	25,7	2,5	5,5	-3,0
ГУСП совхоз "им.60лет СССР"	9488	5221	55,0	10227	5210	50,9	54,9	-4,1	-0,1	-4,0
АКХ Кириллова	621	898	144,6	1477	544	36,8	87,6	-107,8	-57,0	-50,8
МУСП совхоз "Чапаевский"	5519	3462	62,7	2715	3461	127,5	62,7	64,7	0,0	64,8
ДООО Агрофирма им.Цюрупы	34929	15464	44,3	102050	11014	10,8	31,5	-33,5	-12,7	-20,7
ФГУП "Учхоз «Миловское» БГАУ"	14237	3882	27,3	22993	3353	14,6	23,6	-12,7	-3,7	-9,0
ДП Птицефабрика "Башкирская"	413240	37449	9,1	476573	67673	14,2	16,4	5,1	7,3	-2,2
ИТОГО	919794	147707	16,1	1125034	206353	18,3	22,4	2,3	6,4	-4,1

**Расчет единого сельскохозяйственного налога
по хозяйствам Уфимского района Республики Башкортостан**

Хозяйства	Площадь сельскохозяйственных угодий, га	Сопоставимая по кадастровой стоимости площадь, га (гр.2*1,985)	ЕСХН, тыс. руб. (гр.3*97,4)
МУСП совхоз "Шемяк"	8291	16458	1603
АКХ «Зубово»	4084	8107	790
МУСП совхоз "Кармасан"	7938	15757	1535
Колхоз «Заря»	2877	5711	556
ФГУП Уфимский конный завод	2027	4024	392
ФГУП ОПХ "Уфимское" БНИИСХ	1921	3813	371
МУСП совхоз "Уфимский"	3625	7196	701
ЗАО Агрохозяство "Энергетик"	2723	5405	526
МУСП совхоз "Черкасы"	5213	10348	1008
МУСП совхоз-завод "Дмитриевский"	10580	21001	2046
ГУСП совхоз "Алексеевский"	3214	6380	621
ГУСП совхоз "им.60лет СССР"	161	320	31
АКХ Кириллова	3817	7577	738
МУСП совхоз "Чапаевский"	4323	8581	836
ДООО Агрофирма им.Цюрупы	5507	10931	1065
ФГУП "Учхоз «Миловское» БГАУ"	5546	11009	1072
ИТОГО	71847	142616	13891

**Изменение налоговой нагрузки в 2003г. при введении
единого сельскохозяйственного налога**

Хозяйства	Всего платежей, тыс. руб.		Выручка, тыс.руб	Налоговая нагрузка,%		Изме- нение, пр. пункта
	при действую- щей системе	при введении ЕСХН		при дейст- вующей системе	при введении ЕСХН	
МУСП совхоз "Шемяк"	9363	2603	32620	28,7	8,0	-20,7
АКХ «Зубово»	3730	1317	9887	37,7	13,3	-24,4
МУСП совхоз "Кармасан"	5884	1837	33410	17,6	5,5	-12,1
Колхоз «Заря»	1236	641	8536	14,5	7,5	-7,0
ФГУП Уфимский конный завод	1874	876	11612	16,1	7,5	-8,6
ФГУП ОПХ "Уфимское" БНИИСХ	1859	594	8990	20,7	6,6	-14,1
МУСП совхоз "Уфимский"	2338	1406	6597	35,4	21,3	-14,1
ЗАО Агрохозяство "Энергетик"	1359	657	3331	40,8	19,7	-21,1
ДП Птицефабрика "Уфимская"	29575	29575	160017	18,5	18,5	0,0
МУСП совхоз "Черкасы"	2184	1355	7824	27,9	17,3	-10,6
МУСП совхоз-завод "Дмитриевский"	7210	4049	48358	14,9	8,4	-6,5
ГУСП совхоз "Алексеевский"	48486	13530	319328	15,2	4,2	-10,9
ГУСП совхоз "им.60лет СССР"	5210	62	7482	69,6	0,8	-68,8
АКХ Кириллова	544	803	1521	35,8	52,8	17,0
МУСП совхоз "Чапаевский"	3461	1464	2571	134,6	56,9	-77,7
ДООО Агрофирма им.Цюрупы	11014	2915	78429	14,0	3,7	-10,3
ФГУП "Учхоз «Миловское» БГАУ"	3353	1645	17995	18,6	9,1	-9,5
ДП Птицефабрика "Башкирская"	67673	67673	544890	12,4	12,4	0,0
ИТОГО	206353	133002	1303398	15,8	10,2	-5,6

**Показатели финансового состояния сельскохозяйственных товаропроизводителей
Уфимского района Республики Башкортостан**

Показатели	С-з "Ше- мяк"	СПК "Зу- бо- во"	С-з "Кар- ма- сан"	К-з "За- ря"	Уф. коне- за- вод	ОПХ "Уф- ское"	С-з "Уф- ский"	ЗАО "Энер- ге- тик"	ПФ "Уф- ская"	С-з "Чер- кас- сы"	С-з "Дми- триев- ский"	С-з "Алек- сеев- ский"	С-з "60 лет СССР"	АКХ "Ки- рил- ло- во"	С-з "Ча- паев- ский"	АФ им. Цю- ру- пы	Уч-хоз "Ми- лов- ское"	ПФ "Баш- кир- ская"
Коэффициент абсолютной ликвидности	0,00	0,01	0,01	0,09	0,00	0,05	0,01	0,01	0,01	0,00	0,02	0,01	0,00	0,01	0,00	0,00	0,00	0,00
Коэффициент критической оценки	0,31	0,01	0,65	5,27	0,09	1,42	0,43	0,24	0,09	0,03	0,59	0,10	0,09	0,88	0,01	0,08	0,71	0,18
Коэффициент текущей ликвидности	2,73	1,38	3,98	13,22	2,13	3,79	1,46	1,43	0,72	2,73	3,64	0,63	0,26	1,29	0,06	0,56	2,01	1,50
Коэффициент обеспеченности собственными средствами	0,53	0,24	0,42	0,82	0,41	0,45	-0,61	0,22	-0,38	0,61	0,78	-1,01	-2,36	-0,17	-3,09	-0,58	0,36	0,25
Коэффициент финансовой независимости	0,84	0,76	0,58	0,86	0,78	0,81	0,65	0,68	0,20	0,82	0,93	0,57	0,18	0,79	0,34	0,46	0,84	0,65
Коэффициент финансовой независимости в отношении формирования запасов и затрат	2,76	2,59	0,98	1,51	2,32	3,52	4,22	2,02	0,37	1,90	7,74	3,13	2,86	12,09	10,20	2,22	4,62	1,50

**Расчет баллов для отнесения сельскохозяйственных товаропроизводителей
Уфимского района Республики Башкортостан к группам финансовой устойчивости**

Показатели	С-з "Ше- мяк"	СПК "Зу- бо- во"	С-з "Кар- ма- сан"	К-з "За- ря"	Уф. коне- за- вод	ОПХ "Уф- ское"	С-з "Уф- ский"	ЗАО "Энер- ге- тик"	ПФ "Уф- ская"	С-з "Чер- кас- сы"	С-з "Дми- триев- ский"	С-з "Алек- сеев- ский"	С-з "60 лет СССР"	АКХ "Ки- рил- ло- во"	С-з "Ча- паев- ский"	АФ им. Цю- ру- пы	Уч-хоз "Ми- лов- ское"	ПФ "Баш- кир- ская"
Коэффициент абсолютной ликвидности	4,0	4,0	4,0	4,0	4,0	4,0	4,0	4,0	4,0	4,0	4,0	4,0	4,0	4,0	4,0	4,0	4,0	4,0
Коэффициент критической оценки	3,0	3,0	3,0	18,0	3,0	15,0	3,0	3,0	3,0	3,0	3,0	3,0	3,0	3,0	3,0	3,0	3,0	3,0
Коэффициент текущей ликвидности	16,5	4,5	16,5	16,5	16,5	16,5	4,5	4,5	1,5	16,5	16,5	1,5	1,5	4,5	1,5	1,5	16,5	9,0
Коэффициент обеспеченности собственными средствами	15,0	6,0	12,0	15,0	12,0	12,0	3,0	6,0	3,0	15,0	15,0	3,0	3,0	3,0	3,0	3,0	9,0	6,0
Коэффициент финансовой независимости	17,0	17,0	14,2	17,0	17,0	17,0	17,0	17,0	1,0	17,0	17,0	14,2	1,0	17,0	1,0	4,4	17,0	17,0
Коэффициент финансовой независимости в отношении формирования запасов и затрат	13,5	13,5	11,0	13,5	13,5	13,5	13,5	13,5	1,0	13,6	13,5	13,5	13,5	13,5	13,5	13,5	13,5	13,5
Итого	69,0	48,0	60,7	84,0	66,0	78,0	45,0	48,0	13,5	69,1	69,0	39,2	26,0	45,0	26,0	29,4	63,0	52,5
Группа	2	3	2	1	2	2	3	3	5	2	2	3	4	3	4	4	2	3

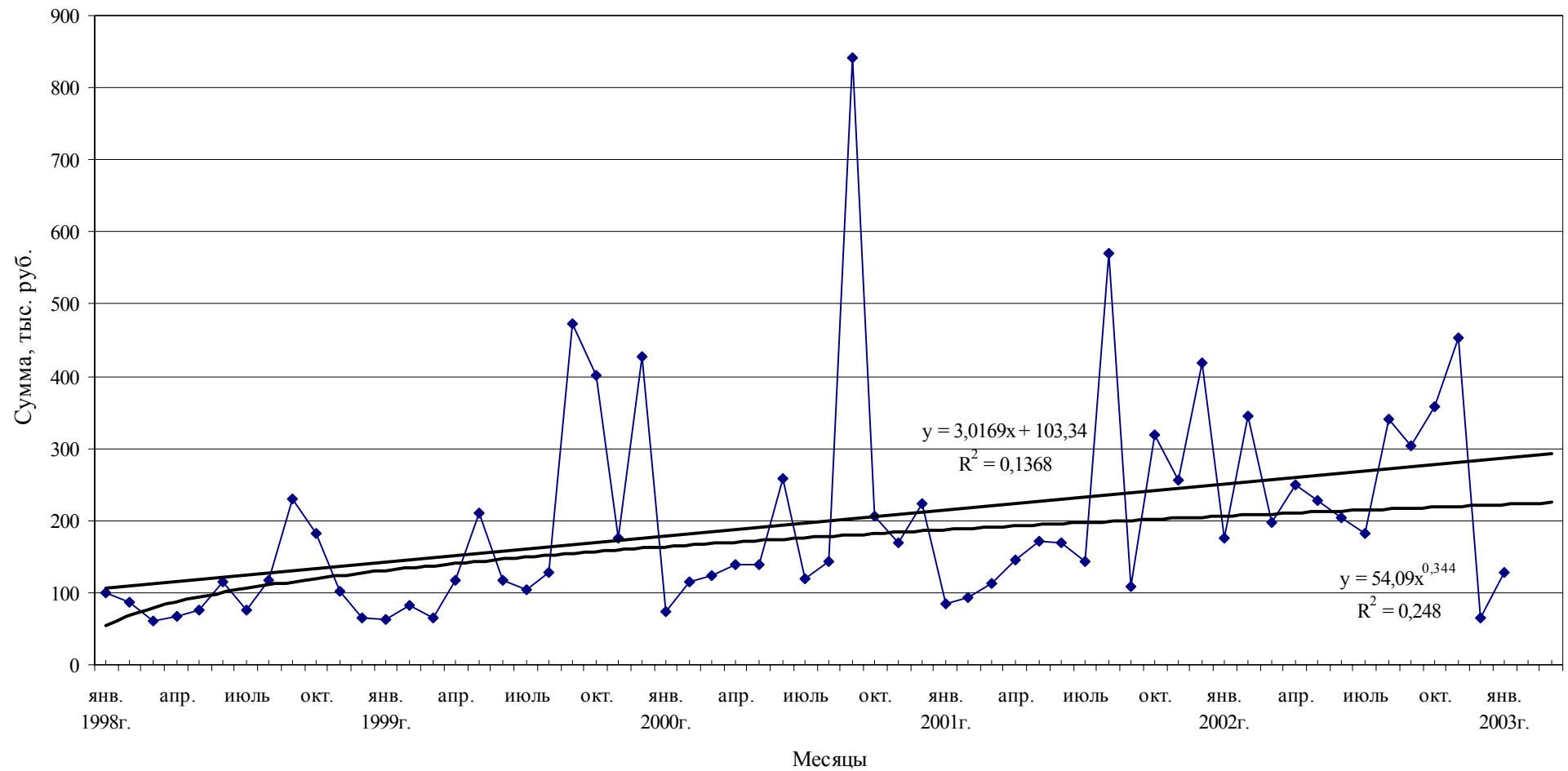
**Абсолютные и относительные показатели тенденции динамики налоговых платежей
МУСП совхоза "Шемяк" Уфимского района Республики Башкортостан**

Год динамики	Налоговые платежи				Налог на добавленную стоимость				Налог с продаж				Земельный налог			
	сумма, тыс. руб.	абс. изм. уровня, тыс. руб.	темп роста, %		сумма, тыс. руб.	абс. изм. уровня, тыс. руб.	темп роста, %		сумма, тыс. руб.	абс. изм. уровня, тыс. руб.	темп роста, %		сумма, тыс. руб.	абс. изм. уровня, тыс. руб.	темп роста, %	
			баз.	цеп.			баз.	цеп.			баз.	цеп.			баз.	цеп.
1999	4576,0				2402,0				20,5				102,2			
2000	5065,0	489,0	111	111	2581,0	179	107	107	34,8	14,3	170	170	211,1	108,9	207	207
2001	6225,0	1160,0	136	123	3710,0	1129	154	144	43,3	8,5	211	124	210,7	-0,4	206	100
2002	8841,0	2616,0	193	142	4403,0	693	183	119	52,0	8,7	254	120	332,0	121,3	325	158
2003	9363,0	522,0	205	106	4408,0	5,0	184	100	30,0	-22	146	58	477,0	145	467	144

Окончание приложения 21

Год динамики	Единый социальный налог				Налог на доходы физических лиц				Прочие			
	сумма, тыс. руб.	абс. изм. уровня, тыс. руб.	темп роста, %		сумма, тыс. руб.	абс. изм. уровня, тыс. руб.	темп роста, %		сумма, тыс. руб.	абс. изм. уровня, тыс. руб.	темп роста, %	
			баз.	цеп.			баз.	цеп.			баз.	цеп.
1999	1615,1				417,6				18,1			
2000	2123,0	507,9	131	131	452,0	34,4	108	108	37,0	18,9	204,42	204
2001	1749,0	-374,0	108	82	472,0	20,0	113	104	40,0	3,0	220,99	108
2002	2989,0	1240,0	185	171	1023,8	551,8	245	217	41,0	1,0	226,52	103
2003	3421,0	432,0	212	114	1000,0	-23,8	239	98	27,0	-14,0	149,17	66

Динамика начислений НДС и ее аналитическое выравнивание по тренду



Расчет влияния сезонных и случайных колебаний на сумму начислений НДС в совхозе "Шемяк" Уфимского района Республики Башкортостан

1. Динамика начисленного НДС совхоза "Шемяк", тыс.руб.

Год	янв.	февр.	март	апр.	май	июнь	июль	авг.	сент.	окт.	нояб.	дек.
1999	64	78	67	116	217	116	108	132	472	415	175	442
2000	77	111	127	139	144	122	148	258	841	214	169	230
2001	88	87	117	146	276	170	447	789	573	329	255	433
2002	182	321	204	250	236	204	488	751	677	369	453	268
2003	132	128	163	234	210	189	350	844	1220	369	258	311
2004	230											

2. Уровни интервального ряда, пересчитанные на равную (30-дневную) длительность, Y_t

Год	янв.	февр.	март	апр.	май	июнь	июль	авг.	сент.	окт.	нояб.	дек.
1999	62	83	65	116	210	116	104	128	472	402	175	427
2000	74	119	123	139	139	122	143	250	841	207	169	223
2001	85	93	113	146	267	170	433	764	573	318	255	419
2002	176	344	197	250	228	204	472	727	677	357	453	259
2003	128	137	158	234	203	189	339	817	1220	357	258	301
2004	223											

3. Уровни интервального ряда, выровненные по уравнению тренда, U_t

Год	янв.	февр.	март	апр.	май	июнь	июль	авг.	сент.	окт.	нояб.	дек.
1999	62	83	65	116	210	116	104	128	472	402	175	427
2000	68	101	94	128	175	119	1235	189	657	305	172	325
2001	76,5	97	104	137	221	145	278,3	477	615	311	214	372
2002	126	221	150	193	224	174	375,1	602	646	334	333	316
2003	127	179	154	214	214	182	357,1	709	933	346	296	308
2004	175											

4. Отношение фактического уровня интервального ряда к выровненному по уравнению тренда, $C_t = Y_t/U_t$

Год	янв.	февр.	март	апр.	май	июнь	июль	авг.	сент.	окт.	нояб.	дек.
1999	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
2000	1,09	1,18	1,31	1,09	0,80	1,03	0,12	1,32	1,28	0,68	0,98	0,69
2001	1,11	0,96	1,09	1,07	1,21	1,18	1,55	1,60	0,93	1,02	1,19	1,13
2002	1,39	1,56	1,31	1,29	1,02	1,17	1,26	1,21	1,05	1,07	1,36	0,82
2003	1,01	0,77	1,02	1,09	0,95	1,04	0,95	1,15	1,31	1,03	0,87	0,98
2004	1,27											
Итого	6,88	5,47	5,73	5,55	4,98	5,41	4,88	6,28	5,57	4,80	5,41	4,61
В среднем	1,15	1,09	1,15	1,11	1,00	1,08	0,98	1,26	1,11	0,96	1,08	0,92

5. Уровни интервального ряда, выровненные с учетом сезонности, $U_{тсез.}$

Год	январ.	февр.	март	апр.	май	июнь	июль	авг.	сентя.	окт.	нояб.	дека.
1999	71	90	75	129	210	125	102	161	524	386	189	393
2000	78	110	108	142	175	129	1210	238	729	292	186	299
2001	88	106	119	152	221	156	273	600	682	299	231	342
2002	145	240	173	215	224	188	368	758	717	321	360	290
2003	146	195	177	237	214	196	350	894	1036	332	319	284
2004	201											

6. Отклонения за счет сезонности, $u_{сез.}$

Год	январ.	февр.	март	апр.	май	июнь	июль	авг.	сентя.	окт.	нояб.	дека.
1999	9	7	10	13	0	9	-2	33	52	-16	14	-34
2000	10	9	14	14	0	10	-25	49	72	-12	14	-26
2001	11	9	16	15	0	12	-6	124	68	-12	17	-30
2002	19	20	23	21	0	14	-8	156	71	-13	27	-25
2003	19	16	23	24	0	15	-7	184	103	-14	24	-25
2004	26											
В среднем	16	12	17	17	0	12	-9	109	73	-14	19	-28

7. Отклонения за счет случайной колеблемости, $u_{случ.}$

Год	январ.	февр.	март	апр.	май	июнь	июль	авг.	сентя.	окт.	нояб.	дека.
1999	-9	-7	-10	-12	0	-9	2	-33	-52	16	-14	35
2000	-4	9	15	-2	-35	-34	-130	-351	158	-92	-62	-119
2001	-3	-13	-6	-6	46	-18	65	5	-144	-2	-105	129
2002	31	104	25	35	4	8	122	-167	-359	25	134	-24
2003	-18	-58	-19	-3	-10	-7	-11	-77	184	25	-61	17
2004	21											
В среднем	3	7	1	2	1	-12	10	-125	-42	-6	-22	7

8. Общие отклонения, $u_{сез.} + u_{случ.} = Y_t - U_t$

Год	январ.	февр.	март	апр.	май	июнь	июль	авг.	сентя.	окт.	нояб.	дека.
1999	1	2	4	2	0	0	-22	16	20	4	0	9
2000	8	18	30	13	-35	-23	-135	-227	226	-105	-44	-149
2001	16	7	17	15	46	-4	57	162	-73	-16	-78	104
2002	50	120	48	59	4	22	115	17	-256	11	157	-49
2003	8	-58	-19	-3	-10	-7	-11	-77	184	25	-61	17
2004	47											
В среднем	22	18	16	17	1	-2	1	-22	20	-16	-5	-14

Расчет налогового бремени по мультипликативной модели на примере
МУСП совхоза "Шемяк" Уфимского района Республики Башкортостан

Показатели	Значения параметров модели		
	при действующей налоговой системе	при применении льгот для с.-х. предприятий	при реформировании налоговой системы
Ставка налога на прибыль (H_n)	0,24	0,00	0,24
Ставка НДС ($H_{ндс}$)	0,20	0,10	0,18
Ставка налога с продаж ($H_{сп}$)	0,05	0,05	0,00
Ставка единого социального налога ($H_{есн}$)	0,356	0,261	0,356
Ставка налога на доходы физических лиц ($H_{ндфл}$)	0,13	0,13	0,13
Ставка налога на имущество (H_u)	0,02	0,00	0,03
Удельный вес добавленной стоимости в выручке-нетто (K_o)	0,38	0,38	0,38
Удельный вес расходов на оплату труда в добавленной стоимости ($K_{зн}$)	0,49	0,49	0,49
Удельный вес амортизационных отчислений в добавленной стоимости ($K_{ам}$)	0,06	0,06	0,06
Удельный вес прочих расходов в добавленной стоимости ($K_{пр}$)	0,10	0,10	0,10
Средний срок полезного использования амортизируемого имущества	10,00	10,00	10,00
Средний срок фактической эксплуатации амортизируемого имущества	6,00	6,00	6,00
Налоговое бремя по отношению к добавленной стоимости ($НБдс$)	0,54	0,41	0,40
Налоговое бремя по отношению к выручке-брутто ($НБвб$)	0,17	0,14	0,13

**Значения предопределенных переменных для модели налоговых платежей
МУСП совхоза "Шемяк" Уфимского района Республики Башкортостан**

Показатели	Значения
Реализация за год (без НДС), тыс. руб.	34858
Доля сельскохозяйственной продукции в общем объеме реализации, %	80,15
Доля продукции, реализованной за наличный расчет	0,016
Стоимость сырья и материалов (без НДС), тыс. руб	12843
Доля сырья и материалов в общей стоимости, приобретаемой по ставке НДС 10%	10,13
Среднегодовая стоимость имущества, тыс. руб.	75526
Среднегодовая численность работников, чел.	502
Среднегодовая заработная плата одного работника, тыс. руб.	20,6
Средняя годовая норма амортизации основных средств, %	2
Площадь сельскохозяйственных угодий, га	8291
Минимальный размер оплаты труда, руб.	100

**Значения экзогенных переменные для модели налоговых платежей МУСП
совхоза "Шемяк" Уфимского района Республики Башкортостан**

Показатели	Переменные			
	при действующей системе	при действующей системе без учета льгот	при введении единого с.-х. налога	при учете предстоящих налоговых реформ
Ставка НДС, %	20	20	-	18
Ставка НДС для с.-х. продукции, %	10	10	-	10
Ставка налога на прибыль, %	-	24	-	24
Ставка налога с продаж, %	5	5	-	-
Ставка налога на имущество, %	-	2	-	2,2
Ставка местных сборов (на содержание милиции, благоустройство территории), %	-	3	-	-
Ставка единого социального налога для сельскохозяйственных товаропроизводителей, %	26,5	26,5	-	20
Ставка налога на доходы физических лиц, %	13	13	13	13
Средняя ставка земельного налога, руб./га	40	40	-	40
Ставка единого с.-х. налога, руб./га	0	0	97,4	0

Себестоимость имеющихся в остатке, поступивших и отпущенных в производство материально-производственных запасов (ГСМ) за август месяц 2003г.

Показатель	Количество, л	Себестоимость, руб.	
		единицы запасов	всех запасов
Остаток на начало месяца	11000	8,3	91300
Всего поступило	62000		527940
в том числе по дням			
01авг	13000	8,4	109200
07авг	15000	8,4	126000
15авг	12000	8,55	102600
23авг	10000	8,55	85500
31авг	12000	8,72	104640
Всего отпущено в производство	61000		
Остаток на конец месяца	12000		

Оценка материально-производственных запасов

Показатели	Методы оценки материально производственных запасов		
	по средней себестоимости	по методу ФИФО	по методу ЛИФО
Себестоимость единицы запасов, отпускаемых в производство	8,48	8,44	8,52
Относится на себестоимость продукции текущего месяца	517447	514600	519540
Себестоимость остатка запасов на конец месяца	101793	104640	99700
Себестоимость единицы запасов на конец месяца	8,48	8,72	8,31

Приложение 2

Структура налоговых платежей в федеральный бюджет Российской Федерации по Республике Башкортостан, %

[illegible]

Структура налоговых поступлений в консолидированный бюджет Республике Башкортостан, %

[illegible]

**Абсолютные приросты налоговых поступлений
в федеральный бюджет по Республике Башкортостан, процентные пункты**

Группы налогов	1992г.	1993г.	1994г.	1995г.	1996г.	1997г.	1998г.	1999г.	2000г.	2001г.	2002г.	2003г.
Налоги на прибыль (доход), прирост капитала		14,22	-3,71	1,66	-17,12	-3,26	-3,20	4,71	7,40	-5,29	-6,66	3,53
Налоги на товары и услуги, лицензионные и регистрационные сборы		-17,48	1,02	0,58	7,77	3,02	4,93	-0,63	-7,95	2,25	0,82	0,52
Налоги на имущество		0,81	2,41	0,11	3,24	0,99	2,03	-3,64	-2,81	0,56	-0,31	-0,34
Налоги на совокупный доход		0,00	0,00	0,00	0,00	0,04	0,07	0,00	0,23	0,26	0,08	0,17
Платежи за пользование природными ресурсами		-0,63	-2,27	-2,11	6,02	0,31	-3,06	1,13	2,56	-1,26	7,57	-1,30
Прочие налоговые платежи и сборы		3,08	2,55	-0,25	0,08	-1,13	1,23	-1,37	0,37	3,48	-1,30	-4,68

**Абсолютные приросты налоговых поступлений
в консолидированный бюджет Республики Башкортостан, процентные пункты**

Группы налогов	1992г.	1993г.	1994г.	1995г.	1996г.	1997г.	1998г.	1999г.	2000г.	2001г.	2002г.	2003г.
Налоги на прибыль (доход), прирост капитала		14,22	-4,48	1,31	-13,38	-3,52	-3,00	2,34	3,39	14,44	-0,36	2,84
Налоги на товары и услуги, лицензионные и регистрационные сборы		-17,48	-0,47	-1,05	2,04	3,71	6,92	-0,39	-6,66	-27,51	0,87	11,27
Налоги на имущество		0,81	2,99	0,91	4,65	1,48	1,11	-3,72	-3,33	3,26	0,60	-1,27
Налоги на совокупный доход		0,00	0,00	0,00	0,01	0,06	0,07	0,01	0,30	0,67	0,35	-0,32
Платежи за пользование природными ресурсами		-0,63	-1,30	-1,21	6,18	-0,24	-4,71	2,06	2,76	-0,69	0,20	-1,65
Прочие налоговые платежи и сборы		3,08	3,46	0,64	0,50	-1,48	-0,40	-0,30	1,34	9,83	-1,75	-10,27

Коэффициенты роста удельных весов налоговых поступлений в федеральный бюджет
Российской Федерации по Республике Башкортостан

Группы налогов	1992г.	1993г.	1994г.	1995г.	1996г.	1997г.	1998г.	1999г.	2000г.	2001г.	2002г.	2003г.
Налоги на прибыль (доход), прирост капитала		1,36	0,93	1,03	0,67	0,91	0,90	1,16	1,22	0,87	0,81	1,19
Налоги на товары и услуги, лицензионные и регистрационные сборы		0,65	1,03	1,02	1,23	1,07	1,11	0,99	0,84	1,05	1,02	1,01
Налоги на имущество		2,00	2,48	1,03	1,78	1,13	1,24	0,65	0,58	1,14	0,93	0,94
Налоги на совокупный доход		-	-	-	-	13,74	2,09	1,04	2,67	1,72	1,13	1,23
Платежи за пользование природными ресурсами		0,92	0,70	0,60	2,88	1,03	0,47	1,23	1,46	0,85	2,10	0,91
Прочие налоговые платежи и сборы		5,62	1,68	0,96	1,01	0,82	1,25	0,75	1,12	1,67	0,83	0,35

Коэффициенты роста удельных весов налоговых поступлений в
консолидированный бюджет Республики Башкортостан

Группы налогов	1992г.	1993г.	1994г.	1995г.	1996г.	1997г.	1998г.	1999г.	2000г.	2001г.	2002г.	2003г.
Налоги на прибыль (доход), прирост капитала		1,36	0,92	1,03	0,74	0,91	0,91	1,08	1,17	1,37	1,00	1,05
Налоги на товары и услуги, лицензионные и регистрационные сборы		0,65	0,99	0,97	1,07	1,11	1,19	0,99	0,85	0,25	1,09	2,17
Налоги на имущество		2,00	2,84	1,20	1,84	1,15	1,10	0,71	0,63	1,57	1,07	0,80
Налоги на совокупный доход		0,00	0,00	0,00	0,00	9,93	2,14	1,08	3,07	2,50	1,31	0,78
Платежи за пользование природными ресурсами		0,92	0,80	0,70	2,45	0,98	0,54	1,37	1,36	0,93	1,02	0,83
Прочие налоговые платежи и сборы		5,62	1,92	1,09	1,06	0,82	0,94	0,95	1,22	2,31	0,90	0,30

Приложение 5

Сравнительный анализ налоговых поступлений в федеральный и региональный бюджеты по Республике Башкортостан за 2003г.

Виды налогов	Налоговые платежи по Республике Башкортостан			
	в федеральный бюджет		в региональный бюджет	
	в % к итогу, Di	квадраты долей, di	в % к итогу, Dj	квадраты долей, dj
Налог на прибыль организаций	22,56	0,0509	33,39	0,1115
Налог на доходы физических лиц	11,60	0,0135	22,77	0,0519
Налог на игорный бизнес	0,08	0,0000	0,09	0,0000
НДС	22,06	0,0487		0,0000
Акцизы	21,26	0,0452	18,33	0,0336
Налог с продаж	1,72	0,0003	3,37	0,0011
Налог на имущество юридических лиц	3,82	0,0015	7,49	0,0056
Налог на имущество физических лиц	0,10	0,0000	0,20	0,0000
Единый налог, взимаемый в связи с применением упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности	0,29	0,0000	0,38	0,0000
Единый налог на вмененный доход для определенных видов деятельности	0,59	0,0000	0,77	0,0001
Платежи за право пользования недрами	0,10	0,0000	0,12	0,0000
Платежи за пользование водными объектами	0,21	0,0000	0,42	0,0000
Земельный налог	1,23	0,0002	2,41	0,0006
Отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы	0,10	0,0000	0,13	0,0000
Налог на добычу полезных ископаемых	11,26	0,0127	4,62	0,0021
Прочие	3,02	0,0009	5,50	0,0030
Итого	100,00	0,1738	100,00	0,2095

Структура поступления налоговых платежей по основным отраслям экономики Республики Башкортостан, %

[illegible]

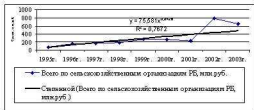
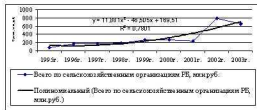
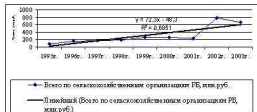
Экономическая характеристика аграрного сектора Республики Башкортостан

Годы	Показатели					
	Продукция сельского хозяйства (в факт. действ. ценах), млн руб. *	Финансовый результат, млн руб. *	Рентабельность (убыточность) хозяйственной деятельности, %	Среднегодовая численность работников сельского хозяйства, тыс. чел.	Ср. мес. оплата труда работников в сельском хозяйстве, тыс. руб. *	Площадь с.-х. угодий, га
1995	7488,9	470,8	21,2	267,8	208	5426,0
1996	12115,9	95,8	2,2	259,0	356	5546,3
1997	12985,2	-446,8	-8,2	245,7	385	5547,6
1998	10721,1	-1666,0	-29,6	247,0	388	5658,1
1999	23156,2	813,8	11,1	238,7	484	5628,1
2000	27917,7	734,9	7,7	222,8	672	5585,0
2001	36487,9	854,3	8,3	184,9	984	5374,0
2002	44101,9	101,2	1,0	157,3	1278	5165,8

* - до 1997г. млрд.руб.

* - до 1997г. тыс.руб.

Динамика налоговых поступлений от сельскохозяйственных организаций Республике Башкортостан



**Расчет единого сельскохозяйственного налога в разрезе районов
Республики Башкортостан**

Административные районы	Площадь сельскохозяйственных угодий, тыс.га	Расчетный рентный доход, руб./га	Кадастровая стоимость, руб/га	Индекс сопоставимой площади	Сопоставимая по кадастровой стоимости площадь, тыс. га	Единый с.-х. налог, тыс. руб.	Уд. вес единого с.-х. налога по району в общей сумме, %
1	2	3	4	5	6	7	8
Абзелиловский	191	302	9967	0,987	188,5	4631	2,92
Альшеевский	177	256	8452	0,837	148,1	3639	2,29
Архангельский	53,1	211	6950	0,688	36,5	898	0,57
Аскинский	89,7	183	6028	0,597	53,5	1315	0,83
Аургазинский	146	431	14237	1,410	205,8	5057	3,18
Баймакский	309,1	240	7910	0,783	242,1	5948	3,75
Бакалинский	117,4	243	8008	0,793	93,1	2287	1,44
Балтачевский	96,6	252	8300	0,822	79,4	1950	1,23
Белебеевский	105,1	292	9640	0,954	100,3	2465	1,55
Белокатайский	113,1	285	9402	0,931	105,3	2587	1,63
Белорецкий	40,9	274	9042	0,895	36,6	900	0,57
Бижбулякский	155,5	211	6967	0,690	107,3	2635	1,66
Бирский	105,8	280	9257	0,917	97,0	2383	1,50
Благоварский	137,6	448	14783	1,464	201,4	4948	3,12
Благовещенский	125	147	4844	0,480	60,0	1473	0,93
Буздякский	122	444	14637	1,449	176,8	4344	2,74
Бураевский	125,3	208	6853	0,679	85,0	2089	1,32
Бурзянский	26	256	8457	0,837	21,8	535	0,34
Гафурийский	75,6	403	13304	1,317	99,6	2447	1,54
Давлекановский	156,6	374	12347	1,222	191,4	4704	2,96
Дуванский	118,3	325	10725	1,062	125,6	3086	1,94
Дюртюлинский	101,3	425	14013	1,387	140,5	3453	2,17
Ермекеевский	107,5	282	9292	0,920	98,9	2430	1,53
Зианчуринский	164,1	137	4535	0,449	73,7	1810	1,14
Зилаирский	44,9	156	5155	0,510	22,9	563	0,35
Зилаирский	72,3	184	6075	0,601	43,5	1068	0,67
Иглинский	103,2	229	7573	0,750	77,4	1901	1,20
Илишевский	137,3	499	16480	1,632	224,0	5504	3,47
Ишимбайский	89,7	423	13957	1,382	124,0	3046	1,92
Калтасинский	81,4	117	3850	0,381	31,0	762	0,48
Карайдельский	108,1	213	7028	0,696	75,2	1848	1,16
Кармаскалинский	121,8	655	21623	2,141	260,8	6407	4,03
Кигинский	89,9	335	11047	1,094	98,3	2416	1,52
Краснокамский	90,6	112	3700	0,366	33,2	815	0,51

Окончание приложения 9

1	2	3	4	5	6	7	8
Кугарчинский	152,7	214	7064	0,699	106,8	2624	1,65
Кушнаренковский	129,9	523	17274	1,710	222,2	5459	3,44
Куюргазинский	189,6	322	10627	1,052	199,5	4902	3,09
Мелеузовский	168	366	12092	1,197	201,1	4942	3,11
Мечетлинский	103,7	343	11329	1,122	116,3	2858	1,80
Мишкинский	100	235	7763	0,769	76,9	1888	1,19
Миякинский	148,2	159	5254	0,520	77,1	1894	1,19
Нуримановский	43,3	238	7838	0,776	33,6	826	0,52
Салаватский	104,8	353	11635	1,152	120,7	2966	1,87
Стерлибашевский	117	213	7036	0,697	81,5	2003	1,26
Стерлитамакский	14,2	480	15846	1,569	22,3	547	0,34
Татышлинский	72,8	121	3985	0,395	28,7	706	0,44
Туймазинский	127,9	324	10684	1,058	135,3	3324	2,09
Уфимский	98,6	608	20052	1,985	195,8	4810	3,03
Учалинский	175,4	296	9780	0,968	169,8	4173	2,63
Федоровский	134,2	239	7878	0,780	104,7	2572	1,62
Хайбуллинский	297,7	169	5588	0,553	164,7	4047	2,55
Чекмагушевский	134,5	493	16268	1,611	216,6	5323	3,35
Чишминский	129,1	639	21073	2,086	269,4	6618	4,17
Шаранский	92,8	258	8499	0,841	78,1	1919	1,21
Янаульский	138,2	184	6076	0,602	83,1	2043	1,29
По РБ	6741,4	306	10100	1,000	6741,4	158788	100,00

**Налоговые платежи хозяйств Уфимского района
Республики Башкортостан**

Хозяйства	2001г.		2002г.		2003г.		В среднем	
	сумма, тыс.руб.	уд. вес, %	сумма, тыс.руб.	уд. вес, %	сумма, тыс.руб.	уд. вес, %	сумма, тыс.руб.	уд. вес, %
МУСП совхоз "Шемяк"	5102	3,31	8841	5,99	9363	4,54	7769	4,58
АКХ «Зубово»	1905	1,23	2438	1,65	3730	1,81	2691	1,59
МУСП совхоз "Кармасан"	3853	2,50	3950	2,67	5884	2,85	4562	2,69
Колхоз «Заря»	958	0,62	1012	0,69	1236	0,60	1069	0,63
ФГУП Уфимский конный завод	3481	2,26	2563	1,74	1874	0,91	2639	1,56
ФГУП ОПХ "Уфимское" БНИИСХ	1500	0,97	1907	1,29	1859	0,90	1755	1,04
МУСП совхоз"Уфимский"	1565	1,01	1276	0,86	2338	1,13	1726	1,02
ЗАО Агрохозяйство "Энергетик"	1314	0,85	1565	1,06	1359	0,66	1413	0,83
ДП Птицефабрика "Уфимская"	8140	5,28	10343	7,00	29575	14,33	16019	9,45
МУСП совхоз "Черкасы"	1621	1,05	2074	1,40	2184	1,06	1960	1,16
МУСП совхоз- завод "Дмитриевский"	5256	3,41	7223	4,89	7210	3,49	6563	3,87
ГУСП совхоз "Алексеевский"	57872	37,51	38139	25,82	48486	23,50	48166	28,43
ГУСП совхоз "им.60лет СССР"	9096	5,90	5221	3,53	5210	2,52	6509	3,84
АКХ Кириллова	896	0,58	898	0,61	544	0,26	779	0,46
МУСП совхоз "Чапаевский"	2752	1,78	3462	2,34	3461	1,68	3225	1,90
ДООО Агрофирма им.Цюрупы	11534	7,48	15464	10,47	11014	5,34	12671	7,48
ФГУП "Учхоз «Миловское» БГАУ"	3055	1,98	3882	2,63	3353	1,62	3430	2,02
ДП Птицефабрика "Башкирская"	34380	22,28	37449	25,35	67673	32,79	46501	27,44
ИТОГО	154280	100	147707	100	206353	100	169447	100