911



На правах рукописи

ОРОБИНСКАЯ ИРИНА ВИКТОРОВНА

ОПТИМИЗАЦИЯ ПАРАМЕТРОВ РАЗВИТИЯ ПРОИЗВОДСТВА И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В ИНТЕГРИРОВАННЫХ ФОРМИРОВАНИЯХ АПК

Специальности: 08.00.05 — экономика и управление народным хозяйством (экономика, организация и управление предприятиями, отраслями, комплексами — АПК и сельское хозяйство); 08.00.10 — финансы, денежное обращение и кредит

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук

2 5 OEB 2010

Работа выполнена в ФГОУ ВПО «Воронежский государственный аграрный университет им. К.Д. Глинки»

Научный руководитель:

доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой налогов и права ФГОУ ВПО «Воронежский государственный аграрный университет им. К.Д. Глинки» Камалян Артак Каджикович

Официальные оппоненты:

доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой экономики и экономического анализа «Елецкого государственного университета им. И.А. Бунина»

Нечаев Николай Гаврилович

кандидат экономических наук, доцент, заведующий кафедрой «Финансы и кредит» ФГОУ ВПО «Воронежский государственный аграрный университет им. К.Д. Глинки» Агибалов Александр Владимирович

Ведущая организация:

ГНУ НИИ экономики и организации АПК Центрально-Черноземного района РФ

Защита диссертации состоится 17 марта 2010 г. в 14 часов на заседании диссертационного совета Д 220.010.02 при ФГОУ ВПО «Воронежский государственный аграрный университет им. К.Д. Глинки» по адресу: 394087, г. Воронеж, ул. Мичурина, 1.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ФГОУ ВПО «Воронежский государственный аграрный университет имени К.Д. Глинки».

Автореферат разослан 15 февраля 2010 г. и размещен на сайте www.vsau.ru

Ученый секретарь диссертационного совета, доктор экономических наук, *Бл. Широбоков В.Г.* профессор

1. Общая характеристика работы

Актуальность исследования. Произощедшие в стране за последние годы политические, экономические и институциональные изменения объективно создали условия и дали импульс к возрождению, становлению и развитию интегрированных объединений в сельском хозяйстве. На сегодня интегрированные формирования занимают значимое место в производстве и реализации сельскохозяйственной продукции РФ. Вместе с тем в настоящее время существует ряд проблем, сдерживающих эффективное и устойчивое развитие интегрированных структур на селе, среди которых следует особо выделить проблему выбора оптимальной системы налогообложения. Так, опыт показывает, что сложившаяся система налогообложения не обеспечивает выполнения всех возложенных на нее функций, а в свете проводимой государственной политики поддержки отечественного товаропроизводителя и налоговых реформ нуждается в глубоком исследовании и корректировке.

Следует отметить, что научно обоснованная система налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей — одно из необходимых условий успешного реформирования аграрного сектора экономики России и повышения эффективности функционирования аграрных формирований. Однако существующая налоговая система недостаточно учитывает как специфику сельского хозяйства в целом, так и особенности функционирования современных интегрированных структур в частности.

В этой связи актуальными становятся проблемы разработки концептуальных и методических подходов к оптимизации налогообложения интегрированных формирований АПК, способствующих их эффективному и устойчивому развитию.

Степень изученности проблемы. Развитию интеграции в России, в том числе и агропромышленной, посвящены работы Барбашина А.А., Кулыжного А.Е., Макарова Н.П., Маслова С.Л., Мещерякова Н.П., Прокоповича С.Н., Пажитнова К.А., Терновых К.С., Тотомианцева В.Ф., Туган-Барановского М.И., Фортунатова А.Ф., Хицкова И.Ф., Храмова И.Г., Чаянова А.В. и др.

Принципы формирования налоговой системы, ее влияние на экономику рассмотрены в трудах Вагнера А., Егорова Е.Н., Лаффера А., Мельника Д.Ю., Озерова Л., Панскова В.Г., Перова А.В., Пети У., Рамоновского О.В., Смита А., Тургенева Н.И., Черника Д.Г., Лыкова Л.Н. и др.

На современном этапе теоретическую и практическую значимость приобретают работы многих российских авторов, касающиеся особенностей налогообложения АПК и оптимизационных процессов в сельскохозяйственных предприятиях: Берника В.Р., Брызгалина А.В., Головкина А.Н., Гонашвили Г.Л., Камаляна А.К., Кацыга А.В., Курносова А.П., Лукаша Ю.А., Пестряковой Т.П., Серовой Е.В., Улезько А.В., Шулимова А.А. и др.

В то же время вопросы выбора эффективного режима налогообложения для интегрированных формирований в АПК, учитывающие специфику их функционирования в современных условиях, остаются дискуссионными. Недостаточно полно исследованы проблемы, связанные с разработкой методических подходов к оптимизации налогообложения в формированиях холдингового типа.

Цель и задачи исследования. Цель диссертационного исследования состоит в разработке концептуальных и методических подходов к оптимизации развития интегрированных формирований АПК при различных режимах налогообложения.

Реализация поставленной цели исследования обусловила необходимость решения следующих задач:

- раскрыть специфику функционирования интегрированных формирований АПК в современных условиях;
- выявить особенности налогообложения интегрированных формирований АПК:
- изучить и обобщить теоретические и правовые аспекты системы налогообложения сельхозтоваропроизводителей России и зарубежных стран;
- раскрыть сущность налоговой оптимизации и многоаспектность ее применения при различных режимах налогообложения;
- исследовать современное состояние и тенденции изменения системы налогообложения в сельском хозяйстве России и зарубежных стран;
- проанализировать финансовое состояние и дать оценку применяемой системе налогообложения интегрированного формирования ООО «Агротех-Гарант»;
- определить оптимальные параметры производства сельскохозяйственных предприятий, входящих в состав агрохолдинга ООО «Агротех-Гарант», и обосновать выбор оптимального режима налогообложения;
- разработать методический подход к оптимизации налогообложения в интегрированных формированиях АПК.

Предмет и объект исследования. Предметом исследования являются экономические отношения, возникающие в процессе налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей.

Объектом исследования являются интегрированные структуры АПК РФ. Более углубленные исследования и расчеты проводились на примере интегрированного формирования ООО «Агротех-Гарант».

Методологическая, теоретическая и эмпирическая база исследования. Теоретической и методологической основой исследования послужили фундаментальные концепции, представленные в трудах отечественных и зарубежных ученых, законодательные и нормативно-правовые акты государственных органов власти, федеральные законы, Указы Президента и Постановления Правительства РФ, материалы научно-практических конфе-

ренций, затрагивающие вопросы налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей.

В диссертационной работе использованы абстрактно-логический, монографический, статистико-экономический, экономико-математический и другие методы экономических исследований.

Эмпирической базой обеспечения достоверности выводов и предложений послужили материалы Федеральной службы государственной статистики РФ, Евростата, Министерства сельского хозяйства РФ, Федеральной налоговой службы РФ, Министерства экономического развития и торговли РФ, Центрального банка РФ, а также оперативные данные, документы и отчетность предприятий-участников интегрированного формирования ООО «Агротех-Гарант» и другая информация.

Научная новизна исследования состоит в теоретико-методическом обосновании и разработке практических рекомендаций по определению оптимальных параметров развития интегрированных формирований с учетом выбора наиболее эффективного режима налогообложения.

В диссертации обосновываются следующие положения, имеющие элементы научной новизны:

- определены и охарактеризованы основные факторы, обусловливающие и способствующие развитию интеграционных процессов в АПК (оптимизация производственных процессов, снижение транзакционных издержек, диверсификация производства, оптимизация налогообложения и т.д.) (специальность 08.00.05);
- выявлены особенности налогообложения сельскохозяйственных предприятий, заключающиеся в возможности использования нескольких режимов налогообложения в условиях сезонного характера производства и несовпадении по времени осуществления затрат и получения доходов, государственном регулировании АПК посредством предоставления льгот в области налогообложения и т.д. (специальность 08.00.10);
- дана оценка современного уровня налоговой нагрузки предприятий аграрной сферы России, свидетельствующая о тяжелом финансовом состоянии предприятий реального сектора экономики РФ, а также доказывающая, что предел налогообложения должен определяться с учетом отраслевой принадлежности хозяйствующих субъектов и связанных с этим объективных факторов: объема и структуры расходов, скорости оборота капитала и т.д. (специальность 08.00.10);
- предложен методический подход к определению оптимальной структуры сельскохозяйственного производства с учетом выбора наиболее эффективного режима налогообложения для интегрированных формирований АПК, основанный на применении экономико-математических методов (специальность 08.00.05);
- определены перспективные параметры развития сельскохозяйственного производства в предприятиях-участниках интегрированного формирования

ООО «Агротех-Гарант», обеспечивающие в краткосрочной и среднесрочной перспективе получение максимального уровня прибыли (специальность 08.00.05);

• разработаны и апробированы методические подходы к оптимизации налогообложения в интегрированных формированиях АПК посредством совершенствования механизма уплаты НДС за счет авансовых платежей и использования приемов учетной политики по налогу на прибыль, позволяющие повысить экономическую эффективность их функционирования (специальность 08.00.10).

Теоретическая и практическая значимость работы заключается в том, что основные положения и научные выводы имеют практическую направленность и могут быть использованы региональными органами управления сельского хозяйства и налоговыми органами при разработке мероприятий по совершенствованию системы государственного налогового регулирования и поддержки аграрной сферы. Наиболее значимыми для практического использования являются предложения по оптимизации параметров производства сельскохозяйственных предприятий, входящих в состав агрохолдинга ООО «Агротех-Гарант», методический подход к выбору эффективного режима налогообложения для интегрированных формирований.

Отдельные теоретические и практические разработки диссертации целесообразно использовать в преподавании на экономических факультетах вузов, а также в системе повышения квалификации руководителей и специалистов предприятий АПК.

Соответствие диссертации паспорту научной специальности. Диссертационное исследование по своей актуальности, полученным научным результатам, их новизне, теоретической и практической значимости находится в рамках специальностей: 08.00.05 — «Экономика и управление народным хозяйством (экономика, организация и управление предприятиями, отраслями, комплексами — АПК и сельское хозяйство) (15.40. Реформирование сельского хозяйства; эффективность функционирования предприятий различных организационно-правовых форм. 15.44. Обоснование создания отраслевых, межотраслевых союзов и ассоциаций, агрофирм и агрокомбинатов, агропродовольственных корпораций и холдингов)»; 08.00.10 — «Финансы, денежное обращение и кредит (3.2. Основные направления регулирования корпоративных финансов, оптимизация структуры финансовых ресурсов предприятий реального сектора. 2.9. Концептуальные основы, приоритеты налоговой политики и основные направления реформирования современной российской налоговой системы)».

Апробация и реализация результатов диссертации. Теоретические положения, практические результаты исследования докладывались на всероссийских, региональных, межвузовских, вузовских научно-практических конференциях и совещаниях в 2006-2009 гг. Наиболее важные результаты, содержащие элементы научной новизны, включены в отчеты по научно-

исследовательской работе кафедры налогов и права ФГОУ ВПО «Воронежский государственный аграрный университет им. К.Д. Глинки» за 2006-2009 гг. Основные положения диссертации нашли отражение в 13 печатных работах, из них 2- в ведущих рецензируемых научных журналах и изданиях, определенных ВАК.

Структура и объем диссертации. Диссертация объемом 219 страниц машинописного текста состоит из введения, трех глав, выводов и предложений и списка использованной литературы, включающего 169 наименований. Работа содержит 46 таблиц, 31 рисунок и 20 приложений.

Структура работы обусловлена целью и задачами, поставленными перед диссертационным исследованием:

Ввеление

- Глава 1. Теоретические и методические аспекты формирования и развития системы налогообложения в интегрированных объединениях АПК
- 1.1. Агропромышленная интеграция в условиях трансформации экономики: проблемы и особенности развития
- 1.2. Эволюция становления и специфика системы налогообложения сельскохозяйственных предприятий-участников интегрированных формирований АПК
- Глава 2. Современное состояние и тенденции изменения системы налогообложения предприятий аграрной сферы
- 2.1. Анализ современного состояния системы налогообложения сельского хозяйства России
- 2.2. Оценка финансового состояния и системы налогообложения в интегрированном объединении ООО «Аготех-Гарант»
- Глава 3. Перспективные параметры развития производства в интегрированных формированиях АПК с учетом налоговой оптимизации
- 3.1. Методические подходы к оптимизации налогообложения в сельскохозяйственных предприятиях
- 3.2. Оптимизация перспективных параметров развития производства в интегрированном формировании «Агротех-Гарант»
- 3.3. Оптимизация налогообложения в интегрированном формировании ООО «Агротех-Гарант»

Выводы и предложения Список использованной литературы Приложения

2. Основное содержание диссертационной работы

Во введении обосновываются актуальность темы диссертации, мотивы ее выбора, степень разработанности, указываются цель и задачи исследования, раскрываются научная новизна работы, ее практическая значимость и степень апробации.

В первой главе — «Теоретические и методические аспекты формировання и развития системы налогообложения в интегрированных объединениях АПК» — изучены теоретические основы агропромышленной интеграции, определены факторы, стимулирующие развитие интеграции в аграрной сфере в современных условиях, исследована эволюция становления и развития системы налогообложения в аграрной сфере, показана специфика налогообложения сельскохозяйственных предприятий России и зарубежных стран.

На основе проведенных теоретических исследований в работе выявляются основные причины «всплеска» агропромышленной интеграции в аграрной сфере. К числу наиболее значимых стимулирующих факторов развития вертикальной и горизонтальной интеграций автор относит:

- оптимизацию производственных процессов за счет экономии на масштабах производства, характеризующуюся двумя эффектами: техническим и рыночным;
- снижение затратной составляющей посредством нахождения минимального экстремума транзакционных издержек;
- диверсификацию производства как элемент оптимизации в масштабе сферы деятельности;
- ориентацию производственного цикла на максимизацию рыночной стоимости интегрированных структур;
- повышение эффективности результата использования заемных средств, определяющегося соотношением дохода от использования средств и полных издержек, включающих уплату процентов за кредитные ресурсы;
- формирование гарантированных крупнооптовых сырьевых зон и централизацию сырьевого рынка и пр.

Исследования показали, что развитие современных интегрированных формирований носит преимущественно неустойчивый характер. При этом диссертант приводит следующие факторы, сдерживающие их развитие: спад производства и разрушение материально-технического потенциала предприятий АПК; наличие диспаритета цен на продукцию сельского хозяйства и материально-технические ресурсы; низкая инвестиционная привлекательность отраслей АПК; недостаточная проработанность законодательной базы, регулирующую аграрную сферу и низкий уровень государственной поддержки сельскохозяйственного товаропроизводителя.

Значимое место в работе занимает исследование эволюции становле-

ния и развития системы налогообложения в аграрной сфере. Так, по мнению автора, целесообразно использовать богатый исторический опыт развития налогообложения, теории налогообложения, эволюции правовых учений в области налогообложения в преломлении к настоящему времени, с учетом существующих особенностей, поскольку многие ранее разработанные положения сохраняют и по сей день свою научно-практическую ценность. Становление и развитие системы налогообложения сельского хозяйства России охватывает длительный исторический период, что дает диссертанту возможность выделить основные этапы ее развития и проследить за изменениями в налогообложении (табл. 1).

Современное налогообложение сельскохозяйственных предприятий России, в том числе и интегрированных, имеет свои особенности. На основе проведенных исследований автор выделяет следующие из них:

60-первых, возможность использования сельскохозяйственными товаропроизводителями (как организациями, так и индивидуальными предпринимателями) нескольких режимов налогообложения: общего режима налогообложения, специального налогового режима в виде единого сельскохозяйственного налога (ЕСХН), упрощенной системы налогообложения;

во-вторых, специфику налогообложения в сельском хозяйстве определяют такие факторы, как: почвенно-климатический и выгодность географического расположения земель (различие в кадастровой стоимости земель сельскохозяйственного назначения), существующие отличия в ставках НДС на производимые товары и приобретаемые ресурсы и т.д.;

в-третьих, налогообложение аграрных формирований зависит от форм государственного регулирования: предоставление льгот по различным налогам (по налогу на прибыль, земельному налогу, налогу на имущество организаций и т.д.), регулирование экспортно-импортной деятельности через квотирование и установление таможенных пошлин на ввозимые продовольственные товары, и сырье и т.д.

Во второй главе — «Современное состояние и тенденции изменения системы налогообложения предприятий аграрной сферы» — показаны современное состояние и тенденции изменения налоговой системы РФ, проведен анализ налоговых поступлений от отрасли сельского хозяйства в консолидированный бюджет РФ, дана количественная оценка налоговой нагрузки аграрной сферы и ее зависимость от применяемых налоговых режимов и льгот.

На основе проведенных аналитических исследований выявлено, что на протяжении последних лет (2000-2008 гг.) в аграрном секторе экономики сохранялись относительно низкие темпы роста производства продукции сельского хозяйства — в среднем около 3%.

Таблица 1 — Этапы становления и развития системы налогообложения сельского хозяйства России

Этапы	Основные характеристики периодов
I этап) - 30-е годы XX в.)	Период НЭПа. Восстановление и развитие налогообложения. Характерен заменой продразверст ки продналогом (Декрет от 21 марта 1921 г.), в результате чего широкие слои крестьянства полу чили возможность сбывать продукты своего хозяйства после уплаты продналога на частном рын ке. В 1923 г. была проведена реформа обложения крестьянства и установлен ЕСХН, заменивши все прямые налоги для крестьян и включающий в себя отчисления в местный бюджет. Положени ем от 25 апреля 1926 г. о ЕСХН на 1926-1927 гг. была проведена реформа налогообложения крестьянства и внесены значительные изменения, касающиеся элементов ЕСХН. Увеличился разме отчислений в местные бюджеты (40% — в пользу волости по месту сбора и 26,75% — в бюджетт губерний), т.е. в значительной своей части налоговые отчисления возвращались в сельское хозяй ство.
II этап - 41-й годы	Период ликвидащии созданной во время НЭПа налоговой системы. Налоговая реформа 1930 гг. положила конец налоговой системе периода НЭПа. Для государственных предприяти были установлены два крупных платежа — налог с оборота и отчисления от прибыли. Налогова система стала еще сложнее — это выразилось в множественности налоговых ставок (в середин 1933 г. — свыше 400 ставок, в 1937 г. их стало 1109, а с учетом поясов по продовольственных товарам и хлебопродуктам — 2444). В сентябре 1939 г. была изменена система сельхозналога включавшая обложение приусадебных участков и освобождение от налога получаемых колхоз никами трудодией. Для колхозов устанавливался погектарный принцип обложения (с количест ва земли), стимулирующий более интенсивное использование колхозами земельных владений.
III этан - 60-е го XX в.)	Частичное восстановление налоговой системы. С 1941 г. происходит частичное восстановлени налоговой системы, что было связано с необходимостью мобилизации ресурсов во время ВОВ в период восстановления народного хозяйства. Во время войны были введены новые налог пересмотрены и изменены существующие. Рост налоговых поступлений в начале войны бы обеспечен за счет введенной в 1941 г. 100% надбавки к ЕСХН и подходному налогу. С введе нием в 1942 г. военного налога эта надбавка была отменена. Основным налоговым платежо этого периода выступал налог с оборота, своего рода акциз на товары народного потребления.
эта 9С 1 XX	Реформирование налоговой системы. Данный период характерен введением новых налого Был установлен обязательный платеж государственных предприятий, получивший названи «Плата за основные фонды и оборотные средства». В 1965 г. вводится подоходный налог с ко хозов. В 80-е гг. уже действовали местные налоги: с владельцев строений, земельный налог и д
V этап (с 91-й-99-й-00ы)	Система налогообложения до приятия налогового кодекса. Основы налоговой системы и сист мы налогового законодательства РФ формировались в октябре-декабре 1991 г. в соответствии Законом РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в РФ». Таким обр зом, все новые налого вводились в действие с 1 января 1992 г. Соответственно новый этап развития системы налогообложения сельского хозяйства в России начинается в 1992 г. В последующи годы эта система корректировалась путем введения дополнительных налогов или отмены у существующих и многочисленными льготами, но коренных изменений в налоговой системе в происходило. В 1992 г. новая система налогообложения в России освободила сельхоэпроизводителей от уплаты налога на прибыль от реализации сельхоэпродукции, от налога на имуществ Сельхоэтоваропроизводители имели льготы и по отчислениям во внебюджетные фонды. Наряду этим крестьянские хозяйства освобождались на 5 лет с момента создания от платы за землю
VI этап (с 99-го года по настоящее впемя)	Современная система напогообложения. С 1999 г. был принят Налоговый кодекс РФ кодифицированный законодательный акт, устанавливающий систему налогов и сборов в РФ. настоящее время налоговая система РФ предусматривает множество льгот для сельскохозяйс венных товаропроизводителей: возможность применения различный режимов налогообложени (общий режим, ЕСХН, УСН), применение льготных ставок (налог на прибыль — 0%; земельны налог — 0,3%, страховые взносы — 20% и д.р.). Наряду с этим сельхозтоваропроизводители осв бождаются от уплаты транспортным налогом на сельскохозяйственную технику, а также от уплаты налога на доходы физических лиц в течение 5 лет с момента регистрации КФХ.

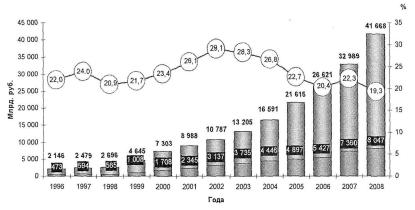
Определенные положительные перемены в аграрной экономике (рост инвестиций в основной капитал, субсидирование процентной ставки по кредитам, реструктуризация кредиторской задолженности производителей, расширение использования лизинга сельскохозяйственной техники и др.), по мнению диссертанта, не привели к изменению трех главных негативных тенденций, а именно:

- продолжает ухудшаться материально-техническая база сельского хозяйства, несмотря на улучшение финансового положения сельскохозяйственных организаций;
- непомерно высокими остаются долги сельскохозяйственных товаропроизводителей;
- продолжается неэквивалентный обмен произведенной сельскохозяйственной продукции на промышленные ресурсы, используемые в сельском хозяйстве.

Исследования показали, что темпы роста большинства основных макроэкономических показателей за период 1999-2008 гг. способствовали увеличению налоговых поступлений в бюджетную систему РФ и, в свою очередь, положительно отразились на исполнении консолидированного и федерального бюджетов РФ. Так, в консолидированный бюджет РФ, по оперативным данным Федеральной налоговой службы (ФНС), в 2004 г. поступило 4446,3 млрд руб., а уже в 2008 г. — 8047,4 млрд руб. налогов, сборов и иных обязательных платежей, администрируемых налоговыми органами, из них в федеральный бюджет — 1958 и 4959 млрд руб. соответственно. При этом чистые налоговые доходы составили в 2004 г. — 4432,2 млрд руб. (99,5%), а в 2008 г.—4942,3 млрд руб. (99,9%). В номинальном выражении объем налоговых доходов, поступивших в консолидированный бюджет в 2008 г., превысил уровень 2007 г. на 9,4%, в федеральный бюджет — на 32.1%.

Диссертант отмечает, что налоговые доходы менялись волнообразно (рис. 1). Существенно сократилась номинальная нагрузка, если учесть масштабы накопления налоговой задолженности в докризисный период. Так, в 1997 г. прирост задолженности составил 2,3% ВВП, в 1998 г. – 4,8% ВВП.

Рост налоговых доходов за исследуемый период был обусловлен следующими факторами: макроэкономической стабилизацией в стране, приспособлением налоговой системы к изменившимся условиям (прежде всего, восстановлением отмененных с 1996 г. экспортных пошлин, принесших в 2000 г. в бюджет 2,3% ВВП), более полным исполнением налоговых обязательств (включая даже погашение ранее накопленной задолженности), существенным ростом мировых цен на нефть и другие сырьевые ресурсы.



ВВП в текущих ценах, млрд.руб. ■ налоговые доходы, млрд.руб. — налоговые доходы в % от ВВП

Рисунок 1 – Удельный вес налогов в структуре ВВП

Анализ показывает, что на протяжении нескольких лет поступление почти 68% всех налогов и сборов в бюджетную систему России было обеспечено такими отраслями, как промышленность, торговля, общественное питание, материально-техническое снабжение и сбыт, транспорт и связь (табл. 2).

Таблица 2 — Объем поступлений налогов и сборов в бюджетную систему РФ по основным видам экономической деятельности

0	2003 1	۲.	2007 r.		2008 г.	
Отрасли экономики	млрд руб.	%	млрд руб.	.%	млрд руб.	%
Всего налоговых платежей	1 940,0	100,0	7 360,2	100	8 047,4	100
В том числе: сельское хозяйство	12,4	0,6	35,5	0,6	42,8	0,5
транспорт и связь	188,8	9,7	554,2	. 7,5	552,2	6,9
операции с недвижимым имуществом, аренда и предоставление услуг	6,7	0,3	421,2	5,7	501,4	6,2
строительство	122,0	6,3	311,1	4,2	298,3	3,7
торговля, общественное питание, материально- техническое снабжение и сбыт	362,5	18,6	947,2	12,9	1 122,4	13,9
промышленность	856,9	44,1	1 987,5	27,0	2100,2	26,1
прочие отрасли	390,7	20,4	3 103,5	42,2	3 430,1	42,6

Так, на долю сельского хозяйства приходится в среднем не более 0,6%. Связано это с тем, что ввиду объективных причин более половины современных аграрных формирований находится в весьма тяжелых финансовых условиях: уровень заработной платы почти в три раза ниже, чем в среднем по стране, низкий уровень и большая изношенность материально-технической базы, поэтому отчисления от прибыли, доходов физических лиц, социального налога, налога на имущество весьма незначительны. Помимо мезо и макроэкономических причин, невысокий уровень налоговых поступлений от сельского хозяйства связан с использованием сельхозпроизводителями специальных налоговых режимов и представлением им налоговых льгот.

Данные анализа налоговых поступлений в разрезе основных видов экономической деятельности свидетельствуют о том, что наибольшая налоговая нагрузка наблюдается в отраслях промышленности (41,1%) и строительстве (20%), а наименьшая — в сельском хозяйстве (3,6%) (табл. 3).

Таблица 3 – Налоговая нагрузка на основные отрасли экономики РФ, %

Отрасли	2003 г.	2004 г.	2005 г.	2006 г.	2007 г.	2008 г.
Bcero	28,3	26,8	22,7	20,4	22,3	23,4
Промышленность	43,4	42,6	48,6	37,4	40,1	41,1
Сельское хозяйство	1,7	1,5	3,6	3,4	3,4	3,6
Транспорт и связь	15,0	12,7	17,3	19,1	20,2	19,5
Строительство	17,0	14,4	16,7	18,2	19,6	20,0
Торговля и общественное интание	14,0	10,5	16,3	17,3	18,5	17,8

Проведенные в работе исследования показали, что если в налоговых доходах бюджета РФ основную долю составляют такие налоги, как НДС и налог на прибыль, то в сельском хозяйстве их удельный вес невелик. Это связано с тем, что ставки НДС на сельскохозяйственную продукцию установлены в размере 10%, тогда как по приобретенным сельхозпроизводителями материальным ресурсам эта ставка составляет 18 %. Низкие платежи по налогу на прибыль обусловлены низкой эффективностью сельскохозяйственного производства: рентабельность сельского хозяйства в 2008 г. в РФ без учета господдержки составила 12,4%, в Воронежской и Белгородской областях соответственно 15,04 % и 13,7 %.

Более углубленное исследование было проведено на примере интегрированного формирования ООО «Агротех-Гарант». В течение 2003 – 2008 гг. в его состав вошли реорганизованные и прошедшие про-

цедуры банкротства сельскохозяйственные предприятия в разных районах Воронежской и Белгородской областей. Все вновь организованные сельскохозяйственные производства зарегистрированы в форме обществ с ограниченной ответственностью. Головное предприятие ООО «Агротех-Гарант» выступает в качестве интегратора и основного инвестора данных хозяйств. Проведенные в работе аналитические исследования в части анализа финансового положения исследуемого интегрированного формирования позволяют сделать вывод о том, что его финансовое состояние можно признать удовлетворительным.

Все предприятия, входящие в ООО «Агротех-Гарант» находятся на общем режиме налогообложения. Налоговая нагрузка за последние три года составляет около 3%. При этом наибольший удельный вес (21 млн руб., или 39 %) приходится на ЕСН (табл. 4).

Проведенный в работе сравнительный анализ показал, что предельная величина налогового бремени в аграрном секторе экономики зависит не только от величины совокупного обложения, но и от эффективности производства и финансового состояния предприятия. Следовательно, предельный размер налоговой нагрузки должен определяться с учетом отраслевой принадлежности хозяйствующих субъектов и связанной с этим спецификой производственной деятельности.

При реформировании налогообложения сельскохозяйственного сектора экономики необходимо учитывать тот факт, что одни и те же элементы налога в разных режимах налогообложения по-разному влияют на финансово-хозяйственную деятельность предприятия. Поэтому стимулирование предпринимательской деятельности в сельском хозяйстве является важнейшим условием достижения стабильности в отрасли. Оно должно основываться на соразмерности уровня налогообложения хозяйствующего субъекта в зависимости от условий и результатов его деятельности. Кроме того, при общем режиме налогообложения следует целенаправленно использовать систему дифференциации налоговых льгот для приоритетных отраслей. При реформировании налоговой системы также необходимо учитывать отраслевые особенности последствий фискального обложения.

Таблица 4 — Объем налоговых платежей сельскохозяйственных предприятий интегрированного формирования ООО «Агротех-Гарант», тыс. руб.

Сельскохозяй- ственные предприятия	Годы	Налог на прибыль	ндФл	ндс	ЕСН	Земельный налог	Прочне налоги	Всего налогов	Налоговая нагрузка
	2005	81,4	799,1	-966,5	1 177	385	7	1 483	3,8
ООО «АТГ Шапошни-	2006	69,2	949,3	-1 187	1 338	401,2	109	1 679,7	3,2
ковский»	2007	182,0	1 654	1 083	2 159	427,5	118	5 623,5	10,4
	2008	135,2	1 545	1 024	2 101	520,0	132	5 457.2	12,0
	2005	356	968	T -	-	352	0	1 676,0	12,1
000 «ATT	2006	496,1	1 149	-3 402	2 749	356	1 477	2 825,1	5,2
Пугачевский»	2007	870	1 746	-385,2	3 977	402,2	4 235	10 845,0	14,1
	2008	757	1 852	988,9	3 920	412,3	4 202	12 132,2	16,7
	2005	59,8	721	-2 479	963	273	66	-396,2	-
000 «ATT	2006	65,4	953	-3 145	1 385	319	686	263,4	0,3
Алексеевский»	2007	228,3	1 956	-3 274	2 852	325	704	2 791,3	2,1
	2008	185,2	1 860	137,1	2 745	352	714	5 993,3	3,8
	2005	6,56	572,8	-855,1	994,1	255	86,6	1 060,0	4,0
ООО «АТГ Щербаковское»	2006	172,7	859,8	-1 050	1 448	254	324	2 008,5	3,3
	2007	213	1 157	-745	1 809	321	420,9	3 175,9	4,1
	2008	210	1 250	-1 708	2 100	503	460	2 815,0	4,6
	2005	203.3	329	15.2	337.5	212.3	33	1 130.3	4,9
000 «ATT	2006	176,4	586,8	-1 947	315.8	235	74.7	-558.3	-
Рубашевский»	2007	274	961,2	1117	571,4	238,2	120,7	3 282,5	6,1
}	2008	325	1 110	-1 144	620	240	155,2	1 306,2	1,9
	2005								
000 «ΑΤΓ	2006	131.2	1 160.7	-5 081	3 458	385.1	149.5	203.5	0.3
Березовский»	2007	217,0	1 922	-2 303	3 075	452,2	28,1	3 391,3	3,4
	2008	230	2 020	1 201	3 120	468,6	103,5	7 143,1	7.4
	2005]	T					
000 «АТГ	2006	4,8	295	-0,743	538	190	8,2	1 035,3	4,4
Алексеевский-2»	2007	29,3	565	-278	872	297	21,6	1 506,9	2,2
	2008	92	625	-245,7	945,2	350,2	26	1 792,7	4,4
	2005								
OOO «ATI"	2006	238	879,8	-1 437	1 512,3	339.5	21.9	1 554.5	4.0
Нащекино»	2007	399,5	2 041.5	1 387	3 211.1	449.8	77.8	7 566,7	11,5
	2008	460	2 000	1 388	3 352	520,1	91,3	7 811,4	9,4
Головное	2005	719.7	224.4	330	752		43,3	2 069.4	0.5
предприятие	2006	662,7	302,5	202,8	984.9		87,1	2 240.0	0,3
OOO «Arpo-	2007	2 598,5	446	571,1	1 404		410.1	5 429,7	0,5
тех-Гарант»	2008	4 967,8	1 750	346,6	2 708			10 805,7	0,9
	2005	1 426,7	36 14,3	-3 955	4 223,6	1 477,3	235,9	7 022,5	1,3
<u></u>	2006	2 016,5	7 135,9	-17 046,9		2 479,8		11 251,7	1,1
Всего налогов	2007				19 930,5	2 912,9		43 612,8	3,0
	2008	7 362,2	14 012	1 988	21 611,2			55 256,8	3,3

В третьей главе — «Перспективные параметры развития производства в интегрированных формированиях АПК с учетом налоговой оптимизации» — определены оптимальные параметры производства сельскохозяйственных предприятий, входящих в состав агрохолдинга, позволяющие повысить экономическую эффективность деятельности организаций, а также обоснован выбор режима налогообложения в интегрированном объединении ООО «Агротех-Гарант», предложен методический подход к оптимизации налогообложения в интегрированных сельскохозяйственных формированиях через механизм уплаты НДС и налога на прибыль, за счет авансовых платежей и приемов учетной политики, рассмотрены направления совершенствования системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей России.

В работе предложен методический подход, основанный на применении экономико-математических методов, который был апробирован на примере интегрированного формирования ООО «Агротех-Гарант».

Данный методический подход был реализован в несколько этапов. На первом этапе были определены оптимальные параметры развития группы сельскохозяйственных предприятий исследуемого интегрированного объединения (табл. 5).

Таблица 5 — Основные показатели оптимального развития сельскохозяйственного производства интегрированного формирования ООО «Агротех-Гарант»

				•		
Показатели	Факт 2008 г.	2010 г.	2011 r.	2012 г.		
Площадь земельных угодий, га						
Сельхозугодия	49 371	49 371	49 371	49 371		
Пашня	41 422	41 422	41 422	41 422		
Структура	посевных площ	адей, %				
Зерновые культуры	42,0	53,5	55,2	52,2		
Техинческие культуры	28,3	22,3	21,1	23,5		
Кормовые культуры	9,5	7,5	7,2	6,8		
Поголовье крупного рогатого скота, гол.	6015	4795	4682	4325		
Валовая прибыль - всего, тыс. руб.	126 686	170 853	187 938	201 095		
Стоимость товарной продукции -						
всего, тыс. руб.	624 221	651 337	716 471	766 624		
Уровень рентабельности, %	12,0	30,1	30,5	30,7		

Выход на проектные параметры позволяет при сложившемся уровне цен на сельскохозяйственную продукцию и материалы, используемые в процессе производства, создать условия для роста эффективности предпринимательской деятельности и получения массы прибыли в объемах, достаточных для обеспечения процесса расширенного воспроизводства.

Так, уровень рентабельности по сельскохозяйственным предприятиям агрохолдинга составит более 30%, что значительно выше фактически достигнутого уровня (12,0%). Следует подчеркнуть, что рост рентабельности производства сопровождается значительным приростом прибыли на 100 га сельскохозяйственных угодий (от 140 тыс. руб. по ООО «АТГ Шапошни».

ковский» до 645 тыс. руб. по ООО АТГ «Нашекино») и составляет в целом по объединению 436 тыс. руб. (2012 г.) (табл. 6).

Таблица 6 — Экономическая эффективность сельскохозяйственного производства интегрированного формирования ООО «Агротех-Гарант»

Показатели	Факт 2008 г.	2010 r.	2011 r.	2012 r.			
Произведено на 100 га пашни, ц							
Зерна	999	1581	1626	1647			
Подсолнечника	320	339	342	365			
Сахарной свеклы	3819	3016	3214	3154			
Произведен	ю в расчете п	а 100 га сельх	озугодий				
Молока, ц	77	62	51	48			
Прироста КРС, ц	6	4	4	3			
Прибыли, тыс. руб.	142	371	405	436			
Уровень рентабельности, %	12,0	30,1	30,5	30,7_			

В работе отмечается, что найденные оптимальные параметры являются лишь стратегическим ориентиром в развитии предприятий на ближайшую перспективу. Очевидно, что предлагаемые структурные изменения потребуют определенных финансовых вложений. Поэтому следующим этапом в реализации методического подхода является этап определения потребностей в инвестициях, которые представлены в таблице 7.

Таблица 7 — Потребность в инвестициях на основные средства сельскохозяйственного производства интегрированного формирования ООО «Агротех-Гарант», тыс. руб.

Показатели	2010 г.	2011 г.	2012 г.
Всего инвестиционных затрат с НДС	74 217	65 145	40 568
в том числе НДС	11 321	9 937	6 188
Сальдо от операционной и инвестиционной деятельности (общий режим)	73 504	106 939	142 321
Сальдо от операционной и инвестицион- ной деятельности (ECXH)	38 454	57 297	91394

На третьем этапе происходит выбор оптимального режима налогообложения. Так, в структуре налоговых платежей при общем режиме налогообложения наибольший удельный вес по всем сельскохозяйственным предприятиям агрохолдинга составляют НДС (2010 г. – 12,0 млн руб.) и страховые взносы (2010 г. – 9,9 млн руб.). Суммарный объем этих налогов в общей величине уплаченных обязательных платежей составляет более 67%. Общая величина налогов при использовании общего режима налогообложения составляет 36,8 млн руб.

При специальном режиме налогообложения наибольший удельный вес приходится на ECXH (2010 г. – 8,1 млн руб.) и земельный налог (2010 г. – 4,6 млн руб.). Величина налоговых платежей при данном режиме налогооб-

ложения составляет 22,3 млн руб., что в 2 раза меньше суммарной величины при общем режиме налогообложения.

Диссертант считает, что для того чтобы выбрать наиболее эффективный режим налогообложения в целом по интегрированному формированию, необходимо оценить потери головной компании от НДС, не принятого к возмещению при специальном налоговом режиме (ЕСХН), и сопоставить получившиеся результаты (табл. 8).

Таблица 8 — Величина налоговых платежей по холдингу при различных режимах налогообложения, тыс. руб.

Показатель	2010 г.	2011 г.	2012 г
Всего налогов в головной компании	7 520	8542	8951
Всего налогов на общем режиме (по сельскохозяйственным предприятиям)	36 827	29 047	32 762
Всего налогов при ЕСХН (по сельскохозяйственным предприятиям)	22 343	24 240	25 424
Потери от НДС головной компании	29 145	37 850	41 138
Всего налогов головной компании (если сельскохозяйственные организации применяют ЕСХН)	36 665	46 392	50 089
Итого по холдингу при ЕСХН	59 008	70 632	75 513
Итого по холдингу при общем режиме	44 347	37 589	41 713

Так, потери головной компании от НДС, не принятого к возмещению при специальном налоговом режиме (ЕСХН), в 2010 г. составят 29,1 млн руб., а всего налогов головная компания уплатит в размере 7,5 млн руб. Таким образом, всего по агрохолдингу при использовании специального налогового режима (ЕСХН) для сельскохозяйственных предприятий, входящих в его состав, будет уплачено налогов на сумму 59,0 млн руб., а при использовании общего режима налогообложения для всех предприятий группы компаний ООО «Агротех-Гарант» — 44,3 млн руб., что на 24,9% меньше. Это означает, что наиболее эффективным для группы компаний ООО «Агротех-Гарант» является использование общего режима налогообложения для всех предприятий, входящих в его состав.

В работе особое место уделено вопросам функционирования агрохолдинга, как единой системы, раскрывается механизм взаимодействия головной компании и группы филиалов, выступающих от имени и в интересах учредившего их предприятия, то есть возможность регистрации сельскохозяйственных предприятий как филиалов головной компании ООО «Агротех-Гарант», не имеющих отдельных организационно-правовых форм собственности, но являющимися обособленными предприятиями.

Функционирование предприятий аграрного направления по филиальной схеме имеет ряд особенностей. Диссертант обращает внимание на то, что при получении статуса филиала головной компании сельскохозяйствен-

ное предприятие лишается права на использование специального налогового режима и налоговое бремя ложится на данное предприятие в полном объеме. Ответственность за исполнение всех обязанностей по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов несет юридическое лицо, в состав которого входит соответствующее обособленное подразделение.

В работе проведен сравнительный анализ действующей системы налогообложения и системы налогообложения при получении сельскохозяйственными предприятиями статуса филиалов ООО «Агротех-Гарант» (табл. 9).

Таблица 9— Величина налоговых платежей в целом по холдингу при действующей системе налогообложения и при получении сельскохозяйственными предприятиями статуса филиалов OOO «Агротех-Гарант» (2010 г.), тыс. руб.

Показатели	Сельскохозяйственные предприятия — филиалы головной компании	Сельскохозяйственные предприятия — самостоятельные юридические лица
Всего налогов и сборов в головной компании	7 520	7 520
Всего налогов и сборов по филиалам (сельскохозяйственные предприятия)	70 100	36 827
Итого по агрохолдингу в целом	77 620	44 347

Таким образом, автор приходит к выводу, что объем налогового бремени головной компании остается неизменным и составит 7,5 млн руб., однако ответственность за исполнение всех обязанностей по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов несет юридическое лицо, в состав которого входит соответствующее обособленное подразделение, а значит, нагрузка по сопровождению документооборота в наибольшем объеме ложится на сотрудников бухгалтерии головной компании. Объем налогового бремени по обособленным подразделениям составит 70,1 млн руб., что в 1,9 раза выше существующей интенсивности налоговой нагрузки.

Также одним из негативных последствий перехода на филиальную систему взаимоотношений между головной компанией и обособленными подразделениями является потеря статуса сельскохозяйственных предприятий и следовательно, возможности оформления и получения субсидий из федерального и регионального бюджетов на осуществление предпринимательской деятельности.

Таким образом, исследования показали, что сельскохозяйственным предприятиям, входящим в состав холдинга ООО «Агротех-Гарант», выгоднее быть самостоятельными юридическими лицами, нежели филиалами. Причем данный статус удобнее как хозяйствам, так и головной компании.

Оптимизация денежных потоков на предприятиях холдингового типа во многом реализуется за счет сбалансированности финансовых ресурсов и

налоговой нагрузки. Автор предлагает эффективную систему оптимизации денежного потока посредством сокращения уплаты налоговых платежей по НДС и авансовых платежей по налогу на прибыль во втором и третьем кварталах. Так, расчеты показали, что сельхозпредприятия имеют большую сумму НДС к вычету в втором и третьем кварталах, так как они покупают семена, химические средства защиты растений, минеральные удобрения, горючесмазочные материалы и прочее, то есть совершают более 50% производственных затрат (табл. 10).

Головное предприятие, напротив, в анализируемый период времени получает наибольшую выручку от реализации продукции, а соответственно и НДС к уплате, поскольку основными статьями дохода баланса является торговля химическими средствами защиты растений, минеральными удобрениями и семенами. Основной оборот по исследуемой группе товаров головное предприятие совершает в течение второго и третьего кварталов (рис. 2). Так как в исследовании речь идет о консолидированном финансовом потоке, объективно невыгодным является уплата НДС в головной компании и наличие сопоставимой суммы НДС к возмещению в сельхозпредприятиях, входящих в холдинг. Таким образом, предлагается с целью оптимизации денежного потока по НДС головному предприятию осуществлять финансирование аграрных формирований, входящих в его состав, посредством совершения авансовых платежей за сельхозпродукцию, которую предприятия получат в третьем и четвертом кварталах.

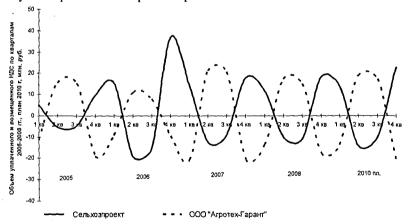


Рисунок 2 — Объем уплаченного и возмещенного НДС по кварталам в 2005-2008 гг., план 2010 г.

Благодаря авансовым платежам в счет получения будущего урожая в головной компании удастся снизить объем уплаченного НДС в первом квартале 2010 г. на 2,5 млн руб., во втором — на 13,4 млн руб., в третьем — на 9,5 млн руб. Суммарный объем денежных средств, сохраненных в компа-

нии, оценивается в 29,4 млн руб., что позволит снизить потребность головной компании в краткосрочных кредитах на 9,3% и иметь чистую экономию на стоимости заемных средств при 20% ставке банковского кредита в размере 4 млн руб. (табл. 10).

Таблица 10 — Денежные потоки сельскохозяйственных организаций интегрированного формирования ООО «Агротех-Гарант» при уплате НДС

	Показатели	2010 r.	2011 r.	2012 г.
	Экономия НДС			
Материа	льно-денежные затраты			}
(XC3P,	семена, удобрения и др.), тыс. руб.	192 610	248128	269684
Входящ	ий НДС (ХСЗР, семена, удобрения и др.),			}
тыс. руб	i.	29 381	37850	41 138
Процент	гная ставка по кредиту, %	20	19	18
Процент	ты по кредиту, тыс. руб.	4 025	7 192	7 405
	Экономия ИДС, квартал			
	Затраты, тыс. руб.	16 478	20 092	21 838
1 кв.	Входяний НДС, тыс. руб.	2 5 1 4	3 065	3 331
L	Проценты по кредиту, тыс. руб.	503	582	600
{	Затраты, тыс. руб.	88 091	114 610	124 567
2 кв.	Входящий НДС, тыс. руб.	13 438	17 483	19 002
l	Проценты по кредиту, тыс. руб.	2 371	3 322	3 420
	Затраты, тыс. руб.	62 843	79447	86349
3 кв.	Входящий НДС, тыс. руб.	9 586	12 119	13 172
<u>{</u>	Проценты по кредиту, тыс. руб.	959	2303	2371
	Затраты, тыс. руб.	25 199	33978	36930
4 кв.	Входящий НДС, тыс. руб.	3 844	5 183	5 633
1	Проценты по кредиту, тыс. руб.	192	985	1 014
	Затраты, тыс. руб.	192 610	248 128	269 684
Итого	Входящий НДС (ХСЗР, семена, удобрения и др.),			
111010	тыс. руб.	29 381	37 850	41 138
	Проценты по кредиту, тыс. руб.	4 025	7 192	7 405

Еще одним инструментом, позволяющим эффективно перераспределить налоговую нагрузку на головную компанию агрохолдинга, является оптимизация авансовых платежей по налогу на прибыль за счет использования приемов учетной политики. По мнению автора, при формировании учетной политики наибольшее внимание следует уделить вопросам создания резерва по сомнительным долгам.

Создание резерва по сомнительным долгам может позволить сократить налоговую нагрузку в случае неплатежей контрагентов, что приобретает наибольшую актуальность в отношениях между агрохолдингом и контрагентами — сельскохозяйственными предприятиями, которые являются потребителями продукции ООО «Агротех-Гарант».

Таким образом, механизм резервирования сомнительных долгов дает возможность для уменьшения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль организаций (табл. 11).

Таблица 11 — Оптимизация денежных потоков головной компании при создании резервного фонда по сомнительным долгам

Показатели	Объем невозвращенных денежных средств свыше 45 дней на конец квартала, тыс. руб.	Объем невозвращенных денежных средств свыше 90 дней на конец квартала, тыс. руб.	Объем невозвращенных денежных средств по кварталам, тыс. руб.	Сумма созданного резервного фонда, тыс. руб.	Объем денежного потока, сохраненного в компании за счет налога на прибыль, тыс. руб.	Экономия на процентах по краткосрочным кредитам, тыс. руб.	
2010 год							
1 квартал	95 120	62 350	109 910	14 580	2 916	583	
2 квартал	6 030	53 150	56 165	56 165	11 233	1 693	
3 квартал	0	13 000	13 000	13 000	2 600	262	
4 квартал	0	10 230	10 230	10 230	2 046	103	
Всего					18 795	2 641	
			2011 год	,	,		
1 квартал	85 620	52 350	95 160	16 038	3 208	609	
2 квартал	5 030	48 151	50 666	50 666	10 133	1 451	
3 квартал	0	14 000	14 000	14 000	2 800	268	
4 квартал	0	9 530	9 530	9 530	1 906	91	
Beero					18 047	2 419	
			2012 год			,	
1 квартал	75 130	82 320	119 885	17 161	3 432	618	
2 квартал	5 030	43 650	46 165	46 165	9 233	1 252	
3 квартал	0	12 000	12 000	12 000	2 400	218	
4 квартал	0	9 230	9 230	9 230	1 846	84	
Bcero					16 911	2 171	

Проведенный в работе анализ дебиторской задолженности показал, что наибольший объем просроченных долгов приходится на первый квартал. Это в основном долги предыдущего года за поставку химических средств защиты растений, семян и техники головной компанией своим контрагентам с пятидесятипроцентной предоплатой и с рассрочкой платежа до конца года. Во втором квартале часть долгов погашается, а часть перераспределяется в категорию просроченных свыше 90 дней. В третьем квартале основная часть долгов погашается в ходе арбитражных решений или мировых соглашений, остаток долгов учитывается в категории просроченных свыше 90 дней. В четвертом квартале погашается большая часть оставшихся просроченных долгов прошлого года, и появляются долги по контрактам текущего года с рассрочкой платежа до 31 октября.

Из дебиторской задолженности формируется резерв по сомнительным долгам. Поскольку выручка первого квартала 2010 г. составит 145,8 млн. руб., то объем резервного фонда может быть не более 10% от этой суммы, а

именно 14,58 млн. руб. По оставшимся кварталам объем резервного фонда формируется подобным образом.

Создание резерва по сомнительным долгам в ООО «Агротех-Гарант» позволит увеличить внереализационные расходы и сохранить суммарный объем денежных средств в компании в размере 18,8 млн руб., что даст снизить потребность головной компании в краткосрочных кредитах на 5,9% и иметь чистую экономию на стонмости заемных средств при двадцатипроцентной ставке банковского кредита в размере 2,6 млн. руб.

Таким образом, комплекс мероприятий, предложенных соискателем по оптимизации налоговых платежей, позволяет получить определенный экономический эффект (табл. 12).

Таблица 12— Экономический эффект от проведения комплекса мероприятий по оппимизации налоговых платежей в интегриросацию формировации ООО «Агратех-Гараци», тыс, пуб

Показатели	2010 г.	2011 г.	2012 г.
Выручка от реализации	1 325 450	1 457 995	1 560 055
Себестоимость реализованной продукции	1 234 220	1 357 642	1 452 677
Прочне расходы	69 858	76 844	82 223
Прибыль до налогообложения	21 372	23 509	25 155
Экономия от оптимизации денежных потоков при уплате НДС	4 025	7192	7405
Экономия от оптимизации денежных потоков при создании резервного фонда по сомнительным долгам	2 641	2 419	2 171
Итого прибыль до налогообложения	28 038	33 120	34 731
Налог на прибыль	5 608	6 624	6 946
Итого чистая прибыль	22 430	26 496	27 785
Экономический эффект	6 666	9611	9 576

Суммарный объем денежных средств, сохраненных в компании при проведении комплекса мероприятий по оптимизации налоговых платежей, составляет 48,2 млн руб., что дает возможность снизить потребность головной компании в краткосрочных кредитах на 15,2%. Экономический эффект от проведенных мероприятий в 2010 г. оценивается в 6,67 млн руб. (2011 г. -9,61 млн руб., 2012 г. -9,58 млн руб.), что позволяет увеличить прибыль головной компании на 31,2% за счет сокращения платы за заемные средства.

Таким образом, проведенные диссертантом исследования свидетельствуют о том, что применение различных способов налоговой оптимизации позволяет достичь реального экономического эффекта в агрохолдингах. Реализация предлагаемых мероприятий оптимизирует налогообложение ООО «Агротех-Гарант» и при экстраполяции полученных результатов на аналогичные холдинги улучшит конкурентоспособность и финансовую устойчивость аграрных формирований.

В выводах и предложениях изложены теоретические, методические и практические результаты оптимизации параметров развития интегрированных формирований АПК при различных режимах налогообложения.

Работы, в которых опубликованы основные результаты диссертационного исследования

Публикации в ведущих рецензируемых научных журналах и изданиях, определенных ВАК

- 1. Казьмин А.Г. Взаимосвязь косвенного палогообложения и инфляционных процессов в России /А.Г. Казьмин, И.В. Мусорина // Вестник Тамбовского университета. Серия: гуманитарные пауки. Тамбов, 2007. № 11 (55). С. 43-46 (0,25 п.л., собств. 0,13 п.л.).
- 2. Камалян А.К. Анализ и оценка современного состояния системы налогообложения аграрной сферы России и зарубежных стран / А.К. Камалян, И.В. Мусорина // Финансы и кредит. Москва, 2009. №3. С. 51-56 (0,4 п.л., собств. 0,2 п.л.).

Статьи в сборниках и других научных изданиях

- 3. Камалян А.К. Инвестиции как фактор повышения эффективности производства в сельскохозяйственных предприятиях / А.К. Камалян, О.В. Улезько, И.В. Мусорина // Современная аграрная экономика: проблемы и решения: сборник научных трудов. Ч.1. Воронеж: ФГОУ ВПО ВГАУ, 2006.— С. 205-209 (0,3 п.л., собств. 0,1 п.л.).
- 4. Мусорина И.В. Методические подходы к обоснованию инвестиционной политики в аграрной сфере регионального АПК / И.В. Мусорина, О.В. Улезько, Л.Н. Данилова // Региональные проблемы социально-экономического развития: теоретикометодические аспекты: Межвузовский сборник научных трудов. Елец, 2006. С. 31-34 (0.25 п.л., собств. 0.1 п.л.).
- 5. Мусорина И.В. К вопросу о развитии интеграционных процессов в сельском хозяйстве / И.В. Мусорина // Аграрно-экономическая наука о проблемах инновационного развития агропромышленного производства: материалы 1 Междунар.-практ. конф., 28-29 июня 2007 г.: в 2 ч. Омск: Изд-во ФГОУ ВПО ОмГАУ, 2007. Ч.П. С.263-264 (0,2 п.л).
- 6. Пыльщина М.В. Из истории налогообложения: Древний Рим / М.В. Пыльщина, И.В. Мусорина // Приоритетные направления инновационно-инвестиционного развития региона: Международный сборник научных трудов. Елец: ЕГУ им. И.А. Бунина, 2007. С. 208-211 (0,25 п.л., собств. 0,13 п.л.).
- 7. Мусорина И.В. Направление совершенствования системы налогообложения для сельхозтоваропроизводителей / И.В. Мусорина // Приоритетные направления совершенствования организационно-экономического, учетно-финансового и правового механизма АПК: сборник паучных трудов. Воронеж: ФГОУ ВПО ВГАУ, 2007. С. 237-241 (0,3 п.л.).
- 8. Мусорина И.В. О развитии интеграционных процессов в сельском хозяйстве/ И.В. Мусорина // Приоритетные направления инновационно-инвестиционного развития региона: Международный сборник научных трудов. Елец: ЕГУ им. И.А. Бунина, 2007.—С. 102-106 (0.3 п.л.).
- 9. Мусорина И.В. Роль региональных органов власти в развитии интеграционных процессов в АПК / И.В. Мусорина // Достижения молодых ученых будущее в развитии АПК: материалы межрегиональной научно-практической конференции молодых ученых. Ч.1. Воронеж: ФГОУ ВПО ВГАУ, 2007.— С. 64-67 (0,25 п.л.).
- 10. Мусорина И.В. Влияние налоговой реформы на уровень налогообложения в сельском хозяйстве / И.В. Мусорина // Приоритетное развитие АПК как фактор продовольственной безопасности России: материалы научно-практической конференции молодых ученых. Орел: изд-во ОрелГАУ, 2008. С. 176-179 (0,25 п.л.).

- 11. Мусорина И.В. Анализ современного состояния налоговой системы России и зарубежных стран / И.В. Мусорина // Совершенствование финансово-кредитных отношений: сборник статей Международной научно-практической конференции (3-е издание) (28.11.2007). Воронеж: Издательство «Истоки», 2008. С. 206-210 (0,3 п.л.).
- 12. Мусорина И.В. Состояние и тенденции развития отрасли сельского хозяйства в России / И.В. Мусорина // Альманах современной науки и образования. Тамбов: «Грамота», 2008. № 3: Экономические науки и методика их преподавания. С. 132-133 (0,3 п.л.).
- 13. Мусорина И.В. Оценка налоговой нагрузки в России и зарубежных странах / И.В. Мусорина, Ю.Н. Парахин // Финансовый вестник.— Воронеж: ФГОУ ВПО ВГАУ. № 1(19). 2009. С. 152-155 (0,25 п.л., собств.0,13).

Подписано в печать 12. 02. 2010 г. Формат 60х84 1/16. Гарнитура «Times New Roman». Печать офсетная. Бумага офсетная. Объем 1,0 п. л. Тираж 100 экз. Заказ № 193.

Отпечатано в полном соответствии с качеством предоставленного оригинал-макета. ЦПУ (типография) ФГОУ ВПО ВГАУ 394087, г. Воронеж, ул. Мичурина, 1 Телефон (4732) 53-77-28