

§ | ПРОГНОЗИРОВАНИЕ И ПЛАНИРОВАНИЕ В НАЛОГООБЛОЖЕНИИ

Оробинская И. В.

ОСНОВЫ ОПТИМИЗАЦИИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ТОВАРОПРОИЗВОДИТЕЛЕЙ В РОССИИ

***Аннотация.** Эффективность системы налогообложения в сельском хозяйстве зависит от двух составляющих: формирования налоговой политики государством через налоговое законодательство (макроуровень) и конкретная реализация данной налоговой политики на микроуровне посредством использования организациями предоставленных возможностей оптимизации налогообложения. Все применяемые в практике хозяйствования подходы к налоговому планированию можно условно объединить в две группы. Первая группа включает в себя минимизацию налоговой нагрузки налогоплательщика. В основе второго подхода лежит налоговая оптимизация, связанная с достижением определенных пропорций в деятельности предприятия. В статье подобно рассматриваются принципы налоговой оптимизации наиболее значимые для предприятий АПК, а также ее виды. Представляется, что оптимизацию налогообложения сельскохозяйственных предприятий следует рассмотреть с точки зрения оптимизации налоговой нагрузки, так как она является основным критерием оптимизации. Так, в статье дается подробный анализ пяти методик определения налоговой нагрузки.*

***Ключевые слова:** планирование в налогообложении, оптимизация налогообложения, сельхозтоваропроизводители, принципы оптимизации, виды налоговой оптимизации, элементы налоговой оптимизации, налоговая нагрузка, методики расчета нагрузки, Российская Федерация, интегрированные формирования.*

***Review.** Efficiency of the taxation system in the agricultural sector depends on the two elements: formation of taxation policy by the government according to tax laws (at the macro level) and specific implementation of this taxation policy at the micro level by allowing producers to use opportunities for tax optimization. All approaches to tax planning that exist in business practice can be provisionally divided into two groups. The first group includes minimization of the tax burden of a taxpayer. The second approach is based on tax optimization that allows to achieve certain ratios in corporate activities. The present article deals with the principles of tax optimization that play the most important role for agricultural enterprises. The author also describes forms of*

tax optimization used in the agricultural sector. It appears that tax optimization of agricultural enterprises should be viewed from the point of view of optimization of the tax burden because the tax burden is the main criterion for tax optimization. The article also contains a detailed analysis of the five methods of calculation of the tax burden.

Keywords: *planning in taxation, tax optimization, agricultural goods producers, principles of optimization, forms of tax optimization, elements of tax optimization, tax burden, methods of calculation of the tax burden, the Russian Federation, integrated units.*

Эффективность системы налогообложения в сельском хозяйстве зависит от двух составляющих: формирования налоговой политики государством через налоговое законодательство (макроуровень) и конкретная реализация данной налоговой политики на микроуровне посредством использования организациями предоставленных возможностей оптимизации налогообложения. Например, в настоящее время отечественным сельхозтоваропроизводителям предоставлена возможность выбора между общей и специальной системой налогообложения, что дает основу для налогового планирования на уровне хозяйствующего субъекта.

Все применяемые в практике хозяйствования подходы к налоговому планированию можно условно объединить в две группы. Первая группа включает в себя минимизацию налоговой нагрузки налогоплательщика. В основе второго подхода лежит налоговая оптимизация, связанная с достижением определенных пропорций в деятельности предприятия.

Сущность второго подхода заключается в том, что в большинстве случаев сельскохозяйственные товаропроизводители, в частности интегрированные, помимо непосредственно сельскохозяйственного производства занимаются также и другими видами деятельности, например, переработкой сельскохозяйственной продукции. При этом может сложиться ситуация, при которой доля дохода от деятельности, связанной с про-

изводством, реализацией, первичной и последующей промышленной переработкой собственной продукции, не превысит 70%. Данное предприятие не будет признаваться сельскохозяйственным товаропроизводителем на основании ст. 346.2 пп.2 НК РФ, и оно лишится возможности применения ЕСХН. Для таких предприятий может быть целесообразным выделение производств, не связанных непосредственно с сельским хозяйством, для того чтобы основное предприятие имело возможность перехода на уплату ЕСХН.

На наш взгляд, для интегрированных формирований наиболее целесообразным является рассмотрение данного вопроса с точки зрения второго подхода, т. е. налоговой оптимизации.

Под оптимизацией налогообложения следует понимать организационные мероприятия в рамках действующего законодательства, связанные с выбором времени, места и видов деятельности, созданием и сопровождением наиболее эффективных схем и договорных взаимоотношений с целью увеличения денежных потоков компании за счет минимизации налоговых платежей.

Следует отметить, что процесс оптимизации заключается не только в снижении налогов, но и в избегании возможных штрафных санкций со стороны налоговых органов. Следовательно, налоговая оптимизация должна быть направлена не только на поиск всех возможных вариантов уменьшения налогов, но и на обоснование правильности исчисления сумм налогов, особенно в спорных ситуациях.

Налоговую оптимизацию в зависимости от периода времени, в котором она проводится, можно подразделить на перспективную и текущую.

Перспективная заключается в применении таких приемов и способов, которые уменьшают налоги в процессе всей деятельности налогоплательщика. Подобная оптимизация достигается посредством правильной постановки на предприятии бухгалтерского и налогового учета, грамотного применения различных налоговых льгот.

Текущая налоговая оптимизация заключается в применении совокупности методов, позволяющих снижать налоги в каждом конкретном случае в отдельно взятом налоговом периоде, например, при осуществлении той или иной операции путем выбора оптимальной формы сделки¹.

Таким образом, комплексное и целенаправленное использование налогоплательщиком совокупности всех методов налоговой оптимизации составляет, на наш взгляд, налоговое планирование.

По нашему мнению, эффективная оптимизация налогообложения для предприятий АПК имеет такое же значение, как и производственная или маркетинговая стратегия, т.к. она связана не только с возможностью экономии затрат за счет платежей в бюджет, но и с общей безопасностью как самого предприятия, так и работающих в нем должностных лиц. В последнее время наметилась тенденция к разработке индивидуализированных схем оптимизации налоговых платежей. Мы считаем, что все они должны оцениваться с точки зрения основных принципов, которые позволяют в конечном итоге говорить о целесообразности выбора способа движения товарно-денежных потоков.

¹ Лукаш Ю. А. Оптимизация налогов. Методы и схемы / Ю. А. Лукаш.— М.: ГроссМедиа, 2006.— 416 с.

В настоящее время в литературе приводится множество принципов, на которых строится оптимизация налогов². Целесообразно выделить следующие принципы наиболее значимые для предприятий АПК:

1. Принцип минимизации издержек — затраты, связанные с внедрением новой схемы, не должны превышать суммы экономии на налоговых платежах. Допустимое соотношение затрат на созданную схему и ее обслуживание к сумме экономии налоговых издержек имеет индивидуальный порог, который может зависеть и от степени риска, связанного с данной схемой, и от психологических факторов. На практике такой порог составляет 50–90% от размера уменьшаемых налогов. Следует также отметить то, что большинство схем, помимо затрат на создание и обслуживание, требуют и определенных расходов по их ликвидации. При этом ликвидационные расходы могут значительно превышать первоначальные вложения. Так, например, регистрация любого хозяйственного общества гораздо проще, чем его ликвидация.

2. Принцип легитимности — схема оптимизации должна быть законной с точки зрения законодательства. Суть данного принципа заключается в недопустимости построения схем оптимизации, основанных на коллизиях или «пробелах» в нормативных актах. В тех случаях, когда отдельные положения законодательства являются спорными и могут трактоваться как в пользу налогоплательщика, так и в пользу государства, появляется веро-

² Брызгалин А. В. Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика / А. В. Брызгалин, В. Р. Берник, А. Н. Головкин; под ред. канд. юр. наук А. В. Брызгалина. 4-е изд., перераб. и доп.— М.: Юрайт-Издат, 2007.— 320 с.;

Кацыка А. В. Оптимизация налогообложения в рамках существующего законодательства / А. В. Кацыка // Консультант бухгалтера.— № 12.— 2007.— С. 48–58.

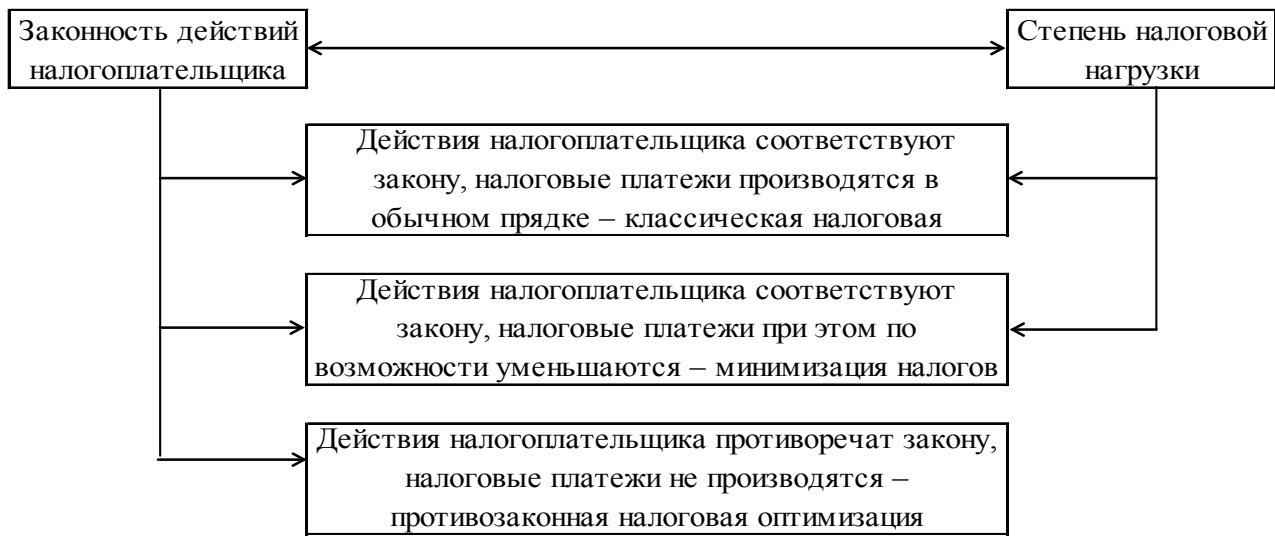


Рис. 1. Виды налоговой оптимизации в интегрированных предприятиях АПК

ятность возникновения в будущем судебных разбирательств, либо необходимости доработки схемы. Основной риск в этой ситуации связан с тем, что данные незапланированные издержки могут привести к нарушению принципа минимизации издержек.

3. Принцип нейтралитета — необходимо производить оптимизацию за счет своих налоговых платежей, а не за счет увеличения отчислений независимых контрагентов. Данный принцип можно также назвать принципом взаимовыгодного сотрудничества. Некоторые налоговые платежи устроены по принципу сообщающихся сосудов: увеличение платежей у одного участника договорных отношений приводит к уменьшению платежей у другого и наоборот — уменьшение базы налогообложения у одного контрагента ведет к ее увеличению у второго (НДС, налог на прибыль). Поэтому следует принимать во внимание и интересы независимых поставщиков и покупателей.

4. Принцип диверсификации — оптимизация отчислений, как один из видов экономической деятельности, связанный с движением и хранением материальных ценностей, может быть подвержен влиянию различных внешних и внутренних факторов неблагоприятного харак-

тера. Это могут быть и постоянные изменения в законодательстве, и просчеты первоначальных планов, и форс-мажорные обстоятельства.

5. Принцип самостоятельности — действия по оптимизации налогообложения должны как можно меньше зависеть от внешних участников. Процесс оптимизации налоговых платежей, как один из значимых элементов освобождения от общественной «нагрузки», должен руководствоваться достижением максимальной автономности. На практике обеспечение принципа самостоятельности требует проведения дополнительных затрат, но в то же время обеспечивает повышение безопасности существующей схемы и уменьшение уязвимости со стороны недобросовестных контрагентов.

6. При выборе способов налоговой оптимизации с высокой степенью риска необходимо учитывать ряд «политических» аспектов: состояние бюджета территории; роль, которую играет предприятие в его пополнении и др.

Так, грамотное налоговое планирование операций между филиалами одного юридического лица может позволить существенно снизить налоговые платежи филиалов в местные бюджеты. Однако необходимо иметь

Прогнозирование и планирование в налогообложении

в виду, что резкое сокращение налоговых поступлений одного из наиболее крупных налогоплательщиков привлечет активное внимание местных контролирующих органов, на которых располагаются филиалы.

Схема оптимизации налогообложения представляет собой определенный порядок взаимоотношений между несколькими субъектами хозяйственных отношений, направленных на уменьшение бюджетных платежей в рамках действующего законодательства. При формировании того или иного способа налоговой оптимизации должны быть проанализированы все существенные стороны, как самой оптимизации, так и деятельности организации в целом.

Классифицируя виды налоговой оптимизации, следует использовать следующие критерии разграничения оптимизации:

- законность действий налогоплательщика;
- степень налоговой нагрузки, когда уплату налогов производят, не предпринимая действий по уменьшению налогообложения, либо каким-то образом минимизируя налог¹.

С учетом данных критериев можно выделить три вида налоговой оптимизации в интегрированных предприятиях АПК (рис. 25).

Классическая налоговая оптимизация занимает важное направление финансово-экономической деятельности предприятия, призванное обеспечить корректное выполнение предприятием своих налоговых обязательств перед бюджетом, своевременную и полную уплату налогов. Данный вид оптимизации предполагает использование всех возможных простых и доступных льгот, в том числе по рассрочке

налоговых платежей. При минимизации налоговых платежей налогоплательщик использует все достоинства и недостатки существующего законодательства, в том числе его несовершенство, сложность и противоречивость. При этом он реализует налоговые схемы, позволяющие применять такие формы экономических действий, налогообложение которых минимально.

На наш взгляд, целесообразно выделить основные элементы налоговой оптимизации сельскохозяйственных предприятий:

- налоговый календарь, предназначенный для прогнозирования и контроля правильности исчисления и соблюдения сроков уплаты в бюджет требуемых налогов;
- стратегия оптимизации налоговых обязательств с четким планом реализации этой стратегии;
- точное исполнение налоговых и прочих обязательств, например, путем недопущения дебиторской задолженности по хозяйственным договорам за отгруженную продукцию на сроки, превышающие срок исковой давности;
- эффективная система бухгалтерского учета, позволяющая получать оперативную объективную информацию о хозяйственной деятельности для целей налогового планирования.

Наряду с этим должным образом организованная налоговая оптимизация должна предусматривать изучение всех предлагаемых к подписанию хозяйственных договоров на предмет их налоговых последствий. Результаты налоговой оптимизации предприятий АПК необходимо оценивать не только суммами уменьшенных налогов и принесенных выгод, но и с точки зрения снижения возможного ущерба и издержек, которые были бы неизбежны при ведении хозяйственной деятельности без учета существующих особенностей налогообложения данной отрасли.

¹ Брызгалин А. В. Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика / А. В. Брызгалин, В. Р. Берник, А. Н. Головкин; под ред. канд. юр. наук А. В. Брызгалина. 4-е изд., перераб. и доп. — М.: Юрайт-Издат, 2007. — 320 с.

Представляется, что оптимизацию налогообложения сельскохозяйственных предприятий следует рассмотреть с точки зрения оптимизации налоговой нагрузки, так как она является основным критерием оптимизации. Показатели, характеризующие уровень налоговой нагрузки, в том числе и в сельском хозяйстве, на наш взгляд, могут быть представлены тремя группами, в соответствии с учетными методами, используемыми при их формировании: по методу начисления — налоговые издержки; по кассовому методу — денежные потоки организации, возникающие в процессе налогообложения; по балансовому методу — балансовые остатки кредиторской задолженности перед государством по уплате налогов.

В настоящее время в экономической литературе представлено множество методик определения налоговой нагрузки, но различаются они, как правило, только по двум основанным направлениям:

- по структуре налогов, включаемых в расчет при определении налогового бремени;
- по показателю, с которым сравнивают уплачиваемые налоги¹.

Методика 1. Общепринятая методика определения налогового бремени разработана Минфином РФ, согласно которой уровень налоговой нагрузки представляет собой отношение всех уплаченных организацией налогов к выручке, включая выручку от прочей реализации:

$$НН = \frac{Н}{В + ВД} \times 100\%$$

где *НН* — налоговая нагрузка;

НП — общая сумма всех уплаченных налогов;

В — выручка от реализации продукции (работ, услуг);

ВД — внереализационные доходы.

Такой расчет не позволяет определить влияние изменения структуры налогов на показатель налогового бремени, поскольку рассчитанная по этой методике налоговая нагрузка характеризует только налогообъемность произведенной продукции (работ, услуг) и не дает реальной картины налогового бремени налогоплательщика.

Методика 2. Согласно второй методике расчета налоговой нагрузки:

- сумма уплаченных налогов и платежей во внебюджетные фонды увеличивается на сумму недоимки по налоговым платежам. Иными словами, налоговая нагрузка определяется не уплаченными организацией налогами, а суммой налогов, которая должна быть уплачена, то есть суммой начисленных платежей;
- в сумму налогов не включается налог на доходы физических лиц, поскольку он уплачивается работниками организации, а сама организация только перечисляет платежи;
- сумма косвенных налогов, подлежащих перечислению в бюджет, включается в состав налоговых платежей при расчете, поскольку они оказывают существенное влияние на финансовую устойчивость организации;
- сумма налогов соотносится с вновь созданной организацией стоимостью продукции, которая определяется как разность добавленной стоимости и амортизации.

В этом случае налоговая нагрузка подразделяется на абсолютную и относительную. Абсолютная налоговая нагрузка представляет собой сумму налоговых платежей и платежей во внебюджетные фонды и может быть исчислена по формуле:

$$АНН = НП + ВП + НД,$$

где *АНН* — абсолютная налоговая нагрузка;

¹ Лукаш Ю. А. Оптимизация налогов. Методы и схемы / Ю. А. Лукаш.— М.: ГроссМедиа, 2006.— 416 с.

Прогнозирование и планирование в налогообложении

НП — налоговые платежи, уплаченные организацией;

ВП — уплаченные платежи во внебюджетные фонды;

НД — недоимка по платежам.

Поскольку абсолютная налоговая нагрузка отражает сумму налоговых обязательств субъекта хозяйственной деятельности и не учитывает тяжесть налогового бремени, для определения уровня налоговой нагрузки возможно использовать показатель относительной налоговой нагрузки, который рассчитывается как отношение абсолютной налоговой нагрузки к вновь созданной стоимости, другими словами, сумма налоговых платежей соотносится с источниками их уплаты.

Вновь созданная стоимость продукции организации может быть определена по формулам:

$$BCC = B - MЗ - A + ВД - ВР$$

или

$$BCC = OT + НП + ВП + П,$$

где *BCC* — вновь созданная стоимость;

B — выручка от реализации продукции, работ, услуг (с учетом НДС);

MЗ — материальные затраты;

A — амортизация;

ВД — внереализационные доходы;

ВР — внереализационные расходы (без налоговых платежей);

OT — оплата труда;

НП — налоговые платежи;

ВП — платежи во внебюджетные фонды;

П — прибыль.

Относительная налоговая нагрузка в этом случае определяется по формуле:

$$ОНН = \frac{АНН}{BCC} \times 100\%$$

- на величину вновь созданной стоимости не влияют уплачиваемые налоги;

- в расчет включаются все налоговые платежи, уплачиваемые непосредственно организацией;
- отраслевая принадлежность и масштабы самого субъекта хозяйственной деятельности на объективность расчета влияния не оказывают.

Однако эта методика не позволяет прогнозировать изменения показателя в зависимости от изменения количества налогов, их ставок и льгот.

Методика 3. Данная методика основана на включении в состав налоговой нагрузки количества налоговых платежей, их структуры и механизма взимания.

По этой методике показатель налоговой нагрузки определяется как отношение всех налогов к сумме источника средств для их уплаты:

$$НН = \frac{\text{Сумма}(НП + ВП)}{\text{СуммаИС}} \times 100\%$$

где *Сумма (НП + ВП)* — сумма начисленных налоговых платежей и платежей во внебюджетные фонды;

Сумма ИС — сумма источника средств для уплаты налогов.

В сумму налоговых платежей включаются все налоги, уплачиваемые организацией, с учетом налога на доходы физических лиц.

Эта методика предполагает рассчитывать налоговую нагрузку по группам налогов в соотношении с соответствующими источником уплаты. Общим показателем для всех налогов является добавленная стоимость, которая исчисляется по формулам:

$$ДС = B - MЗ$$

или

$$ДС = OT + НП + ВП + П + A,$$

где *ДС* — добавленная стоимость.

Данная методика в отличие от предыдущей не предполагает исключения из до-

бавленной стоимости амортизационных отчислений. Она позволяет определить долю налогов в выручке организации, прибыли и долю заработной платы, амортизации, налогов и чистой прибыли в каждом рубле созданной продукции, но в состав налогов включен НДС, хотя организация, являясь налоговым агентом, налоговой нагрузки по этому налогу не несет.

Методика 4. Данная методика позволяет определять налоговую нагрузку как функцию типа производства, изменяющуюся в зависимости от колебаний затрат на материальные ресурсы, оплату труда или амортизацию. Налоговое бремя при этом определяется как доля отдаваемой государству добавленной стоимости, а налоги соотносятся с источником их уплаты. Расчет добавленной стоимости производится по следующей формуле:

$$ДС = А + (ОТ + ЕСН) + НДС + П,$$

где ДС — добавленная стоимость;

А — амортизация;

ОТ — оплата труда;

П — прибыль

Выручка определяется как сумма добавленной стоимости и материальных затрат по формуле: $V = ДС + МЗ$

Эта методика предполагает применение структурных коэффициентов:

- доля заработной платы в добавленной стоимости (включая начисления на заработную плату), рассчитываемая по формуле:

$$K_{от} = \frac{ОТ + ЕСН}{ДС} \times 100\%$$

- удельный вес амортизации в добавленной стоимости, рассчитываемый по формуле:

$$K_A = \frac{A}{ДС}$$

- удельный вес добавленной стоимости в валовой выручке, рассчитываемый по формуле:

$$K_o = \frac{ДС}{B}$$

По действующей системе налогообложения организация уплачивает следующие основные налоги:

- НДС (расчет по ставке 18%):

$$НДС = \frac{ДС}{118\%} \times 18\% = 0,153ДС$$

- НДФЛ:

$$Н_{п} = 0,13 \times \left(1 - \frac{0,356}{1,356}\right) \times K_{от} \times ДС =$$

$$= 0,096ДС \times K_{от}$$

- налог на прибыль:

$$Н_{пр} = 0,24 * (1 - НДС - Кот - Ка) * ДС = 0,24ДС * (0,833 - Кот - Ка).$$

Сумма основных налогов, уплачиваемых организацией, позволяет определить налоговую нагрузку как долю добавленной стоимости, расходуемую организацией на налоговые платежи, по формуле:

$$НН = НДС + Нн + Н_{пр}.$$

При применении указанных выше коэффициентов формула имеет следующий вид:

$$НН = ДС * (0,367 + Кот - 0,24 Ка).$$

Таким образом, по этой методике сумма налогов соотносится с добавленной стоимостью, то есть с источником дохода, но при этом в расчет включен НДС и не учитывается влияние таких налогов, как налог на имущество, платежи за пользование природными ресурсами, земельный налог.

Методика 5. Данная методика представляет собой модификацию предыдущей ме-

Прогнозирование и планирование в налогообложении

тодики. Основные принципы этой методики заключаются в следующем:

- в расчет включаются все налоговые платежи, подлежащие перечислению организацией в бюджет и внебюджетные фонды, т.е. не суммы произведенных платежей, а суммы начисленных платежей, поскольку определение налоговой нагрузки по фактически уплаченным суммам налогов уменьшает реальный уровень налогового бремени в силу возможного несовпадения по тем или иным причинам начисленных и фактически перечисленных по принадлежности налоговых платежей;
- НДС не включается в расчет как не относящийся к налоговой нагрузке на организацию, поскольку она является налоговым агентом;
- ДС продукции, рассчитывается по формуле ($ДС = В - МЗ$), является общим знаменателем, с которым соотносятся налоговые платежи.

Кроме применяемых в приведенной выше методике коэффициентов в данной методике в состав структурных коэффициентов введены дополнительные коэффициенты:

- удельный вес налогов, относимых на себестоимость продукции, за исключением ЕСН, в добавленной стоимости, рассчитываемый по формуле:

$$K_o = \frac{H_{cc}}{ДС}$$

где H_{cc} — сумма налогов, относящихся на себестоимость продукции;

- доля налогов, относящихся к внереализационным расходам и уменьшающих прибыль до налогообложения (налог на имущество и др.)

$$K_{нпр} = \frac{H_{нпр}}{ДС}$$

Таблица 1. Налоговая нагрузка предприятий исследуемого интегрированного объединения, %

| Сельскохозяйственные предприятия | Годы | Методика 1 | Методика 2 | Методика 3 | Методика 4 (руб.) | Методика 5 |
|----------------------------------|------|------------|------------|------------|-------------------|------------|
| | | | | | | |
| Предприятие 1 | 2009 | 0,9 | 7,5 | 6,5 | 2 923 619 | 2,8 |
| | 2010 | 0,7 | 5,4 | 3,0 | 1 168 649 | 0,2 |
| | 2011 | 5,4 | 27,8 | 21,3 | 5 853 829 | 5,3 |
| | 2012 | 6,2 | 29,8 | 25,5 | 6 785 256 | 6,2 |
| Предприятие 2 | 2009 | 37,4 | 2,5 | 2,3 | 405 840 | 2,6 |
| | 2010 | 28,9 | 7,7 | 5,1 | 991 875 | 1,5 |
| | 2011 | 58,7 | 15,0 | 11,9 | 2 208 000 | 4,9 |
| | 2012 | 60,1 | 17,2 | 13,4 | 3 254 125 | 5,2 |
| Предприятие 3 | 2009 | -2,9 | -12,4 | -11,1 | -735 314 | -1,2 |
| | 2010 | -0,9 | -2,5 | -2,8 | -741 732 | -0,4 |
| | 2011 | 2,5 | 7,9 | 6,0 | 5 054 044 | 2,1 |
| | 2012 | 3,1 | 8,2 | 7,3 | 6 245 022 | 3,2 |
| Предприятие 4 | 2009 | 1,7 | 4,3 | 3,8 | 718 355 | 1,1 |
| | 2010 | 1,9 | 7,0 | 5,8 | 1 431 354 | 1,5 |
| | 2011 | 3,9 | 10,9 | 9,0 | 3 435 361 | 2,8 |
| | 2012 | 2,6 | 8,3 | 8,5 | 2 958 123 | 1,7 |
| Предприятие 5 | 2009 | 2,5 | 8,1 | 6,0 | 892 919 | 1,2 |
| | 2010 | -3,3 | -9,5 | -9,5 | -776 166 | -2,1 |
| | 2011 | 3,9 | 7,5 | 6,5 | 2 923 619 | 2,8 |
| | 2012 | 3,2 | 6,2 | 5,3 | 2 125 562 | 2,3 |
| Предприятие 6 | 2009 | - | - | - | - | - |
| | 2010 | -2,2 | -13,7 | -15,4 | -330 743 | -1,5 |
| | 2011 | 1,0 | 8,5 | 5,9 | 2 911 517 | 0,8 |
| | 2012 | 1,9 | 9,2 | 6,2 | 3 120 523 | 1,2 |
| Предприятие 7 | 2009 | - | - | - | - | - |
| | 2010 | -0,01 | 0,5 | -0,04 | 94 000 | -0,01 |
| | 2011 | 2,7 | 7,8 | 7,6 | 1 187 937 | 1,2 |
| | 2012 | 3,2 | 8,2 | 7,9 | 1 345 231 | 1,6 |
| Предприятие 8 | 2009 | - | - | - | - | - |
| | 2010 | 0,9 | 5,9 | 4,6 | 7 080 423 | 0,6 |
| | 2011 | 7,7 | 25,4 | 24,2 | 20 702 435 | 5,7 |
| | 2012 | 7,9 | 26,3 | 25,1 | 21 125 621 | 6,2 |
| Предприятие 9 | 2009 | 0,2 | 14,2 | 7,4 | 1 471 700 | 0,2 |
| | 2010 | 0,1 | 7,0 | 6,2 | 1 647 600 | 0,1 |
| | 2011 | 0,3 | 11,2 | 10,5 | 4 002 000 | 0,3 |
| | 2012 | 1,2 | 15,3 | 12,4 | 6 458 457 | 1,3 |

где H_{np} — сумма налогов, относящихся к внереализационным расходам.

По данной методике расчет НДС и ЕСН производится аналогично предыдущей методике. Так при замене расчетных составляющих структурными коэффициентами формула налоговой нагрузки примет следующий вид:

$$HN = DC * (0,367 + 0,023 K_{от} + 0,076 K_{нсс} + 0,076 K_{нпр}) - 0,24 Ka).$$

Кроме того, в данной методике предполагается также применение коэффициента денежного изъятия, представляющего собой отношение начисленных налоговых платежей к реально полученным организацией финансовым ресурсам, который рассчитывается по формуле:

$$HN = \frac{HP}{DC - KB} \times 100\%$$

где HP — начисленные налоговые платежи в бюджет и внебюджетные фонды;

DC — сумма денежных средств, полученных организацией за отчетный период;

KB — заемные денежные средства (кредиты), привлеченные организацией в отчетном периоде.

Проведенный анализ налоговых платежей исследуемых интегрированных предприятий, позволил нам рассчитать налоговую нагрузку предприятий по нескольким способам.

Так, расчеты показывают, что налоговая нагрузка, рассчитанная по 5 методикам, у функционирующего интегрированного формирования с каждым годом увеличивалась. Отрицательное значение у некоторых предприятий было связано со значительной суммой НДС, которая приходилась к возмещению.

Библиография

1. Брызгалин А. В. Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика / А. В. Брызгалин, В. Р. Берник, А. Н. Головкин; под ред. канд. юр. наук А. В. Брызгалина. 4-е изд., перераб. и доп.— М.: Юрайт-Издат, 2007.— 320 с.
2. Кацыка А. В. Оптимизация налогообложения в рамках существующего законодательства / А. В. Кацыка // Консультант бухгалтера.— № 12.— 2007.— С. 48–58.
3. Лукаш Ю. А. Оптимизация налогов. Методы и схемы / Ю. А. Лукаш.— М.: ГроссМедиа, 2006.— 416 с.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации: Части первая и вторая.— М.: Юрайт-Издат, 2012.— 642 с.
5. Оптимизация параметров развития производства и налогообложения в интегрированных формированиях АПК: монография / Оробинская И. В., Оробинский А. С., Парахин Ю. Н.; под редакцией профессора Камальяна А. К.— Воронеж: ФГОУ ВПО ВГАУ, 2010.— 199 с.
6. Шиткина И. С. Особенности правового статуса холдинга и его участников в налоговом законодательстве / И. С. Шиткина // Хозяйства и право.— 2005.— № 8.— С. 102–119.
7. Ермакова М. С. Особенности формирования учетной политики для целей налогообложения агрохолдинга // NB: Финансовое право и управление.— 2013.— 2.— С. 77–105. URL: http://www.e-notabene.ru/flc/article_778.html
8. Никиткова У. О. История и современность земельного налогообложения в России // NB: Финансовое право и управление.— 2013.— 1.— С. 1–16. URL: http://www.e-notabene.ru/flc/article_548.html

9. Агузарова Ф. С. Некоторые вопросы модернизации налоговой системы Российской Федерации // NB: Финансовое право и управление.— 2013.— 2.— С. 24–44. URL: http://www.e-notabene.ru/flc/article_629.html

References (transliterated)

1. Bryzgalin A. V. Nalogovaya optimizatsiya: printsiy, metody, reko-mendatsii, arbitrazhnaya praktika / A. V. Bryzgalin, V. R. Bernik, A. N. Go-lovkin; pod red. kand. yur. nauk A. V. Bryzgalina. 4-e izd., pererab. i dop.— M.: Yurait-Izdat, 2007.— 320 s.
2. Katsyka A. V. Optimizatsiya nalogooblozheniya v ramkakh sushchestvuyu-shchego zakonodatel'stva / A. V. Katsyka // Konsul'tant bukhgaltera.— № 12.— 2007.— S. 48–58.
3. Lukash Yu. A. Optimizatsiya nalogov. Metody i skhemy / Yu. A. Lukash.— M.: GrossMedia, 2006.— 416 s.
4. Nalogovyi kodeks Rossiiskoi Federatsii: Chasti pervaya i vtoraya.— M.: Yurait-Izdat, 2012.— 642 s.
5. Optimizatsiya parametrov razvitiya proizvodstva i nalogooblozheniya v integrirovannykh formirovaniyakh APK: monografiya / Orobinskaya I. V., Orobinskii A. S., Parakhin Yu. N.; pod redaktsiei professora Kamalyana A. K.— Voronezh: FGOU VPO VGU, 2010.— 199 s.
6. Shitkina I. S. Osobennosti pravovogo statusa kholdinga i ego ucha-stnikov v nalogovom zakonodatel'stve / I. S. Shitkina // Khozyaistva i pravo.— 2005.— № 8.— S. 102–119.
7. Ermakova M. S. Osobennosti formirovaniya uchetnoi politiki dlya tselei nalogooblozheniya agroholdinga // NB: Finansovoe pravo i upravlenie.— 2013.— 2.— С. 77–105. URL: http://www.e-notabene.ru/flc/article_778.html
8. Nikitkova U. O. Istoriya i sovremennost' zemel'nogo nalogooblozheniya v Rossii // NB: Finansovoe pravo i upravlenie.— 2013.— 1.— С. 1–16. URL: http://www.e-notabene.ru/flc/article_548.html
9. Aguzarova F. S. Nekotorye voprosy modernizatsii nalogovoi sistemy Rossiiskoi Federatsii // NB: Finansovoe pravo i upravlenie.— 2013.— 2.— С. 24–44. URL: http://www.e-notabene.ru/flc/article_629.html