

## СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫЙ ПРОИЗВОДСТВЕННЫЙ КООПЕРАТИВ КАК ИНСТРУМЕНТ НАЛОГОВОГО ПЛАНИРОВАНИЯ

Т. В. ЗЫРЯНОВА,  
доктор экономических наук, профессор,  
Е. М. КОТ,  
кандидат экономических наук, доцент,  
А. О. ЗАГУРСКИЙ,  
аспирант, Уральский государственный аграрный университет  
(620075, г. Екатеринбург, ул. К. Либкнехта, д. 42)

*Ключевые слова:* сельскохозяйственный производственный кооператив, член производственного кооператива, производитель сельхозпродукции, корпоративные выплаты, фискальная нагрузка, страховые взносы.

Многообразие организационно-правовых форм ведения хозяйственной деятельности в современной России позволяет предприятиям при проведении внутренней налоговой политики выстроить организационно-производственную структуру таким образом, чтобы обеспечить оптимальный порог налогового бремени. Среди таких форм большое значение имеет сельскохозяйственный производственный кооператив. В данной статье рассмотрена роль сельскохозяйственного производственного кооператива как инструмента налогового планирования в процессе сельскохозяйственного производства. Дано авторское определение понятия сельскохозяйственного производственного кооператива. Рассмотрены особенности в фискальной нагрузке производственного кооператива. Предложена модель партнерских взаимоотношений производителей сельхозпродукции с производственными кооперативами, позволяющих в значительной мере повысить эффективность производственного процесса и оптимизировать фискальную нагрузку производителей с представлением экономического обоснования, а также правового и социального статуса участников кооператива. Даны авторские рекомендации по использованию данной модели на практике, обозначены важные моменты, связанные с организацией налогового и бухгалтерского учета, которые необходимо учитывать при установлении партнерских взаимоотношений. Авторами подчеркнута значимость данной модели, как инструмента легализации фонда оплаты труда без увеличения расходов на уплату страховых взносов. Актуальной проблемой практически любого сельскохозяйственного производителя, при осуществлении налогового планирования, является вопрос уплаты страховых взносов. Страховые взносы, как составная часть совокупной фискальной нагрузки производителя, занимают в ней лидирующую позицию. Таким образом, оптимизация расходов на уплату страховых взносов является важнейшей задачей в вопросе обеспечения финансовой устойчивости производителя.

## AGRICULTURAL PRODUCTION COOPERATIVE AS A TAX-PLANNING INSTRUMENT

T. V. ZYRYANOVA,  
doctor of economic sciences, professor,  
E. M. KOT,  
candidate of economic sciences, associate professor,  
A. O. ZAGURSKI,  
graduate student, Ural State Agrarian University  
(42 K. Libknehta Str., 620075, Ekaterinburg)

*Keywords:* agricultural production cooperative, member of the production cooperative, producer of agricultural products, corporate payments, fiscal burden, insurance premiums.

The variety of organizational and legal forms of economic activity in modern Russia allows enterprises, when carrying out internal tax policy, to build an organizational and production structure in such a way as to provide the optimal threshold for the tax burden. Among such forms, the agricultural production cooperative is of great importance. This article examines the role of the agricultural production cooperative as an instrument of tax planning in the process of agricultural production. The author's definition of the concept of an agricultural production cooperative is given. Features in the fiscal burden of the production cooperative are considered. A model of partnership relations between producers of agricultural products and production cooperatives is proposed, which allows to significantly increase the efficiency of the production process and optimize the fiscal burden of producers with the presentation of the economic justification, as well as the legal and social status of cooperative members. Author's recommendations on the use of this model in practice are given, important points related to the organization of tax and accounting are indicated, which must be considered when establishing partnership relations. The authors underlined the importance of this model as a tool for legalizing the payroll without increasing the cost of paying insurance premiums. The actual problem of almost any agricultural producer, when implementing tax planning, is the issue of paying insurance premiums. Insurance premiums, as an integral part of the aggregate fiscal burden of the producer, occupy a leading position in it. Thus, optimization of expenses for payment of insurance premiums is the most important task in the matter of ensuring the financial stability of the producer.

Положительная рецензия представлена М. П. Логиновым, доктором экономических наук  
Уральского института управления – филиала Российской академии народного хозяйства и государственной службы  
при Президенте Российской Федерации.

### Цель и методика исследований

Целью настоящего исследования является научно-практическое обоснование эффективности работы сельскохозяйственного производственного кооператива в рамках производственного процесса, для снижения фискальной нагрузки. Методы исследования: анализ, сравнение, экспертная оценка.

### Результаты исследований

Дано экономическое и правовое обоснование эффективности партнерских отношений сельскохозяйственного производственного кооператива. Даны рекомендации по налоговому планированию.

Проводимые многочисленные реформы привели к формированию многоукладной экономики, которая предполагает многообразие организационно-правовых форм ведения хозяйственной деятельности. В процессе формирования аграрной экономики наиболее часто происходит укрупнение производителей и концентрация производства [6].

По мнению Е. А. Барбашина и Ю. Ф. Бабковой, приоритетным направлением развития аграрного сектора экономики России должно являться возрождение и устойчивое развитие системы сельскохозяйственной кооперации [11].

Кооперация как одна из разновидностей организационно-правовой формы хозяйствования представлена системой различных кооперативов. В российском законодательстве Федеральным законом от 08.05.1996 г. № 41-ФЗ «О производственных кооперативах» выделяются две основные формы кооперации: производственная и потребительская. Основным отличием данных видов кооперации, с точки зрения законодательства, является то, что потребительский кооператив является некоммерческой организацией, работающей на основании Федерального закона от 12.01.1996 г. № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях», а производственный – коммерческой организацией. Помимо этого, в производственном кооперативе предусмотрено личное трудовое участие.

В развитии аграрного сектора экономики России важную роль занимает такая форма хозяйствования как сельскохозяйственный производственный кооператив (далее – СПК). Так, Минаков И. А. под сельскохозяйственным производственным кооперативом понимает социальную и трудовую форму ведения хозяйственной деятельности, направленной на удовлетворение потребностей своих членов [4].

И. М. Донник и Б. А. Воронин отмечают, что СПК имеет большое социально-политическое значение в России для работников села, характеризуя СПК как трудовую и социальную форму ведения хозяйства. Кроме того, они выделяют большую значимость СПК в решении вопроса занятости и обеспеченности ресурсами на селе [1].

Федеральный закон от 08.12.1995 г. № 193-ФЗ «О сельскохозяйственной кооперации» под сельскохозяйственным производственным кооперативом подразумевает коммерческую организацию, созданную гражданами для совместной производственной деятельности.

В нашем понимании сельскохозяйственный производственный кооператив – это объединение граждан на основе добровольного членства для совместной производственной и иной хозяйственной деятельности, основанной на личном трудовом и ином участии.

Сельскохозяйственные производственные кооперативы характеризуются рядом социально-экономических преимуществ и отличительных признаков по сравнению с другими организационно-правовыми формами. К ним можно отнести обязательное трудовое участие членов кооператива, субсидиарную ответственность его членов и другое [7].

Перспективной формой кооперации в сфере сельскохозяйственного производства является кооперация между сельскохозяйственным производителем и населением. Объединение их усилий для взаимовыгодного равноправного производства сельскохозяйственной продукции оказывает положительное влияние на повышение эффективности производства за счет более рационального использования ресурсов, которые развиваются на основе устойчивых, долгосрочных производственно-экономических связей и в рамках производственно-организационной системы на основе создания новых юридических лиц [2].

Членом производственного кооператива является физическое лицо, принимающее личное трудовое участие в деятельности сельскохозяйственного производственного кооператива, внесшее паевой взнос и несущее субсидиарную ответственность по обязательствам кооператива. Таким образом, члены сельскохозяйственного кооператива осуществляют свою трудовую деятельность в кооперативе на основании устава без заключения трудовых договоров или гражданско-правовых договоров, на основе равноправных партнерских взаимоотношений.

Помимо этого, допускается участие в сельскохозяйственном производственном кооперативе ассоциированных членов, которыми являются лица, внесшие паевой взнос, по которому они получают часть распределяемой прибыли кооператива. Данные лица также несут риск убытков и имеют право голоса. Федеральным законом от 08.12.1995 г. № 193-ФЗ предусмотрено, что в качестве ассоциированных членов могут выступать юридические лица.

Проведенные исследования показывают, что при формировании паевых имущественных взносов не возникает особых проблем при создании и работе сельскохозяйственного производственного коопера-

тива благодаря тому, что в Уставе кооператива строго определяется порядок образования обязательных и дополнительных паев, а также паяв ассоциированных членов [9].

Целью деятельности производственного кооператива, как и у любой другой коммерческой организации, является получение прибыли, причем большинство российских кооперативов работает рентабельно [5].

По нашему мнению, использование производственного кооператива в сельскохозяйственном производстве, как инструмента партнерского взаимоотношения между производителем сельхозпродукции и гражданами, повысит финансово-экономическую эффективность производственной деятельности. Полноценное функционирование производственного кооператива в сельскохозяйственном производстве окажет положительное влияние на эффективность использования трудовых ресурсов за счет того, что:

- произойдет повышение заинтересованности работников как участников кооператива в качественном результате производственной деятельности для повышения уровня доходов;
- снизится текучесть кадров за счет повышения мотивации членов кооператива работать в производственном кооперативе;
- повысится ответственность работников – членов производственного кооператива не только за свою работу, но и за работу других, т. к. распределяемая прибыль кооператива формируется за счет работы всего коллектива.

Производственный кооператив самостоятельно определяет форму, систему и порядок оплаты труда своих членов – физических лиц. Размер оплаты труда члена кооператива определяется в зависимости от его личного трудового участия и доходов от производственной деятельности кооператива. Причем, помимо оплаты труда, член кооператива может получать корпоративные выплаты. В нашем понимании корпоративными выплатами являются выплаты, предусмотренные уставом кооператива, связанные с участием физического лица в деятельности кооператива, рассчитанные пропорционально внесенному им паевому взносу и зависящие от результатов работы кооператива в целом. Корпоративные выплаты не гарантируются членам кооператива, а напрямую зависят от эффективности работы и финансового результата кооператива.

При осуществлении корпоративных выплат необходимо разграничить выплаты, связанные с исполнением членом кооператива трудовых обязанностей, и выплаты, получаемые пропорционально внесенным паевым взносам. Выплаты, не связанные с трудовым участием члена кооператива, не облагаются страховыми взносами, т. к. в соответствии со ст. 420 НК

РФ они не связаны непосредственно с трудовым участием его члена. Такого же мнения придерживается Л. Р. Юсупов, который считает, что распределение прибыли между членами производственного кооператива, где трудовые отношения не оформляются каким-либо договором и не осуществляется плата за их труд, не попадает под понятие «выплаты и иные вознаграждения, начисляемые в пользу физических лиц в рамках трудовых отношений» и, соответственно, страховыми взносами не облагаются [10]. Особое внимание следует уделить тому, что недобросовестные налогоплательщики склонны в большей степени к теневизации фонда оплаты труда и количества сотрудников с целью уклонения от уплаты страховых взносов [3].

В сельскохозяйственной отрасли самую большую долю в фискальной нагрузке занимает уплата страховых взносов в государственные внебюджетные фонды. Согласно данным справочной информации ФНС России «Налоговая нагрузка по видам экономической деятельности в 2017 г.» (Приложение № 3 к Приказу ФНС России от 30.05.2007 г. № ММ-3-06/333@), в сельскохозяйственной отрасли фискальная нагрузка по страховым взносам составляет 5,5 % от доходов налогоплательщиков. Для сравнения информация по налоговой нагрузке составляет 4,3 %. Таким образом, более половины всей совокупной фискальной нагрузки плательщика налогов и сборов занимают страховые взносы. В связи с этим, важной частью осуществления налогоплательщиком налогового планирования является оптимизация расходов по страховым взносам.

Одним из таких способов оптимизации является замена трудовых отношений с работниками в пользу партнерских отношений, основанных на совместной деятельности в рамках производственного кооператива. Члены кооператива общим решением могут ограничить корпоративные выплаты, связанные с исполнением членами кооператива своих трудовых обязанностей, выплатами, получаемыми пропорционально внесенным ими паевым взносам. Следовательно, выплаты, не связанные с трудовым участием, происходят вне рамок исполнения участниками трудовых функций, и они не являются объектом обложения страховыми взносами.

Партнерские отношения можно изобразить в виде модели следующим образом (рис. 1).

В соответствии с Федеральным законом от 08.05.1996 г. № 41-ФЗ «О производственных кооперативах», члены кооператива, принимающие личное трудовое участие в его деятельности, подлежат всем видам обязательного страхования наравне с наемными работниками, с включением времени работы в трудовой стаж. При этом для целей исчисления страховых взносов следует отделять выплаты за трудовое

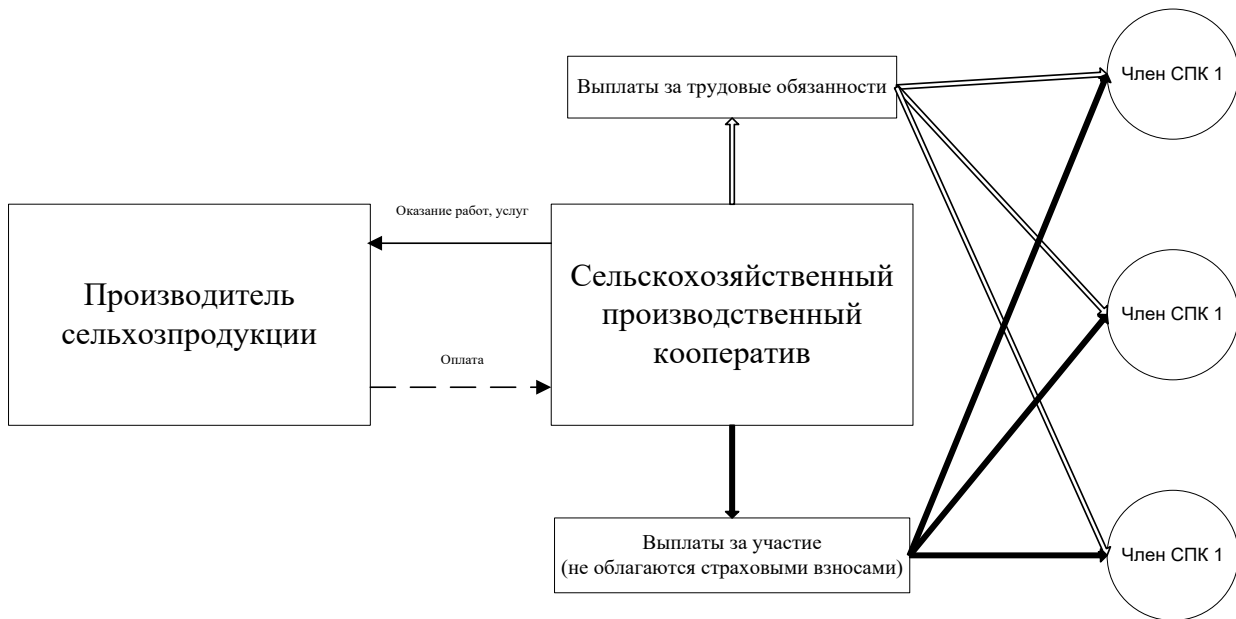


Рис. 1. Модель партнерских отношений

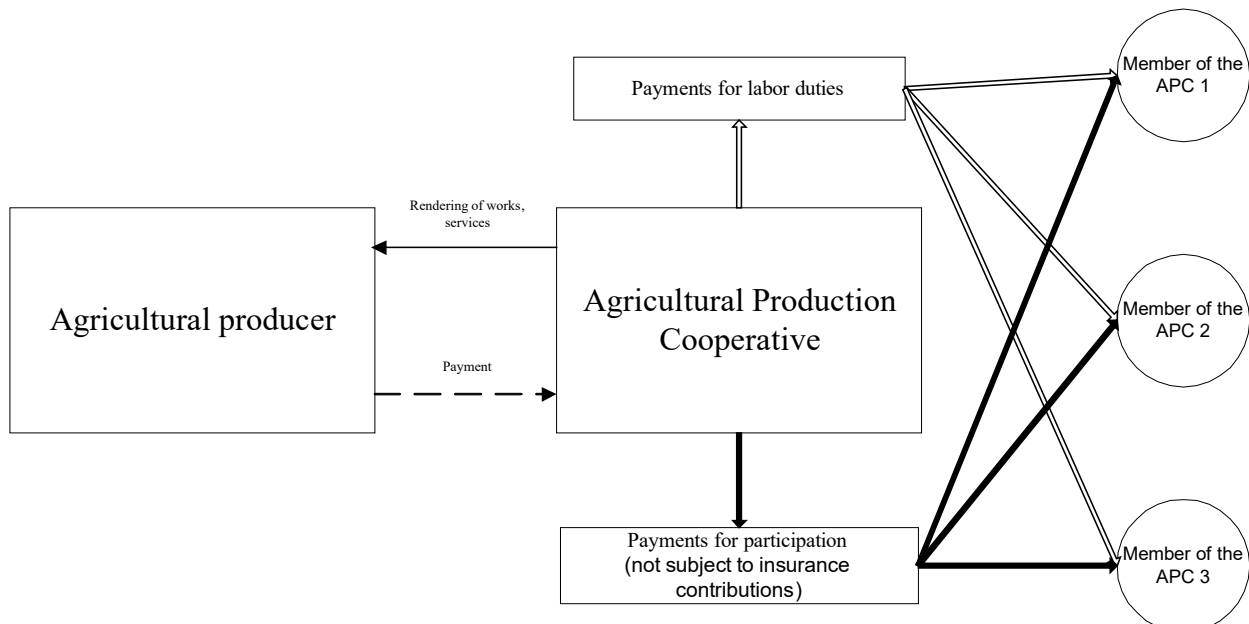


Fig. 1. Partnership model

участие от выплат, получаемых пропорционально внесенным паевым взносам, что подтверждает письмо Минтруда России от 10.11.2015 г. № 17-4/ООГ-1559. Таким образом, функционирование производственного кооператива может стать оптимальным инструментом по легализации фонда оплаты труда без увеличения расходов по страховым взносам.

При выборе системы налогообложения для сельскохозяйственных кооперативов, по нашему мнению, наиболее оптимальным режимом налогообложения является упрощенная система налогообложения (далее – УСН). Главным аргументом является то, что применение УСН дает право на применение пониженных тарифов страховых взносов в соответствии со ст. 427 НК РФ до конца 2018 г. При выборе налогооблагаемой базы «доходы» либо «доходы,

уменьшенные на величину расходов» необходимо предварительно рассчитать расходы, образуемые производственным кооперативом. Например, если в регионе действуют стандартные ставки 6 % с базы «доходы» и 15 % с базы «доходы, уменьшенные на величину расходов», и в случае, когда расходы превышают 60 % от уровня дохода, то выгодно применять базу «доходы, уменьшенные на величину расходов», если менее 60 %, то базу – «доходы». При этом нужно помнить, что выплаты пайщикам не образуют расходов, т. к. выплачиваются за счет финансового результата кооператива.

Дополнительным преимуществом применения УСН при налогообложении кооператива является то, что его члены, принимающие личное трудовое участие в деятельности, не включаются в среднеспи-

Таблица 1  
Сравнительный анализ расходов на уплаты страховых взносов  
Table 1  
**Comparative analysis of the costs of paying insurance premiums**

Выплата по трудовому договору <i>Payment under an employment contract</i>		Выплата участнику СПК <i>Payment to a participant of an agricultural production cooperative</i>	
Оклад <i>Salary</i>	15000	Выплата за трудовое участие <i>Payment for labor participation</i>	15000
Премия <i>Award</i>	30000	Выплата пропорционально паю <i>Payment in proportion to the unit</i>	30000
Итого расходов на оплату труда <i>Total labor costs</i>	45000	Итого выплаты члену кооператива <i>Total payment to a member of the cooperative</i>	45000
Облагаемая страховыми взносами часть выплат <i>Part of the payments paid by insurance contributions</i>	45000	Облагаемая страховыми взносами часть выплат <i>Part of the payments paid by insurance contributions</i>	15000
Страховые взносы <i>Insurance premiums</i>	13500	Страховые взносы <i>Insurance premiums</i>	4500
Страховые взносы по пониженным тарифам по ст. 427 НК РФ <i>Insurance premiums on reduced tariffs under art. 427 of the Tax Code of the Russian Federation</i>	9000	Страховые взносы по пониженным тарифам по ст. 427 НК РФ <i>Insurance premiums on reduced tariffs under art. 427 of the Tax Code of the Russian Federation</i>	3000

сочную численность работников кооператива, т. к. в соответствии с Приказом Росстата от 22.11.2017 г. № 772 при заполнении форм федерального статистического наблюдения о численности работников не учитываются члены кооператива, не заключившие трудовые договоры. Данный нюанс очень важен, т. к. УСН в соответствии со ст. 346.12 НК РФ могут применять только те налогоплательщики, средняя численность работников которых за календарный год не превышает 100 человек.

Также мы рекомендуем, чтобы сельскохозяйственный кооператив соответствовал категории субъекта малого бизнеса в соответствии со ст. 4 Федерального закона от 24.07.2007 г. № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации», т. е. среднесписочная численность работников не должна превышать 100 человек, годовой доход не должен превысить 800 млн руб. Соответствие данной категории позволит производственному кооперативу, в соответствии со ст. 6 Федерального закона от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», применять упрощенный способ ведения бухгалтерского учета и отчетности. Стоит отметить, что ведение бухгалтерского учета и отчетности в сельскохозяйственном производственном кооперативе основывается на общих нормах ведения бухгалтерского учета [8]. Но есть особенности применения плана счетов бухгалтерского учета, которые раскрыты в Приказе Минсельхоза России от 13.06.2001 г. № 654 «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и Методических рекомендаций по его применению».

В обоснование позиции об эффективности функционирования сельскохозяйственного производ-

ственного кооператива при организации совместной работы с физическими лицами, основанном на равноправном партнерстве, в табл. 1 нами представлен расчет, показывающий сравнительный анализ работы по трудовому договору и работы на основе производственного кооператива.

Из табл. 1 видно, что выплаты, осуществляемые пропорционально внесенному паю, аналогичны премиям по трудовому договору, т. к. выплачиваются в соответствии с результатом работы кооператива и также носят стимулирующий и поощрительный характер. Из расчета видно, что в производственном кооперативе возможно значительное снижение расходов на уплату страховых взносов. Кроме того, применение данной модели работы стимулирует членов кооператива к более эффективной работе.

При этом важно отметить, что выплаты членам кооператива, осуществляемые пропорционально внесенным ими паевым взносам, не облагаются страховыми взносами на обязательное пенсионное страхование (далее – ОПС), в связи с чем у застрахованного лица – члена кооператива в рамках персонализированного учета страховых взносов на ОПС данные выплаты не будут учитываться при формировании пенсионного обеспечения по старости в соответствии с Федеральным законом от 15.12.2001 г. № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации».

Кроме того, данные выплаты не будут учитываться при расчете пособия по временной нетрудоспособности и в связи с материнством в соответствии с Федеральным законом от 29.12.2006 г. № 255-ФЗ «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством».

Таким образом, по нашему мнению, при организации работы в рамках сельскохозяйственного производственного кооператива, его членам необходимо учесть все альтернативные издержки, связанные с социальным обеспечением, которые они понесут и сопоставить данные издержки с потенциальной выгодой от членства в данном кооперативе.

### Выводы

При должной организации производственного процесса в сельскохозяйственном производственном кооперативе, производитель в значительной степени может повысить эффективность производственного процесса и, самое главное, облегчить фискальную нагрузку на производителя путем легализации фонда оплаты труда.

### Литература

1. Донник И. М., Воронин Б. А. Система сельской кооперации в современной России // Аграрный вестник Урала. 2013. № 5(111). С. 58–60.
2. Барбашин Е. А. Кооперация и агропромышленная интеграция как основные направления повышения эффективности управления издержками производства в сельскохозяйственных организациях // Вестник Курской государственной сельскохозяйственной академии. 2015. № 6. С. 5–7.
3. Зырянова Т. В., Загурский А. О. Налоговая политика как инструмент государственной поддержки сельского хозяйства // Аграрный вестник Урала. 2018. № 06(173). С. 72–79.
4. Минаков И. А. Сельскохозяйственные производственные кооперативы и перспективы их развития в России // Технология пищевой и перерабатывающей промышленности АПК – продукты здорового питания. 2017. № 3. С. 105–113.
5. Минаков И. А. Тенденция и перспективы развития сельскохозяйственной производственной кооперации // Вестник Курской государственной сельскохозяйственной академии. 2017. № 5. С. 50–56.
6. Неуймин Д. С. Инновационная активность как фактор развития конкурентной среды в садоводстве Тамбовской области // Вестник Мичуринского государственного аграрного университета. 2010. № 2. С. 161–165.
7. Панин А. В., Бундина О. И. Тенденции функционирования и развития сельскохозяйственных производственных кооперативов региона // Среднерусский вестник общественных наук. 2013. № 2. С. 178–181.
8. Петров А. М., Баянова О. В. Особенности организации бухгалтерского дела в сельскохозяйственном производственном кооперативе // KANT. 2017. № 1(22). С. 156–162.
9. Ухина О. И. Управление собственным капиталом сельскохозяйственного производственного кооператива: проблемы и пути решения // Russian Journal of Agricultural and Socio-Economic Sciences. 2017. № 4(64). С. 65–75.
10. Юсупов Л. Р. Уплата страховых взносов в производственных кооперативах // Налоги. 2012. № 8. С. 10–14.
11. Барбашин Е. А., Бабкова Ю. Ф. Эволюция развития сельскохозяйственной кооперации в России // Вестник Курской государственной сельскохозяйственной академии. 2013. № 7. С. 22–23.

### References

1. Donnik I. M., Voronin B. A. The system of rural cooperation in modern Russia // Agrarian Bulletin of the Urals. 2013. No. 5(111). P. 58–60.
2. Barbashin E. A. Cooperation and agro-industrial integration as the main directions for increasing the efficiency of management of production costs in agricultural organizations // Bulletin of the Kursk State Agricultural Academy. 2015. No. 6. P. 5–7.
3. Zyryanova T. V., Zagurski A. O. Tax policy as an instrument of state support for agriculture // Agrarian Bulletin of the Urals. 2018. No. 06(173). P. 72–79.
4. Minakov I. A. Agricultural production cooperatives and prospects for their development in Russia // Technology of food and processing industry of agro-industrial complex – products of healthy nutrition. 2017. No. 3. P. 105–113.
5. Minakov I. A. Tendency and prospects for the development of agricultural production cooperation // Bulletin of the Kursk State Agricultural Academy. 2017. No. 5. P. 50–56.
6. Neumin D. S. Innovative activity as a factor of development of a competitive environment in the gardening of the Tambov region // Bulletin of the Michurinsky State Agrarian University. 2010. No. 2. P. 161–165.
7. Panin A. V., Bundina O. I. Trends in the functioning and development of agricultural production cooperatives in the region // Russian Bulletin of Social Sciences. 2013. No. 2. P. 178–181.
8. Petrov A. M., Bayanova O. V. Features of the organization of accounting in the agricultural production cooperative // KANT. 2017. No. 1(22). P. 156–162.
9. Ukhina O. I. Managing the own capital of an agricultural production cooperative: problems and solutions // Russian Journal of Agricultural and Socio-Economic Sciences. 2017. No. 4 (64). P. 65–75.
10. Yusupov L. R. Payment of insurance premiums in production cooperatives // Taxes. 2012. No. 8. P. 10–14.
11. Barbashin E. A., Babkova Yu. F. Evolution of the development of agricultural cooperation in Russia // Bulletin of the Kursk State Agricultural Academy. 2013. No. 7. P. 22–23.