

Национальный исследовательский
Томский государственный университет

**Гринкевич Лариса Сергеевна
Иванова Юлия Николаевна**

**РАЗВИТИЕ МЕТОДОВ НАЛОГОВОГО
РЕГУЛИРОВАНИЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ
ПРЕДПРИЯТИЙ АПК**

Томск
Издательский Дом Томского государственного университета
2014

УДК 336.225 : 338.434

ББК 65.261.41-18

Г854

Гринкевич Л.С., Иванова Ю.Н.

Г854 Развитие методов налогового регулирования деятельности предприятий АПК. – Томск : Издательский Дом ТГУ, 2014. – 152 с.

ISBN 978-5-94621-434-6

В монографии раскрыты финансово-экономическая природа налогов и налогообложения, теоретические и практические аспекты налогового регулирования аграрного сектора, рассмотрен зарубежный и отечественный опыт налогообложения сельского хозяйства, обоснованы необходимые условия и предпосылки совершенствования налогообложения, выявлены основные проблемы и намечены механизмы их решения.

Для научных и практических работников, руководителей и специалистов органов управления агропромышленного комплекса федерального и регионального уровней, преподавателей, аспирантов, докторантов, магистрантов, студентов и обучающихся в высших учебных заведениях, а также для всех интересующихся вопросами налогообложения сельского хозяйства.

УДК 336.225 : 338.434

ББК 65.261.41-18

ISBN 978-5-94621-434-6

© Ю.Н. Иванова, Л.С. Гринкевич, 2014

© Томский государственный
университет, 2014

ВВЕДЕНИЕ

Результаты финансово-экономической политики Российской Федерации последних десятилетий устойчиво свидетельствуют о том, что государственное регулирование современной экономики, и аграрного сектора в частности, должно базироваться на механизмах рыночного регулирования и стимулирования как экономического, так и социального развития. Достичь повышения эффективности хозяйствующих субъектов той или иной отрасли невозможно, применяя лишь принципы плановой экономики, основанной прежде всего на прямых указаниях федеральных органов власти, квотировании и рационализации использования ресурсов. Именно поэтому, ввиду наличия и функционирования объективных экономических законов рынка, механизм налогообложения занимает одно из преимущественных направлений государственного регулирования экономической деятельности предприятий агропромышленного комплекса региона.

Государственное регулирование эффективности деятельности предприятий агропромышленного комплекса (далее АПК) посредством налогообложения является объективной формой вмешательства государства в экономику, то есть той системой взаимоотношений органов власти с экономическим базисом, которая давно существует в наиболее развитых странах мира.

В системе государственного регулирования АПК механизму налогообложения отводится существенная роль как на национальном уровне, так и на региональном. Резко усилившаяся конкуренция между регионами за основные мобильные факторы производства требует от региональных властей принятия соответствующих решений в региональной экономической политике, в том числе и в налогообложении. Динамично меняющееся законодательство, неадекватность используемых инструментов государственного регулирования экономической действительности неизбежно приводят к увеличению различий в условиях и уровнях развития экономики регионов.

Налоговое регулирование экономики предприятий АПК является наименее исследованной в России областью налоговых отношений. Усилия ученых и законодателей в основном направлены на решение прикладных проблем. Тем не менее, без исследования влияния налогов на хозяйственную деятельность предприятий АПК повышение их экономической эффективности невозможно.

Таким образом, в данной монографии будут рассмотрены сущность и особенности налогового регулирования деятельности предприятий АПК, зарубежный опыт налогового регулирования деятельности предприятий АПК, проведен анализ влияния налогового регулирования на эффективность деятельности предприятий АПК и предложена модель модернизации единого сельскохозяйственного налога для выравнивания условий хозяйствования и стимулирования инновационных процессов.

1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ АПК

1.1. Сущность и особенности налогового регулирования деятельности предприятий АПК

Современное состояние сельского хозяйства напрямую зависит от уровня экономического и социального развития страны. Стабилизация и дальнейшее развитие сельского хозяйства России невозможны без усиления роли государства и поддержки этой важнейшей отрасли экономики. Роль государства как главного регулятора общественных отношений заключается прежде всего в способствовании развитию сельскохозяйственной сферы. Огромное влияние оказывает развитие экономических, финансовых отношений, в том числе кредитных, бюджетных и других, а также налоговой политики.

Налоги выступают одним из важнейших и действенных инструментов государственного регулирования агропромышленного комплекса. При оптимальных формах и размерах налоги более действенны, чем другие финансовые рычаги государственного регулирования, так как выступают одним из важнейших методов косвенного регулирования цен на макроуровне, а также непосредственно влияют на экономический рост хозяйств¹.

Для создания эффективной системы налогообложения деятельности предприятий агропромышленного комплекса необходимо детально изучить методологию налога, его сущность как экономической и финансовой категории, а также специфику и особенности налогового регулирования.

1.1.1. Экономическая сущность налогового регулирования

Для понимания сущности и экономической природы налогового регулирования первоначально необходимо изучить методологию налога как такового, а также взгляды классиков экономической науки на понятие и функции налога.

Налоговые формы взаимоотношений общества с государством во все времена носили самые разные названия. Немецкие ученые рассматривали налоги как поддержку, оказываемую государству ее гражданами (steuer – поддержка), в Англии налог до сих пор носит название «duty», т.е. долг,

¹ Бочарова О.Ф. Развитие регулирующей функции налогов в налогообложении сельскохозяйственных товаропроизводителей (по материалам Краснодарского края) : дис. ... канд. экон. наук. Краснодар, 2007. С. 27.

обязанность, в США – «tax» (такса), во Франции – «import» (принудительный платеж). Принудительный характер налоговой формы в российской практике подчеркивал термин «подати» (принудительный платеж).

Налог как форма принудительного изъятия части совокупного дохода общества в бюджет государства отражает все достоинства и недостатки конкретного экономического пространства и конкретной системы государственного устройства и управления.

При проведении реформы налоговой системы в России возникла необходимость обратиться к первоначальным источникам с целью исследования основополагающих принципов теории налогов и их роли в стимулировании или торможении развития агропромышленной деятельности в условиях рынка.

Выдающимися классиками буржуазной политической экономии традиционно считаются В. Петти, А. Смит и Д. Рикардо.

Основоположник экономической мысли В. Петти, изложив основные принципы налогов и налогообложения в работе «Трактат о налогах и сборах» (XVII в.), четко обозначил причины, которые, с его точки зрения, делали налоги «тяжелыми» для налогоплательщиков. Одной из основных причин, по его мнению, являлось нежелание населения оплачивать государственные расходы, «каковое проистекает от убеждения, что проволочкой и сопротивлением можно вовсе избавиться от оплаты их (налогов) и от подозрения, что обложение слишком велико, или что собранные суммы расхищаются или неправильно расходуются, или же что они неравномерно взимаются и распределяются. Все это вызывает излишние расходы при взимании их и заставляет государя принимать суровые меры по отношению к своему народу»¹. Базовую причину, увеличивающую тяготы государственных расходов, а соответственно и налогового бремени, В. Петти видел в возможности уклонения от уплаты налогов, а также в неосведомленности плательщиков в рациональности использования налоговых платежей. В. Петти четко определил, что жители государства должны участвовать в покрытии государственных расходов лишь соответственно их доле и заинтересованности в общественном спокойствии. Эту долю налогов он ставил в прямое соответствие с их имуществом или богатством: «...самая лучшая идея обложения потребления состоит в обложении каждого средства существования в отдельности как раз в момент, когда оно готово для потребления, иначе говоря, не следует обла-

¹ Петти В. Трактат о налогах и сборах // Антология экономической классики. Предисловие И.А. Столярова. М., 1993. С. 13.

гать ни зерно до того, как оно превращается в хлеб, ни шерсть, пока она не превратилась в сукно»¹. Принцип справедливости он связывал с обязательной уплатой налогов всеми плательщиками в жесткой зависимости от их имущества или богатства, не предусматривал каких-либо льгот для беднейших слоев населения. «Как бы ни был велик налог, но если он ложится на всех пропорционально, никто не теряет из-за него какого-либо богатства. Ибо люди ... останутся одинаково богатыми, сократят ли у них всех имущество наполовину или удвоят его, так как каждый сохранит свое прежнее положение, сан и звание»². Таким образом, идею справедливости В. Петти представлял как пропорциональное обложение налогами всего населения в зависимости от его имущества или богатства, не признавал того, что одинаковое налогообложение различных уровней доходов и имеет разное налоговое давление.

Теория налогообложения В. Петти получила дальнейшее развитие в работах основателя классической буржуазной политической экономии Адама Смита. Его работа «Исследование о природе и причинах богатства народов» (1776 г.) была выдающимся событием в мировой экономической литературе, открывшим собой новый важный этап в развитии теории налогообложения. Смиту удалось разработать систему экономических взглядов, объясняющую влияние налоговой составляющей на функционирование капиталистической системы хозяйства на стадии свободного предпринимательства. Уже в эти годы он высказывает основные идеи экономического либерализма. «Человек обычно рассматривался государственными деятелями и прожектерами (политиками) как некий материал для политической механики. Прожектеры нарушают естественный ход человеческих дел. Надо же предоставить природу самой себе и дать ей полную свободу в преследовании ее целей и осуществлении ее собственных проектов. Для того чтобы поднять государство с самых низких ступеней варварства до высшей ступени благосостояния, нужны лишь мир, легкие налоги и терпимость в управлении, все остальное сделает естественный ход вещей. Все правительства, которые насильно направляют события иным путем, пытаются приостановить развитие общества, считаются противоестественным. Чтобы удержаться у власти они вынуждены осуществлять угнетение и тиранию»³.

Смит не оформил свои теоретические воззрения относительно налогов в законченную систему. Он не дал и определение налога. Однако судя

¹ Петти В. Трактат о налогах и сборах... С. 74.

² Там же. С.23.

³ Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. М., 1935. С. 24–31.

по отдельным высказанным замечаниям, можно заключить, что налог по А. Смигу – это один из способов, посредством которого народ частью собственных доходов участвует в создании так называемого государственного дохода, необходимого для покрытия издержек, обусловленных задачами государства. В качестве основных начал, которыми следует руководствоваться для установления количества, распределения и взимания налогов, А. Смит сформулировал четыре знаменитых правила, получивших название классических принципов в теории и практике налогообложения.

Первое правило требует справедливого распределения налогов в обществе, соразмерности налогов с имуществом или доходом каждого. Подданные государства должны содействовать поддержанию правительства сколь можно точно в соответствии со своим имуществом, т.е. пропорционально доходу, которым каждый из них пользуется под защитой государства. Другими словами, справедливость обложения по А. Смигу обозначает всеобщность и пропорциональность в обложении доходов. Но у того же Смита были намеки и на прогрессивный масштаб в обложении¹: «...Не может быть неблагоразумия в том, чтобы богатые принимали участие в расходах государства не только пропорционально своим доходам, но и несколько больше»². Важно заметить, что смитовский закон справедливости стал в теории наиболее важным и желательным признаком рациональности налога. Однако хотя этот критерий и пользуется неоспоримым авторитетом (все признают, что налоги должны быть справедливыми), тем не менее существует дилемма: что собственно считать справедливым. Не одно поколение экономистов после А. Смита находит аргументы как в пользу одной, так и другой точек зрения. И дело здесь, на наш взгляд, в относительности понятия «справедливость». Уточняя данный тезис, необходимо подчеркнуть, что, с нашей точки зрения, данная относительность определяется как объективными (историческими, экономическими) факторами, в первую очередь достигнутой степенью демократизма общества, так и субъективным фактором различных суждений и оценок, свойственных тому или иному ученому.

Второй принцип предписывает строгую определенность взноса. Налог, который обязано уплачивать каждое лицо, должен быть точно определен, а не произволен. Время, вид, способ платежа, сумма – все это должно быть ясно как налогоплательщику, так и другому лицу.

¹ Агапова И.И. История экономических учений : курс лекций. М., 2001. С. 40.

² Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов... С. 24–31.

Третий принцип требует «незаметности» налога для плательщика. Каждый налог должен быть взимаем в то время и таким способом, когда и как плательщику легче всего внести его.

Четвертый принцип ставит целью минимизацию издержек взимания налогов. Каждый налог должен быть так упорядочен, чтобы разница между общей его суммой и долей, поступающей в казну, была наименьшей.

А. Смитом сформулирована простая классификация налогов, где в качестве признака-основания взята разновидность дохода. Весь доход общества приводится А. Смитом к трем основным первоначальным источникам или элементам:

- доход от своего труда – заработная плата;
- доход от капитала – прибыль предпринимателя;
- доход, получаемый с земли – земельная рента.

Согласно учению А. Смита, налог может падать либо на эти элементы в отдельности, либо на все в совокупности. Соответственно были выделены следующие виды налогов: налог на ренту, на прибыль, на заработную плату и налог на все три источника (имелись в виду подушная подать и налог на потребление)¹.

Взгляды А. Смита на налог основываются на разграничении им производительного и непроизводительного труда. Извечный спор о вреде или пользе налогов, начатый ученым, является одним из наиболее острых в истории учений о налогах. Факт, что существование налогов есть необходимость, обусловленная существованием государства, имеет абсолютное признание, но при этом приверженцами А. Смита ставится под сомнение, а чаще категорически отвергается, что необходимость эта может играть положительную роль. Налог есть лишь неизбежное зло – такой главный постулат во взглядах А. Смита. «Весь или почти весь государственный доход в большинстве стран расходуется на содержание непроизводительных элементов... Эти элементы, поскольку сами они ничего не производят, содержатся за счет продукта труда других людей»².

Давид Рикардо (1772–1823) – второй отец классической экономической науки, гениальный ученик Смита, последовательный приверженец идеи о том, что «рыночная система способна к саморегуляции, и лучший

¹ Иванова Ю.Н. Сущность теории налогообложения в трудах основоположников экономической мысли // Предпринимательство: региональные приоритеты и перспективы развития – 2008 : материалы третьей междунар. науч.-практ. конф. преподавателей, аспирантов, студентов и молодых ученых, 24–25 мая 2008 г. Барнаул, 2008. С. 233–234.

² Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов... С. 24–31.

вариант для государства – это придерживаться принципа невмешательства. Эта идея была развита им в его трудах, основной из которых – «Начало политической экономики и налогового обложения». Главной задачей для себя он считал найти закон распределения богатства между классами (землевладельцами, капиталистами и рабочими) и определить, как влияет разделение богатства на составные части (ренту, прибыль и заработную плату) на рост производства. Конечный вывод книги: экономический рост, увеличивающий богатство народов, должен в конечном счете прекратиться. Он считал, что всякое улучшение в машинах и инструментах уменьшает количество необходимого труда для производства товара, что вызывает падение его цены и стоимости¹.

Главный круг проблем, к которым обращается Д. Рикардо в своей работе «Принципы политической экономии и налогообложения», связан с распределением налогового бремени². Д. Рикардо утверждает, что налоги следовало бы равно разделить между всеми классами общества, за исключением рабочего класса. Главный довод в пользу этого исключения экономист делает на основе своей теории прожиточной заработной платы. Прямой налог на зарплату вызвал бы рост номинальной заработной платы на величину налога с тем, чтобы уровень реальной заработной платы оставался неизменным. Налог, следовательно, обременил бы не рабочих, а предпринимателей, и был бы вторичным, если последние уже подвергнуты обложению с предпринимательского дохода. То же самое произошло бы в случае обложения налогом товаров первой необходимости. Согласно Д. Рикардо, единственная разница между налогом на предметы первой необходимости и налогом на зарплату в том, что первый неизбежно сопровождается ростом цен на предметы потребления, а второй – нет.

Заслугой Рикардо является и отмеченное им различие между налогами, которые падают на доход, и налогами, которые падают на капитал. Окончательное падение налогового бремени может не совпадать с видимым распределением налога: «Налоги не обязательно являются налогами на капитал лишь по той причине, что они возложены на капитал; также не обязательно они являются налогами с дохода, если они возложены на доход». Исследовать, действительно ли налог падает на доход или капитал, представляется вопросом чрезвычайной важности, т.к. налоги на капитал, повторяет Рикардо вслед за А. Смитом, уменьшают тот фонд,

¹ Биншток Ф.И. История экономических учений : учеб. пособие. М., 2006. С. 28.

² Рикардо Д. Принципы политической экономии и налогообложения. М., 1935. 360 с.

расширением которого регулируется расширение производительной индустрии страны.

Подобно А. Смиту, Д. Рикардо считал правильным отношение к государственным расходам как непроизводительным. Но в отличие от Смита, он утверждал, что норма прибыли постепенно падает вследствие повышения зарплаты и увеличивающейся трудности снабжения возрастающего населения всем необходимым. Задача государства – поощрять стремление к накоплению, оно не должно вводить такие налоги, которые падут на капитал, т.к. это уменьшит будущее производство страны. Государство должно контролировать количество денег в обращении, т.к. ценность денег зависит от их количества¹.

Взгляды классиков экономической науки на налог сыграли главную роль в становлении теории налога и налогового регулирования, явились импульсом и фундаментом развития научной мысли о налоге в современном мире.

На основе изученных трудов по эволюции налогообложения и теории налогов можно заключить, что в теоретическом плане налог – это социально-экономическая категория, которая отражает постоянно существующие экономические отношения между государством, с одной стороны, и физическими и юридическими лицами, с другой стороны, возникающие в процессе перераспределения вновь созданного продукта и отчуждения в обязательном порядке части его стоимости в распоряжение государства².

Теория налогов и практика налогообложения развивались вместе с теорией государства и практикой его функционирования, менялись и взгляды на природу и сущность налога, но одновременно налоги были и остаются основными источниками государственных доходов.

В настоящее время необходимо постичь сущность налога не только как средства пополнения казны, но и помнить о том, что когда государство устанавливает величину налога и определяет порядок его изъятия, следует учитывать не только потребности бюджета, но и интересы общества.

С точки зрения изучения сущности налогов важен тот факт, что они являются неотъемлемым элементом распределительных отношений. Как экономическая категория – это элемент распределения и перераспределения денежной формы стоимости, а как финансовая – элемент перераспределения валового внутреннего продукта между получателями доходов.

¹ Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов... М., 1935. С. 24–31.

² Налоги и налогообложение : учеб. пособие / под ред. И.А. Майбутова. М., 2008. С. 7–8.

Экономическая сущность налогов проявляется через их функции. В настоящее время выделяются, как правило, следующие функции налогообложения: фискальная, регулирующая, социальная и контрольная¹.

Посредством фискальной функции налоги выполняют свое основное назначение – формирование финансовых ресурсов государства, аккумуляруемых в доходной части бюджета для осуществления государством своих функций². По мнению М.В. Романовского, О.В. Врублевской, Б.М. Сабанти фискальная функция является единственной, других функций у налога нет. Используя систему налогов, государство может ограничивать или поощрять ту или иную деятельность, но это функция государства, а не самих налогов³. Однако, по мнению Т.Ф. Юткиной, налоговые процессы представляют собой сферу, объединяющую и уравнивающую разнообразные экономические интересы, и одной фискальной функции здесь явно недостаточно. Этим целям служит вторая функция налоговой системы – регулирующая⁴.

Регулирующая функция уравнивает фискальное свойство налогообложения, частично нейтрализует его в соответствии с социально-стимулирующей ролью. Данная функция состоит в том, что налоги и налоговая политика регулируют макроэкономические процессы, совокупный спрос и совокупное предложение, темпы роста и занятости и т.п. Государство осуществляет антициклическое регулирование, проводит отраслевые и региональные структурные перестройки, воздействует на развитие НИОКР и т.д., таким образом в целях государственного регулирования экономики происходит перераспределение финансовых потоков. Следовательно, эта функция может быть использована для целенаправленного воздействия государства на экономику, но она также может проявляться и независимо от такого желания. Именно так понимал регулирующую функцию налогов специалист в области теории налогообложения, А.А. Соколов, который писал: «Если даже налог вводится по чисто фискальным соображениям, он все же является тем новым искусственным фактором, который вторгается в прежние хозяйственные отношения

¹ Иванова Ю.Н. Методологические принципы налогового регулирования // Молодежь – Барнаул : материалы X городской науч.-практ. конф. молодых ученых, 17–21 нояб. 2008 г : в 2 т. Барнаул, 2009. Т. 2. С. 317.

² Пасько О.Ф. Налоговое регулирование экономического развития предприятий : дис. ... канд. экон. наук. М., 2004.

³ Романовский М.В., Врублевская О.В., Сабанти Б.М. Финансы : учебник для вузов. М., 2000. С. 24.

⁴ Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение. М., 2002. С. 75.

и приводит к их перестройке, влияя на цены и прибыль, производство и потребление как облагаемых, так, отчасти, и необлагаемых товаров»¹.

Данные функции тесно взаимосвязаны, но в то же время единство и одновременность действия функций не исключают противоречия между ними и внутри них.

Так, стимулирование инвестиционной, инновационной и предпринимательской деятельности через систему налогов способствует росту объема налоговых поступлений в бюджет и создает возможности для регулирования социально-экономической жизни общества. В этом заключается единство и взаимообусловленность регулирующей и фискальной функций налогов.

С другой стороны, каждая функция налогов отражает одну из сторон налоговых отношений, антагонистичных друг другу. Фискальная функция отражает отношения налогоплательщика к государству, а регулирующая – государства к налогоплательщику. Государство заинтересовано в постоянном повышении своей доходной базы. С другой стороны, повышение объема налоговых поступлений может негативно отразиться на экономике и социальной сфере, повысится уровень недоимки и налоговых правонарушений (уклонение от налогов, их сокрытие, переложение), что в последующем приведет к снижению поступлений в бюджет. Это пример противоречия между функциями налогов, которое удается разрешить на определенных этапах развития общества, но оно имеет тенденцию постоянного сохранения в развивающемся обществе².

По мнению В.В. Коровкина, кроме фискальной и регулирующей функций следует выделить еще и социальную. Данная функция выделяется большинством авторов, но часто называется распределительной³. Социальная функция носит многоаспектный характер и проявляется непосредственно через механизм налоговых льгот и налоговых ставок, т.е. входит во внутренний механизм действия налога. Социальная функция предполагает поддержание социального равновесия посредством уменьшения разрыва между доходами различных социальных групп населения. Для реализации данной функции используется прогрессивное налогообложение, освобождение от уплаты налогов наименее социально защищенных экономических субъектов, необложение налогами некото-

¹ Соколов А.А. Теория налогов. М., 2003.

² Павлова И.А. Налоговое регулирование как функция финансового менеджмента предприятия : дис. ... канд. экон. наук. Ростов н/Д., 2006.

³ Коровкин В.В. Основы теории налогообложения : учеб. пособие. М., 2006.

рых социально значимых товаров и услуг, а также повышенное налогообложение предметов роскоши. Однако если подразумевать под социальной функцией налогов исключительно перераспределение национального дохода между различными группами населения, то, на наш взгляд, правы оказываются те авторы, например, А.В. Перов и Г.Б. Поляк, которые пишут о полном поглощении социальной функции налогов их фискальной и регулирующей функциями¹.

Многие авторы, например А.В. Брызгалин, Е.Н. Евстегнеев, В.В. Ковалев, Д.Г. Черник, выделяют контрольную функцию налогов. Данная функция, по их мнению, способствует количественно-качественному отражению хода распределительного процесса, позволяет контролировать формирование стоимостных пропорций в обществе, налоговых поступлений в бюджет, их полноту и своевременность. Благодаря налоговому контролю оцениваются соблюдение и эффективность действия принципов налогообложения, других функций налогов и налоговой системы в целом.

Однако, соглашаясь с мнением М.В. Романовского, О.В. Врублевской, следует отметить, что в данном контексте речь идет о контроле как одной из основных функций налоговых органов, а не функции налога как такового. Осуществление контрольной функции в известной мере зависит от налоговой дисциплины, за соблюдением которой следят налоговые органы.

Таким образом, на наш взгляд, в качестве основных целесообразно выделить двух функций: фискальной и регулирующей, которые и обуславливают место налогов в системе финансовых отношений.

Если сущность налогов проявляется через их функции, то реализация этих функций осуществляется в рамках заданной налоговой политики посредством методов и инструментов налогового регулирования.

Для того чтобы разобраться в сущности и специфике налогового регулирования определенных видов экономической деятельности, в частности деятельности предприятий АПК, необходимо определить экономическую природу, содержание, цель и задачи налогового регулирования в целом.

Необходимо отметить, что в современной российской экономической литературе по вопросам налогообложения нет единства взглядов на понятие «налоговое регулирование». Как в литературе, так и в официальных документах широко применяются два понятия: налоговая политика и налоговое регулирование. Используются они в основном как тождественные. Однако, на наш взгляд, такой подход является необоснованным и

¹ Поляк Г.Б., Романов А.Н. Налоги и налогообложение : учеб. пособие для вузов. М., 2003.

препятствует дальнейшему качественному развитию налоговой системы. Следовательно, осмысление экономической природы названных понятий, четкое их определение имеют большое значение не только с точки зрения развития теории, но и с практических позиций.

Анализ экономической литературы выявил следующее. В научной литературе, посвященной вопросам налогообложения, подробно рассматриваются проблемы налогового регулирования и налоговой политики, но при этом не определяются их понятия. Такая ситуация характерна для учебных пособий И.В. Караваевой «Налоговое регулирование рыночной экономики»; «Налоги и налогообложение» под ред. И.Г. Русаковой, В.А. Кашина; «Налоги» под ред. Д.Г. Черника. Вместе с тем в данных учебных пособиях рассматривается существо проблемы налогового регулирования, воздействия налогов на экономику, анализируется опыт зарубежных стран по использованию налогового регулирования.

Определения налоговой политики и налогового регулирования можно найти в специализированных словарях. Рассмотрим сначала понятие налоговой политики. Большой экономический словарь дает определение налоговой политики как системы мероприятий, проводимых государством в области налогов¹. Аналогичное определение налоговой политики приведено и в Финансово-кредитном энциклопедическом словаре: «налоговая политика – это система мероприятий, проводимых государством в области налогов, составная часть фискальной политики»².

Определение налоговой политики можно найти также в ряде учебных пособий, например Т.Ф. Юткиной «Налоги и налогообложение» и В.Г. Панскова «Налоги и налогообложение в Российской Федерации».

Т.Ф. Юткина определяет налоговую политику как «комплекс правовых действий органов власти и управления, определяющий целенаправленное применение налоговых законов»³. Данное определение налоговой политики, по нашему мнению, является узким, так как налоговая политика не может быть сведена только к действиям государства по целенаправленному применению налоговых законов. Налоговая политика государства гораздо шире, она включает в себя не только разработку правовых норм, налоговых законов, но и определение структуры и принци-

¹ Большой экономический словарь / под ред. А.Н. Азриляна. М., 2007. С. 243.

² Финансово-кредитный энциклопедический словарь / под общ. ред. А.Г. Грязновой. М., 2004. С. 605

³ Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение... С.128.

пов построения самой налоговой системы, динамики налоговой системы в краткосрочном и долгосрочном периодах.

На наш взгляд, наиболее удачным можно считать определение налоговой политики, данное В.Г. Пансковым: «Налоговая политика представляет собой совокупность экономических, финансовых и правовых мер государства по формированию налоговой системы страны в целях обеспечения финансовых потребностей государства, отдельных социальных групп общества, а также развития экономики страны за счет перераспределения финансовых ресурсов»¹. Из данного определения следует, что налоговая политика, во-первых, является субъективной деятельностью государства; во-вторых, это система экономических, финансовых и правовых мероприятий, проводимых государством; в-третьих, эта система мероприятий имеет определенную направленность: формирование самой налоговой системы, адекватной конкретным экономическим условиям конкретной страны, обеспечение финансовых потребностей государства, обеспечение развития экономики страны.

Рассмотрим теперь вопрос о соотношении налоговой политики и налогового регулирования, а также об экономической сущности последнего.

Основные подходы к определению понятия «налоговое регулирование» представлены в табл. 1.1.

Большой экономический словарь определяет налоговое регулирование как совокупность мер косвенного воздействия государства на развитие производства путем изменения нормы изъятия в бюджет за счет понижения или повышения общего уровня налогообложения, разнообразных специальных налоговых льгот, поощряющих деловую активность в отдельных сферах или регионах².

Ключевым моментом в этом определении, на наш взгляд, является то, что налоговое регулирование – это воздействие налогообложения на производство, т.е. налоговое регулирование представляет собой субъективную деятельность государства по воздействию на производство, составную часть налоговой политики. Воздействие осуществляется посредством налогообложения, которое в современной экономической теории принято трактовать как косвенный метод государственного регулирования экономики.

¹ Пансков В.Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации : учебник для вузов. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2009. С. 25.

² Большой экономический словарь / Под ред. А.Н. Азриляна. – М.: Институт новой экономики, 2007. – С. 243.

Таблица 1.1

Современные подходы к определению понятия «налоговое регулирование»

Автор	Определение налогового регулирования	Особенность определения
Большой экономический словарь / под ред. А.Н. Азриляна	Налоговое регулирование – это совокупность мер косвенного воздействия государства на развитие производства путем изменения нормы изъятия в бюджет за счет понижения или повышения общего уровня налогообложения, разнообразных специальных налоговых льгот, поощряющих деловую активность в отдельных сферах или регионах	Налоговое регулирование представляет собой субъективную деятельность государства по воздействию на производство, составную часть налоговой политики
Современный экономический словарь / под ред. Б.А. Райзберг	Налоговое регулирование – это меры косвенного воздействия на экономику, экономические и социальные процессы путем изменения вида налогов, налоговых ставок, установления налоговых льгот, понижения или повышения общего уровня налогообложения, отчислений в бюджет	Налоговое регулирование представляет собой субъективную деятельность государства по воздействию на производство, составную часть налоговой политики
Финансово-кредитный энциклопедический словарь / под общ. ред. А.Г. Грязновой	Налоговое регулирование – это практическая реализация той или иной формы налоговой политики. Активная налоговая политика предполагает широкое использование льгот.	Налоговое регулирование рассматривается как составная часть налоговой политики, которая сводится лишь к налоговым льготам
Юткина Т.Ф.	Налоговое регулирование – это экономическое воздействие на инвестиционные процессы, обновление технологии в отраслях, балансирование бюджета, саморегулирование внутриналоговых отношений	Суть налогового регулирования в субъективной деятельности государства, в том, что налоговое регулирование есть косвенный метод воздействия государства на экономику
Дуканич Л.В.	Налоговое регулирование – составная часть процесса управления, направленная на обеспечение реализации законодательно утвержденных бюджетно-налоговых заданий и принятых под них налоговых концепций	Налоговое регулирование рассматривается как составная часть процесса управления налогами, направленная на обеспечение реализации концепций налоговой политики государства и предприятий
Барулин С.В.	Налоговое регулирование – это субъективная деятельность людей по использованию на практике регулирующих возможностей налогов, которые могут быть использованы с различными КПД в рамках принятых налоговых заданий и налоговой концепции	Налоговое регулирование рассматривается как процесс детальной разработки способов реализации налоговых планов, формирования и введения при необходимости новых и корректировке действующих налоговых режимов

Авторы Финансово-кредитного энциклопедического словаря также рассматривают налоговое регулирование как составную часть налоговой политики, которую они, однако, сводят лишь к налоговым льготам. В словаре отмечается, что «стимулирующее значение фискальной составляющей налоговой политики выражается в снижении общего налогового бремени и расширении потенций экономического роста. На каждом конкретном историческом отрезке налоговая политика участвует в решении и тактических задач, проявляясь в отклонении от общего порядка обложения. Исходя из классических принципов налогообложения, справедливость налогов изначально состоит в их равенстве. Поэтому только с проведением определенной налоговой политики возникает необходимость в дифференциации обложения. Налоговое регулирование сводится, таким образом, к налоговым льготам. Активная налоговая политика предполагает широкое использование льгот. Практическая реализация той или иной налоговой политики в зависимости от ее целей включает маневрирование соотношением прямых и косвенных налогов, использование налогов разной степени прогрессии, применение различных моделей фискального федерализма и т.д.»¹.

Однако соглашаясь с мнением Т.Ф. Юткиной, не следует сводить налоговое регулирование лишь к стимулирующему воздействию налогов на производство посредством налоговых льгот. По своему экономическому содержанию и назначению налоговое регулирование гораздо шире активного использования государством налоговых льгот. Оно шире и по инструментам воздействия на производство, и по направлениям воздействия на экономику. Т.Ф. Юткина также видит суть налогового регулирования в субъективной деятельности государства, в том, что налоговое регулирование есть косвенный метод воздействия государства на экономику. Она определяет налоговое регулирование как «экономическое воздействие на инвестиционные процессы, обновление технологии в отраслях, балансирование бюджета, саморегулирование внутриналоговых отношений»².

Итак, можно отметить, что налоговое регулирование входит составной частью в более широкое понятие налоговой политики. Налоговое регулирование является направленным воздействием государства посредством налогов на экономику и социальную сферу общества. Налоговое регулирование, как и налоговая политика, представляет собой субъек-

¹ Финансово-кредитный энциклопедический словарь... С. 605.

² Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение... С. 9.

активную деятельность государства. В налоговом регулировании проявляется регулирующая функция налогов, которая им объективно присуща.

Следует отметить, что в последнее время появились иные взгляды на содержание налогового регулирования. Новые трактовки связаны с активной разработкой такого направления научно-прикладных исследований, как налоговый менеджмент. С позиций налогового менеджмента налоговое регулирование рассматривается как «составная часть процесса управления, направленная на обеспечение реализации законодательно утвержденных бюджетно-налоговых заданий и принятых под них налоговых концепций»¹.

По мнению С.В. Барулина, «налоговое регулирование – это субъективная деятельность людей по использованию на практике регулирующих возможностей налогов, которые могут быть использованы с различными КПД в рамках принятых налоговых заданий и налоговой концепции. Основная цель налогового регулирования в уравнивании общественных, корпоративных и личных экономических интересов»².

На основании вышеизложенного можно сделать вывод, что налоговое регулирование представляет собой регламентированный законодательством и нормативно-правовыми актами региональных органов управления, исходя из их полномочий, процесс, обеспечивающий поступление в полном объеме налоговых доходов в бюджет при одновременном стимулировании экономического роста и повышении благосостояния населения.

Посредством налогового регулирования государством решается задача государственной налоговой политики, заключающаяся в максимальном использовании возможностей позитивного влияния налогов на экономику и максимальной нейтрализации негативных последствий налогообложения. В налоговом регулировании деятельность государства приобретает конкретную направленность – воздействие на развитие производства посредством налогообложения. По мнению И.А. Майбурова, налоговое регулирование способствует повышению уровня экономического развития государства, оживлению деловой активности хозяйствующих субъектов, благодаря налоговому воздействию на объемы и эффективность инвестиционных ресурсов³.

¹ Дуканич Л.В. Налоги и налогообложение. Ростов н/Д., 2010. С. 268.

² Барулин С.В. Налоговый менеджмент : учебник. М., 2007. С. 23.

³ Налоги и налогообложение : уч. пособие / под ред. И.А. Майбурова. М., 2008. С. 215.

Особенность налогового регулирования заключается в том, что с одной стороны – это научное направление, требующее раскрытия его теоретических основ, а с другой – сфера практической деятельности¹.

В первом случае речь должна идти о концептуальных основах налогового регулирования, а во втором – о конкретных методах и приемах принятия решений по налоговому регулированию.

Концептуальные основы, по нашему мнению, могут быть выражены посредством формулирования путей совершенствования действующей налоговой системы как инструмента регулирования экономики.

Конкретные методы и приемы должны обеспечивать заданный бюджетом уровень налоговых поступлений. Однако кроме сугубо фискальной задачи (обеспечения достаточной доходной базы за счет налоговых поступлений), система налогов и сборов служит механизмом социально-экономического воздействия на поведение участников экономического пространства в нужном для общества направлении.

Прерогативой налогового регулирования является поиск такого налогового режима, который бы обеспечил необходимый паритет между фискальной и регулирующей функциями налогов.

Механизм обеспечения эффективности налогообложения должен формироваться, исходя из состояния экономики, качества жизни населения и поставленных обществом задач. Вследствие этого налоговое регулирование в Российской Федерации должно быть направлено не только на подъем национальной экономики и ее преобразования, но и на выравнивание уровня социально-экономического развития регионов, снижение безработицы, сокращение бедности и обеспечение стабильности общества.

Результативность налогового регулирования в условиях неустойчивого экономического роста экономики при физически и морально устаревшей производственной базе достижима лишь при условии нацеленности всего комплекса инструментов государственного регулирования на реализацию стратегических целей.

1.1.2. Особенности налогового регулирования АПК

Одной из приоритетных отраслей любого государства, безусловно, является агропромышленный комплекс. Многофункциональность АПК определяет необходимость применения к данному сектору экономики как прямых, так и косвенных методов государственного регулирования.

¹ Камышан В.А. Налоговое регулирование экономики : дис. ... канд. экон. наук. Новосибирск, 2000. С. 7.

Налоговое регулирование сельскохозяйственного производства выступает одним из важнейших косвенных методов, т.к. налоги при оптимальных формах и ставках более действенны, в меньшей мере стимулируют инфляцию, а также непосредственно влияют на экономический рост хозяйств. Основным инструментом налогового регулирования деятельности сельскохозяйственных товаропроизводителей являются льготы по налогам. В данной отрасли они имеют широкий спектр влияния, например, регулируют объемы капиталовложений, развитие научно-технического прогресса, социальную обеспеченность сельского населения.

Однако налогообложение предприятий сельского хозяйства имеет свои особенности, связанные с относительно высоким уровнем производственного и финансового риска, низкой рентабельностью.

Общие особенности налогообложения в сельском хозяйстве исследованы еще в работах А. Смита, Д. Рикардо, Д.С. Милля и др. Так, на основе работ Д. Милля можно выделить следующие виды сельскохозяйственных налогов и оценить степень их влияния на сельхозпроизводство¹.

1. Налог на продукты первой необходимости

В результате введения данного налога происходит повышение цен на продукцию. Исследователь отмечает, что последнее может иметь два последствия. Первое – уменьшается потребление сельскохозяйственной продукции; потребители вынуждены потреблять продукты, производимые в большем количестве; менее плодородные (худшие) участки не будут использоваться. Второе – произойдет повышение заработной платы на величину налога. Таким образом, по заключению Милля, данный налог либо вызовет ухудшение условий существования трудящихся, либо приведет к изъятию у собственников капитала дополнительных средств (помимо величины налога).

2. Налог, взимаемый в виде фиксированной доли продукта

Данный налог является аналогом налогов, взимаемых в натуральной форме. Примечательно, что указанный налог («десятина на зерно») отнесен исследователем не к категории налогов на основе земельной ренты, а к налогам на товары. Анализируя изменение отраслевого предложения продукции (зерна), взимаемой в форме десятины, Дж. С. Милль отмечает, что это приводит к увеличению цен. В результате десятина на зерно, как и любой налог, взимаемый в натуральной форме, выплачивается не собственником земельного участка, а конечным потребителем.

¹ Милль Дж.С. Основы политической экономии и некоторые аспекты их приложения к социальной философии. М., 1981. Т. 3.

3. Налог на землю на основе земельной ренты

Данный вариант налога не вызывает рост цен, снижение потребительского спроса, уплачивается земельными собственниками и не смещается на потребителей.

В настоящее время система налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей недостаточно учитывает специфику отрасли и финансовое положение налогоплательщиков, отсутствует гармонизация интересов государства и налогоплательщиков и в связи с этим налоговые преобразования в сфере АПК не дают желаемого эффекта.

Таким образом, при разработке методов и конкретных механизмов налогового регулирования деятельности сельскохозяйственных товаропроизводителей следует учитывать:

- отраслевые особенности;
- необходимость стимулирования инвестиционной деятельности;
- необходимость применения более низких ставок и более простого порядка взимания налога¹.

Особенности формирования и состав элементов системы налогового регулирования АПК обусловлены приоритетами национальной аграрной политики (обеспечение социально-справедливых аграрных отношений, сохранение национального природного богатства и продовольственной безопасности страны), специфическими природными, человеческими и материальными ресурсами в сельском хозяйстве, неспособностью большинства сельскохозяйственных предприятий к саморегулированию и расширенному воспроизводству.

Системный подход к налоговому регулированию АПК означает согласование его цели, задач и инструментов регулирования (рис. 1.1).

Применение методов и механизмов налогового регулирования в рамках системного подхода должно быть направлено на снижение налоговой нагрузки, на обеспечение справедливости, рациональности и стабильности налоговой системы, что в свою очередь будет способствовать развитию предпринимательства и сельхозпроизводства, активизации инвестиционной деятельности на предприятиях АПК².

¹ Иванова Ю.Н. Налоговое регулирование деятельности предприятий АПК // Предпринимательство и инновации: региональные приоритеты и перспективы развития : материалы межвуз. науч.-практ. конф. Барнаул, 2012. С. 44

² Иванова Ю.Н. Налоговое регулирование в сфере АПК // Современное общество, образование и наука : сб. науч. трудов по материалам Междунар. науч.-практ. конф. Тамбов, 2012. С. 61.



Рис. 1.1. Система налогового регулирования АПК

Таким образом, на наш взгляд, налоговое регулирование деятельности предприятий АПК можно определить как закономерный, регламентированный законодательством и нормативно-правовыми актами региональных органов управления, исходя из их полномочий, процесс, осуществляемый государством в рамках налоговой политики в целях обеспечения налоговых поступлений в бюджет и одновременного стимулирования производственной и инвестиционной деятельности предприятий агропромышленного комплекса, путем перераспределения части прибыли хозяйствующих субъектов, а также изменения уровня их налоговой нагрузки соразмерно темпам развития национальной экономики.

Развитие экономики, рост государственных расходов и доходов, современные особенности функционирования отраслевых рынков значительно расширяют необходимость налогового регулирования в сельском хозяйстве.

1.2. Методологические аспекты налогового регулирования АПК России

На данном этапе существующая налоговая система практически не учитывает специфику аграрного производства. Прослеживается четкая направленность на изъятие большей части произведенного дохода, что в свою очередь лишает сельхозтоваропроизводителей источников для саморазвития. Налоги в сельском хозяйстве в большей степени направлены на выполнение фискальной функции и в меньшей степени – стимулирующей. Несовершенство налоговой системы является одним из факторов, препятствующих стабилизации сельскохозяйственного производства¹.

Государство может и должно воздействовать на экономику АПК посредством налогового регулирования, так как оно минимизирует негативное искажающее влияние государственного вмешательства в рыночный механизм.

1.2.1. Методы налогового регулирования в АПК: классификация и условия применения

Налоговое регулирование осуществляется посредством налогового механизма, в котором заключены различные методы налогового регулирования: введение или отмена налогов, определение субъектов и объектов налогообложения, уточнение порядка формирования налоговой базы, снижение или повышение налоговых ставок, предоставление или отмена льгот, усиление или ослабление налоговых санкций. Тем самым государство воздействует на экономику на макроэкономическом и микроэкономическом уровнях, исходя из общенациональных интересов и приоритетов социально-экономического развития.

Применительно к сельскому хозяйству направления налогового регулирования классифицируются по двум методам: пофакторное и рентное налогообложение.

Первый метод налогового регулирования ориентирован на многоканальное (пофакторное) налогообложение предприятий: налогообложение доходов, выручки, капитала.

¹ Зиновьева Н.Г. Формирование элементов эффективного налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей в условиях трансформационной экономики : автореф. дис. ... канд. экон. наук. Орел, 2005. 23 с.

Ученые подчеркивают необходимость государственного регулирования сельского хозяйства с помощью «системы налоговых платежей предприятий в бюджет по ставкам, обеспечивающим экономически обоснованные размеры изъятия средств в централизованные государственные фонды и сохранение высокой материальной заинтересованности производителей в развитии и повышении эффективности производства»¹.

Некоторые исследователи предлагают введение трехканальной налоговой системы в сельском хозяйстве. Предлагается введение федерального налога, рассчитываемого от размера выручки за реализованную продукцию, как основного для сельскохозяйственных предприятий. Данный налог является худшим вариантом налога, чем, например, НДС, так как характеризуется так называемым каскадным эффектом, поскольку на последующих стадиях производства возникает повторное обложение той же самой стоимости продукции (двойное налогообложение). Вторым каналом налогообложения предлагается сохранение акцизов. Третье направление – налог на землю на основе земельной ренты.

Одной из разновидностей действующей налоговой системы в сельском хозяйстве является налогообложение на основе интегрированного налога. По мнению группы исследователей, предложивших данный налог, основной причиной введения ЕСХН является решение двух проблем: снижения налогового бремени и упрощения налогообложения². Однако при таком подходе затрагиваются лишь два критерия оценки налогообложения – организационная простота и частично относительное равенство обязательств. Такие критерии, как нейтральность, гибкость, контролируемость налогообложения не включены в рассмотрение. Напротив, данные исследователи выражают сомнение относительно стимулирующей функции ЕСХН, поскольку, на их взгляд, в данном случае не обеспечивается стимулирование тех или иных направлений развития отрасли³.

Наиболее распространенным в исследованиях стал второй метод, связанный с перенесением налоговой нагрузки на обложение земли, – рентное налогообложение и его модификации⁴. В большинстве работ это

¹ Корюнов С.Н. Организация налоговой системы в сельском хозяйстве // Финансы. 1994. № 7. С. 23–32

² Серова Е., Масленкова В. Налогообложение в сельском хозяйстве. М., 2000.

³ Иванова Ю.Н. Методы налогового регулирования в АПК России // Научное и инновационное обеспечение АПК Сибири : материалы VI Межрегион. конф. молодых ученых и специалистов аграрных вузов Сибирского федерального округа, 18–21 июня 2008 г. Барнаул, 2008. С. 281.

⁴ Рыманов А.Ю. Государственное налоговое регулирование финансово-экономической устойчивости сельскохозяйственных предприятий. Новосибирск, 2002.

обосновывается стремлением упрощения налогообложения. При разработке системы налогообложения в сельском хозяйстве плате за землю всегда отводилась особая роль. Это связано с образованием дифференциального дохода по плодородию почвы и местоположению участка земли. Переход к рыночным отношениям и появление частной собственности на средства производства является движущим толчком к конкуренции производителей за земли лучшего качества (по плодородию и местоположению). Ограниченность земель данного вида и спрос на сельхозпродукцию при прочих равных условиях приводит к образованию ренты. Однако существующие налоги увеличивают затраты производителей, приводят к снижению рентабельности, а также, что более важно, сдерживают развитие производства в результате налогообложения таких ресурсов, как труд и капитал. Результатом действия таких налогов является сокращение (или исчезновение) ренты, а на худших участках – нормальной прибыли.

При перемещении налоговой нагрузки с основных действующих налогов (НДС, социальные отчисления, налог на прибыль) на земельный налог нормальная прибыль не уменьшается. Следовательно, при указанной трансформации земельным налогом облагаются только более продуктивные участки. Это стимулирует конкуренцию за эти земли среди товаропроизводителей.

Использование земельных участков, на которых возможно получение ренты, при земельном налоге не приводит к снижению доходов на труд и капитал. Это стимулирует развитие производства. Исключается недоиспользование и неиспользование лучших участков. Следовательно, замещение в сельском хозяйстве налогов на труд земельным налогом снижает налоговую нагрузку предприятий на худших участках, вовлекает в использование и повышает интенсивность возделывания лучших участков. А в целом – вызывает развитие сельскохозяйственного производства на лучших землях, снижает вероятность оставления и запущения производства на худших участках. Данный результат не может быть получен при действующих налогах на труд и капитал.

Полученные результаты исследований позволяют сделать вывод о необходимости реформирования налоговой системы в сельском хозяйстве в направлении развития рентного налогообложения. Необходимость выбора второго подхода можно обосновать следующими причинами¹:

¹ Рыманов А.Ю. Сравнительный анализ современных сельскохозяйственных налогов // Международный сельскохозяйственный журнал. 2003. № 5. С. 18–21.

1. При использовании пофакторного налогообложения происходит пропорциональное уменьшение дохода у всех производителей за счет введения разнообразных видов налогов. Это вызывает уменьшение дифференциального дохода, а следовательно и базы для дифференциации налогообложения сельскохозяйственных производителей (распределение налоговой нагрузки на основе остаточной доходности). В свою очередь, при рентном налогообложении происходит более обоснованное распределение налоговой нагрузки пропорционально величине дифференциального дохода (на основе исходной, первоначальной доходности).

2. Отсутствие в России развитого рынка сельскохозяйственных угодий не приводит к столкновению финансовых интересов, с одной стороны, сельскохозяйственных производителей, потребителей продовольственной продукции, с другой – владельцев земельных долей. Это положительно сказывается на возможности развития налогообложения земельной ренты.

Таким образом, налогообложение сельскохозяйственных предприятий должно совершенствоваться в направлении большего соблюдения требований фискальной эффективности и справедливости в экономической политике. Повышение фискальной эффективности налогообложения в сельском хозяйстве необходимо связывать с уменьшением использования искажающих налогов – НДС, налога на доходы физических лиц, и с более широким применением неискажающего, экономически нейтрального налога на землю.

1.2.2. Налоговая нагрузка как показатель эффективности налогового регулирования в сфере АПК

Эффективность методов налогового регулирования и налоговой системы в целом – понятие достаточно сложное и многоаспектное.

Под эффективностью налоговой системы в широком смысле понимается ее способность выполнять возложенные на нее функции. Это означает, что налоговая система может быть признана эффективной лишь в том случае, если она отвечает следующим общим (основным) требованиям¹:

– обеспечивает поступление налогов в бюджет в объемах, достаточных для выполнения государством своих экономических, социальных и общественно-политических функций;

¹ Пасько О.Ф. Налоговое регулирование экономического развития предприятий...

- обеспечивает финансовые условия для возобновления воспроизводственных процессов на расширенной основе (средства, остающиеся после уплаты налогов, должны быть достаточными для сохранения и развития производства в реальном секторе экономики);

- способствует решению наиболее важных общегосударственных задач, определенных в социально-экономической политике государства в качестве приоритетных и нашедших соответствующее отражение в налоговом законодательстве.

Таким образом, для оценки эффективности налоговой системы и методов налогового регулирования требуется целый комплекс критериев. Однако практически не существует прямых показателей, однозначно характеризующих результативность налоговой системы, поэтому при оценке эффективности используются косвенные макроэкономические показатели. В расчет при этом принимается динамика следующих показателей:

- удельного веса общей суммы налогов в валовом внутреннем продукте;

- уровня бюджетного дефицита по отношению к валовому национальному продукту;

- объемов общественного производства в целом и по отраслям;

- объемов капитальных вложений;

- финансовых результатов в целом по экономике и по отраслям;

- уровня инфляции и т.д.

Главным недостатком этих показателей является наличие множества факторов, под воздействием которых они формируются, поэтому при анализе экономических вопросов на макроуровне чрезвычайно трудно определить роль именно налоговой системы в развитии этих процессов.

Эффективность в узком смысле – это оптимальные внутрисистемные характеристики, свидетельствующие о наличии высоких потенциальных возможностей для выполнения налогами своих функций. Наиболее важными внутрисистемными характеристиками, предопределяющими эффективность или неэффективность налоговой системы, являются:

- общий уровень налогообложения;

- роль отдельных видов налогов и налоговых групп в формировании доходов бюджета;

- соотношение прямых и косвенных налогов; налогов с физических и юридических лиц;

- стабильность налогового законодательства;

- дифференциация ставок налогообложения и ее обоснованность;
- система льгот и ее соответствие приоритетам социально-экономической политики государства и интересам налогоплательщиков;
- характер системы санкций;
- уровень сложности расчета налогооблагаемой базы;
- наличие лазеек для ухода от налогообложения;
- качественный уровень налогового законодательства и т.д.

Приведенный перечень количественных и качественных характеристик налоговой системы показывает, что ее эффективность предопределяется, прежде всего, внутрисистемным состоянием.

Важной качественной характеристикой налоговой системы является тяжесть налогообложения или налоговая нагрузка, однако до сих пор не имеется общепринятой методики ее исчисления. Оптимальный уровень налогообложения (объективная сторона) задается границами, возможностями и потребностями воспроизводства предприятий (индивидуальных функционирующих капиталов), их крупных промышленно-финансовых структур и общественного хозяйства в целом. Чем меньше в императивном порядке изымается финансовых ресурсов из общего их объема, которым располагает реальная экономика, тем больше возможностей для производственного экономического роста, однако в реальности необходимость в значительном перераспределении финансовых ресурсов от предприятий диктуется самой экономикой. Это вызывается не только политическими факторами (потребности обороны, безопасности, управления), но и структурными производственными факторами, необходимостью вложений в «человеческий капитал», территориально-региональными причинами, социальными потребностями. Нужды быстрого, ускоренного формирования производственной инфраструктуры, требующей огромной и быстрой концентрации капитала, также вызывают необходимость крупных перераспределительных процессов в экономической системе страны.

Воспроизводство в государстве в целом вызывается и сопровождается образованием целого круга социальных потребностей, связанных с социальной ориентацией экономики («социальное рыночное хозяйство»), с затратами на содержание безработных и т.д. Эти функции общественный капитал перелажает в значительной степени на общий финансовый фонд – государственный бюджет. Следовательно, объективные пропорции и объемы финансовой аккумуляции ресурсов предприятий посредством налоговой системы задаются сложной совокупностью производственных и социальных факторов.

Государство формирует налоговую систему, исходя из своих интересов. Во-первых, решаются задачи бюджетного характера и формирования бюджетных, внебюджетных финансовых фондов специального (целевого) назначения. Во-вторых, через налоговую систему государство воздействует на экономику, проводит ту или иную политику экономического роста, инвестиций, дотаций и социальной ориентации; система налогов используется государством как регулирующий инструмент, инструмент управления экономикой, как важная часть хозяйственного механизма¹.

Таким образом, эффективность налогового регулирования может характеризоваться количественными (долей налогов в ВВП, удельным весом различных налогов как в общей сумме налоговых поступлений, так и в ВВП, пропорциями распределения налогов между различными уровнями бюджетной системы) и качественными показателями (рост рентабельности производства и инвестиций, повышение благосостояния хозяйствующих субъектов и граждан, финансовая самодостаточность территорий (субъектов федерации и муниципальных образований))².

Один из важнейших аспектов государственного регулирования сферы АПК – проблема регулирования налоговой нагрузки и выявления степени ее воздействия на экономическую эффективность предприятий.

Особую значимость в этой связи приобретают теоретическое осмысление понятия «налоговая нагрузка» и определение методологии ее расчета для использования при принятии важных решений в области налогового регулирования АПК³.

Зависимость между усилением налоговой нагрузки и суммой налоговых доходов, поступающих в бюджет, еще в начале второй половины XX в. установил Артур Лаффер. Именно А. Лаффер обосновал, что только снижение налоговой нагрузки стимулирует предпринимательскую деятельность и предприимчивость. Рост доходов бюджета в этом случае осуществляется за счет увеличения производства и расширения на этой основе налогооблагаемой базы.

Мировой опыт показывает, что изъятие у налогоплательщика до 30–40% от дохода – вот тот предел, за которым начинается процесс сокращения сбережений и инвестиций в экономику⁴.

¹ Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятий : учебник / под ред. В.Я. Позднякова. М., 2010.

² Грибкова Н.Б. Налоги в системе государственного регулирования экономики России : дис. ... д-ра экон. наук. М., 2005.

³ Юрченко В.Р. Методологические аспекты расчета показателя налоговой нагрузки // Финансы и кредит. 2006. № 20 (260).

⁴ Там же.

Следовательно, эффективная налоговая система должна обеспечить разумные потребности государства, изымая у налогоплательщика не более 30% его доходов¹.

Налоговая нагрузка (бремя, гнет) – это обобщающий показатель, характеризующий роль налогов в жизни общества и определяемый как отношение суммы налогов к совокупному национальному продукту. Соглашаясь с мнением Е.Н. Евстигнеева, можно сказать, что показатель налоговой нагрузки отражает ту часть произведенного обществом продукта, которая перераспределяется посредством бюджетных механизмов².

Как отмечают многие авторы, в Российской Федерации не существует единого термина, характеризующего влияние налоговой системы на хозяйственную деятельность предприятия и его финансовое состояние. Для отражения данного влияния часто применяются следующие понятия: «налоговая нагрузка», «налоговое бремя», «совокупное налоговое изъятие», «налоговый пресс», «бремя обложения» и т.д. Категория «налоговая нагрузка» по-разному трактуется представителями экономической мысли³. По сути, как отмечает О.Ф. Пасько, эти понятия являются синонимичными словосочетаниями, имеющими сходные по смыслу значения, но различные оттенки лексического толкования⁴.

В целом под термином «налоговая нагрузка» понимают обобщенную количественную и качественную характеристику влияния обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации на финансовое положение предприятий-налогоплательщиков.

В.С. Занадворов определил данные обязательные платежи как требования по регулярным выплатам экономических агентов в государственные фонды, которые рассматриваются как совокупность инструментов государства, позволяющих ему конкретизировать общее бюджетное решение о совокупном объеме доходов, обеспечивающих необходимые расходы общественного сектора⁵.

С экономической точки зрения, налоговая нагрузка – это та часть произведенного продукта, которая перераспределяется с помощью налога

¹ Черник Д.Г. Налоги и налогообложение : учебник. 3-е изд. М., 2006.

² Евстигнеев Е.Н., Викторова В.Г. Основы налогообложения и налогового законодательства. СПб., 2004.

³ Чипуренко Е.В. Налоговая нагрузка предприятия: анализ, расчет, управление. М., 2008.

⁴ Пасько О.Ф. Определение налоговой нагрузки на организацию // Налоговый вестник. 2009. № 22. С. 23–29.

⁵ Там же.

как единственного законного средства изъятия части прибыли предприятия, не носящего характер наказания. Некоторые зарубежные экономисты определяют налоговую нагрузку как меру экономических ограничений, создаваемых отчислением средств на уплату налога.

До недавних пор в отечественной экономической литературе не делалось различий между понятиями «налоговое бремя» и «налоговая нагрузка», оба эти понятия в равной мере использовались в качестве характеристики налоговой системы, как на макро-, так и на микроуровне. В настоящее время в научной литературе прослеживается общемировая тенденция к разделению понятий «налоговое бремя» и «налоговая нагрузка» в соответствии с традиционным делением на макро- и микроэкономику.

Существуют и иные точки зрения на соотношение терминов «налоговое бремя» и «налоговая нагрузка». Например, А.В. Боброва для определения оптимального налогового бремени плательщиков в теории налогов для социально-ориентированной налоговой системы разделяет понятия «налоговая нагрузка» и «налоговое бремя» следующим образом: налоговая нагрузка – это совокупность всех налогов и сборов, уплачиваемых конкретным плательщиком, абсолютная величина, а налоговое бремя – относительная, частное от деления налоговой нагрузки на финансовый показатель деятельности предприятия. Первая не характеризует тяжесть налогообложения, так как для ее оценки необходимо располагать всей совокупностью параметров деятельности плательщика. Налоговое бремя свободно от детального факторного анализа и может быть установлено как оптимальная величина для категории плательщиков и каждого из них¹.

В настоящее время в Российской Федерации не разработано общепринятой методики исчисления не только абсолютной, но и относительной величины налоговой нагрузки предприятий. Как отмечают С.И. Чужмарова и А.И. Чужмаров, известны методы определения налогового потенциала, уровня налоговой нагрузки населения, эффективной налоговой ставки, доли налогов в ВВП, исчисляемые на базе основных показателей экономики страны и характеризующие налоговую нагрузку на макроуровне. В то же время нет единого мнения в отношении методологии определения этого показателя на микроуровне, то есть на уровне организаций².

¹ Налоги в условиях экономической интеграции / под ред. В.С. Барда и Л.П. Павловой. М., 2010. С. 169–170.

² Там же С.198.

В научной литературе встречаются методики определения налоговой нагрузки на экономические субъекты, которые различаются использованием того или иного количества налогов, включаемых в расчет, а также определением базового показателя деятельности предприятия, с которым соотносится сумма налогов.

Методика расчета налоговой нагрузки должна содержать общий подход к количественной и качественной оценке влияния обязательных платежей на финансовое состояние предприятия и не должна зависеть от особенностей процесса налогообложения, особенностей построения той или иной налоговой системы. Цель методики – дать возможность сравнения тяжести налогового бремени как для предприятий, действующих в условиях одной налоговой системы, так и для предприятий, находящихся в разных налоговых системах, то есть в условиях разных стран.

При этом сложность создания унифицированного подхода возрастает в связи с тем, что внутри каждой налоговой системы существуют несколько вариантов (режимов) налогообложения в зависимости от условий и характера деятельности предприятия, в частности от разной отраслевой принадлежности, масштабов деятельности, организационно-правовых форм и т.д.

Налоговая нагрузка предприятия зависит от множества факторов, в число которых входят виды хозяйственной деятельности и формы ее осуществления, налоговый режим, организационно-правовая форма предприятия, особенности ведения налогового и бухгалтерского учета, закрепленные в учетной политике предприятия. Каждый фактор имеет варианты значения, выбор которых зависит от законодательно установленных ограничений. Каждый вариант налогообложения характеризуется соответствующим перечнем обязательных платежей в бюджетную систему, который можно определить термином «налоговое поле», введенным В.С. Занадворовым¹.

Существует несколько методик расчета налоговой нагрузки, каждая из которых имеет достоинства и недостатки. Они различаются подходами к включению налогов в расчет налоговой нагрузки, а также методом определения интегрального показателя, с которым соотносится сумма налогов. Для большей точности расчетов используют не одну методику определения налоговой нагрузки, а их совокупность, что позволяет более полно

¹ Пасько О.Ф. Определение налоговой нагрузки на организацию // Налоговый вестник, 2009. № 22. С. 23–29.

описать текущую и ретроспективную ситуацию по налоговым платежам организации. Рассмотрим самые распространенные.

1. Методика, разработанная Департаментом налоговой политики Министерства финансов Российской Федерации, считается официальной. По ней оценивается уровень налоговых платежей отношением всех уплачиваемых налогов к выручке от реализации, включая выручку от прочей реализации¹.

2. Одна из наиболее распространенных отличается от предшествующей тем, что налоговая нагрузка увязывается с числом налогов и других обязательных платежей, структурой налогов на предприятии, механизмом их взимания². Автор этой методики М.И. Литвин предлагает использование следующей формулы при расчете налоговой нагрузки:

$$H_{\text{Н}} = (\sum N : C_{\text{У}}) \times 100, \quad (1.1)$$

где $\sum N$ – сумма налогов; $C_{\text{У}}$ – сумма средств для уплаты.

В общую сумму налогов включают все уплачиваемые сельхозтоваро-производителем налоги. В качестве общего показателя для всех налогов предлагается использовать добавленную стоимость в тыс. руб.

$$ДС = ОТ + А + П + Н, \quad (1.2)$$

где ОТ – оплата труда; А – амортизация; П – прибыль; Н – налоги.

Этот расчет позволяет получить практические сведения о том, какая часть добавленной стоимости уходит на налоги и сколько прибыли расходуется на них. При этой методике учитывается специализация и характер хозяйственной деятельности конкретного предприятия, а именно доля амортизации, затраты на оплату труда в добавленной стоимости. Недостатком является включение НДС в расчет налоговой нагрузки, что представляется неправильным в силу того, что предприятие уплачивает этот налог из дохода работника, выступая налоговым агентом, а не плательщиком НДС.

3. На основании третьей методики налоговая нагрузка рассчитывается как отношение абсолютной налоговой нагрузки к вновь созданной стоимости. Автор методики Е.А. Кирова отмечает, что абсолютная налоговая нагрузка – это налоги, подлежащие перечислению в бюджет и внебюджетные фонды, то есть абсолютная величина налоговых обязательств

¹ Зарук Н.Ф., Ухоботов В.В., Федотова М.Ю., Тагилова О.А. Налоги и налогообложение в АПК. М., 2008. С. 19.

² Пансков В.Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации... С. 211–212.

хозяйствующих субъектов. Отношение абсолютной налоговой нагрузки к вновь созданной стоимости характеризует показатель относительной налоговой нагрузки, определяемый как доля налогов во вновь созданной стоимости. С целью исключения влияния амортизационных отчислений на налоговую нагрузку предлагается соизмерять фискальные изъятия с вновь созданной стоимостью, определяемой путем вычета из добавленной стоимости амортизации.

На уровне отдельной организации вновь созданная стоимость исчисляется следующим образом (тыс. руб.):

$$C_C = B - MЗ - A + ВД - ВР, \text{ или } C_C = ОТ + ОС + П + НП, \quad (1.3)$$

где В – выручка от реализации товаров, продукции, работ, услуг; МЗ – материальные затраты; А – амортизация; ВД – внереализационные доходы; ВР – внереализационные расходы (без учета налоговых платежей); ОТ – оплата труда; ОС – отчисления на социальные нужды; П – прибыль предприятия; НП – налоговые платежи.

Относительную налоговую нагрузку определяют по следующей формуле (в процентах):

$$\begin{aligned} N_{н.отн} &= (НП + ОС) / C_C \times 100 = \\ &= (НП + ОС) / (ОТ + ОС + П + НП) \times 100. \end{aligned} \quad (1.4)$$

Применение этой методики позволяет сравнивать налоговую нагрузку на конкретные предприятия независимо от их отраслевой принадлежности. Однако в этом случае невозможно прогнозировать изменение экономической эффективности предприятия в зависимости от величины налогов, ставок и льгот¹.

4. Согласно четвертой методике М.Н. Крейниной налоговая нагрузка определяется путем сопоставления налога и источника его уплаты (в процентах):

$$N_H = (B - З_p - П_ф) / (B - З_p) \times 100, \text{ или } N_H = (B - З_p - П_ф) / П_ф, \quad (1.5)$$

где В – выручка от реализации товаров, продукции, работ, услуг; З_р – затраты на производство реализованной продукции без учета налогов; П_ф – фактическая прибыль, остающаяся в распоряжении предприятия за вычетом налогов, уплачиваемых за счет нее.

¹ Зарук Н.Ф., Ухоботов В.В., Федотова М.Ю., Тагирова О.А. Налоги и налогообложение в АПК... С. 21.

Расчет налоговой нагрузки по этой формуле показывает, во сколько раз суммарная величина уплаченных налогов отличается от прибыли, остающейся в распоряжении предприятия. При этом НДС и акцизы не принимают к рассмотрению. Эта методика имеет преимущества при анализе влияния прямых налогов на финансовое состояние предприятия, но недооценивает влияние косвенных налогов.

Экономическая теория определяет налоговую нагрузку, с точки зрения макроэкономики, как отношение общей суммы налоговых сборов к валовому национальному продукту. Налоги и сборы, формирующие современную налоговую систему РФ, различаются по объектам обложения и источникам уплаты. Поэтому в микроэкономике неправомерно, на наш взгляд, обезличенное применение понятия «налоговая нагрузка» без соотнесения суммы налога с конкретным финансово-экономическим показателем – объектом обложения налога или источником его уплаты. Термин «налоговая нагрузка» является относительным показателем, так как соотносит налоговые суммы с определенным финансовым показателем. Именно такое соотнесение величин дает возможность провести сопоставительный анализ налоговых изъятий за отдельные периоды времени у отдельных предприятий или у предприятий разных отраслей.

Таким образом, налоговая нагрузка представляет собой величину воздействия налогов и на экономику в целом, и на отдельного налогоплательщика, определяемую как сумма налогов, уплачиваемая государству. Ее расчет возможно осуществлять на макро- и микроуровне. Налоговая нагрузка на макроуровне – это нагрузка на экономику (группы однородных предприятий или отрасли) и работающее население страны, на микроуровне – нагрузка на организацию или физическое лицо.

Налоговая нагрузка на экономику в целом рассчитывается как отношение всех поступивших в стране налогов к созданному валовому внутреннему продукту. Экономический смысл этого показателя состоит в оценке доли ВВП, перераспределенной с помощью налогов, а также налоговой способности экономики в целом. Налоговую нагрузку на население мировая практика оценивает также на микроуровне и на макроуровне: с одной стороны, как уровень налогообложения отдельного работника, а с другой – как уровень налогообложения населения в целом. В зарубежной налоговой практике важным аспектом является сравнительная оценка налоговой нагрузки на население и домохозяйства как субъекта налоговых отношений. Налоговая нагрузка населения в целом определяется как отношение

всех уплаченных на душу населения налогов к среднедушевому доходу, включая денежную оценку полученных им материальных благ¹.

Итак, недостатки налоговой системы в АПК России по сравнению с экономическими теориями классиков и современным зарубежным опытом сводятся к следующему. В экономической науке большое внимание уделяется проблеме экономического развития АПК и факторам, влияющим на него. Разные авторы рассматривали данные вопросы с разных точек зрения², но до сих пор не пришли к единому мнению. В современных экономических условиях основой экономической политики Российской Федерации в области АПК является налогово-бюджетное планирование. Основным недостатком данной политики заключается в том, что в существующей налоговой системе преобладающее значение отдается фискальной функции³.

Между тем чрезмерная ориентация налоговой системы на изъятие доходов налогоплательщиков подрывает основы экономического развития АПК и, как следствие, делает невозможным экономический рост в отрасли. Кроме того, нарушается принцип справедливости налогообложения: каждый налогоплательщик должен нести налоговое бремя соразмерно своему участию в экономике страны⁴. Н.И. Тургенев говорил, «...что необходимо заранее изучать и прогнозировать возможные последствия от введения тех или иных налогов, изменения их элементов и порядка изымания»⁵.

Развитие налоговой системы и методов налогового регулирования деятельности предприятий АПК зависит от многих объективных и субъективных факторов ввиду того, что она находится под воздействием экономических интересов общества. Налоговая система государства в современной экономической жизни отражает уровень экономической и политической зрелости общества.

¹ Иванова Ю.Н. Влияние налоговой нагрузки на финансовое состояние агропромышленных компаний // Экономика и предпринимательство: стратегия и тактика реформ – 2009 : материалы четвертой ежегод. Междунард. науч.-практ. конф., 25–26 мая 2009 г. Барнаул, 2009. С. 259

² Гильфасон Т. Природа, энергия и экономический рост // Экономический журнал ВШЭ. 2001. № 4. С. 459–486.

³ Система косвенного налогообложения как механизм государственного регулирования АПК : монография / под ред. А.К. Камалына. Воронеж, 2009. С. 85.

⁴ Feldstein M. Inflation, Tax Rules, and the Stock Market // Journal of Monetary Economics. 1980. № 6. P. 309–331.

⁵ Тургенев Н.И. Опыт теории налогов. М., 1937.

Для того чтобы четко представлять механизм функционирования налогообложения в сельскохозяйственной отрасли региона и дать оценку его эффективности, необходимо изучить и проанализировать зарубежный опыт государственного регулирования через систему налогов, поскольку его основы, как было сказано ранее, пришли к нам именно из международного опыта.

1.3. Зарубежный опыт налогового регулирования деятельности предприятий АПК

Опыт экономики развитых стран свидетельствует о том, что существует прямая зависимость между экономической политикой государства и уровнем развития рыночных отношений: чем совершеннее рыночные механизмы и регуляторы, тем эффективнее рыночные отношения. Тем самым государство создает условия для свободного предпринимательства и добросовестной конкуренции¹.

Сельское хозяйство и уровень его развития играют существенную роль в экономической системе любого государства, в связи с этим налоговое регулирование агропромышленного комплекса составляет одну из важнейших функций государства. Особенно актуален этот вопрос для России, которая исторически является аграрным государством и в экономике которой сельское хозяйство всегда занимало значительную долю. Проблема оптимизации системы налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей неоднократно поднималась в отечественной литературе, поскольку облегченное налогообложение является одним из направлений государственной поддержки этого сектора².

Невозможность функционирования аграрного сектора экономики без государственного регулирования объясняется объективно-технологическими условиями сельскохозяйственного производства (сезонность, высокий уровень производственно-экономического риска, трудоемкость производства и др.), особенностями функционирования аграрных рынков (диспаритет цен на промышленную и сельскохозяйственную продукцию, субсидирование импортируемого продовольствия и др.), влиянием сель-

¹ Колобова А.И., Илюшников Е.Б. Государственное регулирование экономики в зарубежных странах // Вестник Алтайск. гос. аграрного ун-та. 2010. № 2 (64). С. 79–82.

² Алехин С. Н. Оценка налоговой нагрузки предприятий в условиях современного налогового законодательства РФ // Финансы и кредит. 2006. № 9. С. 60–65.

ского хозяйства на развитие сельских территорий, поддержанием природоохранных мероприятий, обеспечением продовольственной безопасности и др. Необходимость регулирования АПК государством через систему налогов подтверждается зарубежным опытом развития аграрного сектора экономики.

Налоговая политика зарубежных стран представляет собой научно обоснованный комплекс государственных мероприятий, обеспечивающих национальные интересы страны при формировании доходов государства.

Общей чертой налогообложения сельского хозяйства в большинстве стран является предоставление аграрному сектору налоговых льгот, особых режимов налогообложения, связанных со специфическими особенностями производства. Действующие налоги существенно различаются, кроме того, сельскохозяйственные товаропроизводители наряду с другими экономическими субъектами осуществляют социальные платежи. Доля социальных платежей в общем объеме выплат может значительно различаться в зависимости от уровня государственной социальной поддержки¹.

Важнейшей функцией налоговых льгот в аграрной сфере является стимулирование развития технического прогресса, ускорение практической реализации технологических новаций, которые, как правило, требуют крупных вложений капитала. В целях стимулирования инвестирования фермерского капитала в технологические новшества в налоговом законодательстве многих стран предусматриваются специальные льготные условия налогообложения, к которым относятся:

- установление налоговых скидок на прирост инвестиций;
- бюджетная компенсация налоговых платежей на прирост инвестиций;
- пролонгация налоговых платежей на прирост капиталовложений на период завершения инвестиционного процесса.

При этом фермер может воспользоваться одним из льготных условий налогообложения только в тех случаях, когда он осваивает новации, которые вписываются в рамки государственных или региональных аграрных программ.

Во многих странах предусмотрены меры по компенсации из национальных бюджетов части налоговых платежей на прирост инвестиций на проведение мероприятий, входящих в государственные аграрные программы. В частности, это относится к строительству производственных

¹ Тютюрюков Н.Н., Кухаренко В.Б. Налоговые системы зарубежных стран. М., 2007. С. 11.

объектов в горной местности, освоению нетрадиционных источников энергии и развитию социальной сферы сельской местности.

В ряде стран существуют весомые льготы в налогообложении прироста капитала. Налог на инвестируемый капитал или прирост основного капитала призван стимулировать наращивание реальных фермерских капиталовложений в материально-техническую базу.

В США, Великобритании, Германии, Франции и в ряде других стран все большее распространение находит механизм пролонгации налоговых платежей на прирост капитала. Эта льгота предоставляется фермерам, принимающим участие в осуществлении государственных аграрных программ, и заключается в предоставлении им возможности задерживать выплату налога на прирост капиталовложений до полного завершения инвестиционного процесса. С учетом инфляции размер налогов уменьшается на процент инфляции, а сумма налога равномерно распределяется по годам.

Мировой опыт в области налогового регулирования АПК представляет собой научный и практический интерес применительно к экономике российского АПК, поэтому исследуем более подробно систему налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей.

В структуре налогов, уплачиваемых сельским хозяйством развитых стран, как правило, присутствуют национальные налоги – подоходный и корпоративный – и местные – земельный и некоторые другие.

В сумме все эти налоги при столь широком перечне составляют по странам от 2,5 до 6,0% всех фермерских затрат, из которых около половины приходится на два налога: с прибыли и на недвижимость. Такие размеры налогов в сельском хозяйстве как раз и объясняются активным действием налоговых льгот¹.

Подоходный налог в большинстве случаев относится к национальным налогам, следовательно, порядок его уплаты и ставки устанавливаются федеральным законодательством во всех странах. Поступления от уплаты подоходного налога распределяются в определенной пропорции между федеральным бюджетом, бюджетами среднего уровня (областей, земель, департаментов, штатов и пр.) и местными бюджетами. Например, в Германии из общей суммы подоходного налога, получаемого от сельского

¹ Ефимова Е.А. Мировой опыт социального регулирования в системе налогообложения аграрного сектора экономики [Электронный ресурс] // Научный журнал КубГАУ. 2011. № 74 (10). URL: <http://ej.kubagro.ru/2011/10/pdf/55.pdf>

хозяйства, 42,5% поступает в федеральный бюджет, 42,5% – в бюджеты земель, 15% – в бюджеты общин¹.

Ставки подоходного налога в сельском хозяйстве почти не отличаются от среднего уровня в других отраслях: в США они колеблются от 15 до 33%, в Великобритании – от 20 до 40%, в Германии – от 15 до 53%, во Франции – от 12 до 57% и т.д. Однако сельскохозяйственные производители пользуются дополнительными налоговыми льготами по сравнению с лицами, занятыми в других отраслях экономики. Основными исключениями из общего порядка налогообложения являются:

- упрощенный порядок расчета налога и ведения бухгалтерской отчетности. Например, во Франции, Германии фермеры с низким уровнем доходов не обязаны вести никакой бухгалтерии. Сумма налога для них рассчитывается на основе кадастрового или совокупного дохода;

- применение необлагаемого налогового минимума. Например, в Италии минимальный облагаемый размер дохода для сельскохозяйственных кооперативов и кооперативов по переработке сельскохозяйственной продукции в 2,5 раза выше, чем для других кооперативов. Налогооблагаемый минимум и максимум пересматриваются, т.е. индексируются на рост цен;

- применение системы налоговых вычетов. Например, в Германии помимо вычетов, распространяющихся на всех граждан страны, установлен специальный вычет для лиц, получающих доходы от сельского и лесного хозяйства;

- уменьшение налогооблагаемой базы (выплаты в фонд социального страхования, расходы на профобразование, выручка от продажи земли, оборудования или скота и пр.);

- ускоренный порядок амортизации основных фондов. В сельском хозяйстве такой порядок предусмотрен практически во всех странах;

- возможность изменения налогового периода.

Во Франции фермеры с определенным уровнем дохода вправе установить для себя производственный цикл, не совпадающий с календарным годом, а в США они имеют возможность уплачивать налог раз в три года (с усредненного дохода)².

¹ Проблемы налоговой системы России: теория, опыт, реформа / под ред. С. Синельникова, М. Алексеева. М., 2000. С. 173.

² Пьянова М.В. Зарубежный опыт налогового стимулирования аграрного сектора экономики // Налоги и налогообложение. 2009. № 8. С. 23–28.

Корпоративный налог не сильно распространен в сельском хозяйстве, поскольку большинство предприятий работает на индивидуальной основе. Основными плательщиками корпоративного налога являются кооперативы.

Объектом налогообложения является чистый доход юридического лица, определяемый как разница между выручкой от любых видов деятельности и операций и затратами (материально-техническими, на оплату труда, проценты по кредиту, амортизацию, расходы будущих периодов и пр.).

Ставки корпоративного налога в США могут составлять от 15 до 35% в зависимости от уровня облагаемого налогом дохода, в Германии ставка налога составляет 15%¹.

Если фермер организует производство в форме акционерного общества, он вынужден платить два налога: корпоративный и подоходный. Этим и объясняется преобладание индивидуально-семейных форм ведения сельского хозяйства в большинстве стран. Чтобы избежать двойного налогообложения кооператива и его членов, подоходный налог уплачивается только на одном уровне. Кроме того, действуют и другие формы льгот для кооперативных форм в сельском хозяйстве:

– освобождение от уплаты корпоративного налога. Например, во Франции освобождены от уплаты животноводческие кооперативы и консорциумы кооперативов, в Италии кредитные кооперативы исключают из налогооблагаемой базы проценты по кредитам, выплаченным членами кооперативов, кроме того, на 50% снижен налог для кооперативов, расположенных в горной местности;

– определенные преференции вновь создаваемым кооперативным структурам в сельском хозяйстве. Например, в Италии в течение первых 10 лет с момента создания сельскохозяйственные кооперативы по первичной переработке сельскохозяйственной продукции освобождаются от уплаты налога на доходы юридических лиц и местного налога на доходы. По истечении 10 лет деятельности кооператива ставка местного налога на прибыль кооперативов составляет 15%, а налога на прибыль корпораций – 25% за вычетом местного налога².

Косвенные налоги. Сельское хозяйство, как правило, пользуется льготным косвенным налогообложением. В основе этой системы обычно

¹ Тютюрюков Н.Н., Кухаренко В.Б. Налоговые системы зарубежных стран... С. 79.

² Проблемы налоговой системы России: теория, опыт, реформа... С. 173.

налог на добавленную стоимость в европейских странах или налог с оборота – в США.

Специфика сельского хозяйства стран ЕС в том, что отрасль состоит из большого числа относительно мелких семейных ферм, которые часто ведут бухгалтерский учет по упрощенной форме. Поэтому сельское хозяйство в странах ЕС не исключено из сферы применения НДС, но пользуется льготным режимом обложения.

Основные принципы косвенного налогообложения в сельском хозяйстве состоят в следующем:

– установление специального льготного режима для мелких ферм. Например во Франции, Италии;

– снижение ставок НДС. В Германии ставка этого налога составляет 19%, ставка, по которой облагается сельскохозяйственная продукция и продовольствие, составляет только 7%;

– разнообразие режимов уплаты НДС (в ряде стран Евросоюза зависит от уровня дохода фермера, в некоторых выбирается в добровольном порядке);

– полное освобождение сельскохозяйственной продукции от НДС;

– установление ставок НДС в аграрном секторе на таком уровне, чтобы сальдо полученного и уплаченного НДС равнялось нулю. Например в Германии¹.

В США, в отличие от других стран, налог на добавленную стоимость не взимается, вместо него действует налог с продаж. Объектом налогообложения является валовая выручка от продаж. Ставка налога различается в зависимости от штата, поскольку налог этот не федерального значения. В среднем ставка налога с продаж составляет 5–8,5%². Льготный режим для фермеров заключается в том, что при покупке сырья, материалов, основных средств для сельского хозяйства этот налог не взимается.

Социальные платежи в сельском хозяйстве уплачиваются так же, как в других отраслях экономики. Эти выплаты дают сельскохозяйственным производителям право пользоваться государственной системой социального страхования. В странах с сильной системой государственного регулирования значение социальных выплат в общем налоговом бремени аграрного сектора достаточно высоко по сравнению с другими налогами

¹ Тютюрюков Н.Н., Кухаренко В.Б. Налоговые системы зарубежных стран... С. 72.

² Там же. С. 81.

(Италия, Франция), в других странах их удельный вес ниже (США, Великобритания).

Фермеры (как и любые другие предприниматели) уплачивают социальные налоги из дохода, наемные рабочие – из заработной платы. Например, в Италии фермеры в обязательном порядке должны осуществлять социальные выплаты в фонд страхования по инвалидности и в фонд страхования по болезням. Сельхозпроизводители с невысоким уровнем годового дохода освобождаются от осуществления социальных платежей, хотя на них распространяется режим получения выплат от государства, предусмотренный для всех налогоплательщиков.

В США, Великобритании фермеры не имеют льгот по уплате социальных платежей. При этом расходы на социальное страхование между фермером-работодателем и наемными рабочими делятся пополам, каждый платит половину соответственно от дохода и фонда заработной платы, в отличие от многих стран ЕС, где большую часть расходов на социальное страхование несет работодатель. Более того, налогом облагается не весь фонд заработной платы, а только часть.

Основные параметры налогового регулирования сельского хозяйства развитых стран показывают значительное количество сходных черт:

- налоговая политика в сельском хозяйстве развитых стран использует весь арсенал прямых и косвенных налогов, что и в национальных экономиках в целом;

- сельскохозяйственные товаропроизводители уплачивают и федеральные, и местные налоги. При этом если налоги федерального уровня в аграрном секторе единообразны, то местные налоги могут существенно различаться и определяются задачами данного региона, его специфическим географическим положением, состоянием местного бюджета. Поступления от федерального налога распределяются между федеральным и местным уровнем. Областной или местный налог остаются соответственно в областном и местном бюджетах;

- налогообложение сельского хозяйства предусматривает разнообразные льготы;

- мобильный налоговый механизм в аграрном секторе быстро приспосабливается к изменяющимся условиям экономической жизни. При сохранении общих принципов национального и отраслевого налогообложения периодически изменяются ставки, базы налогообложения, порядок дифференциации налогов¹.

¹ Домрачева Е.С. Налогообложение в системе государственного регулирования АПК // Сборник научных трудов СевКавГТУ. Сер. Экономика. 2008. № 7. С. 7.

Особый интерес представляет достаточно многообразная мировая практика налогообложения земель.

Земельный налог в большинстве стран является местным налогом, поскольку основной целью налогообложения земли признается пополнение местных бюджетов.

Методы исчисления земельного налога различны, но в целом представляют собой разновидности кадастрового метода. Поскольку рыночная цена земли существенно превышает кадастровую оценку, применение кадастрового метода также можно рассматривать как льготу.

Льготный подход к налогообложению земли в аграрном секторе, где она является основным средством производства, заключается также в том, что ставка налога на землю сельскохозяйственного назначения намного ниже ставки налога на землю несельскохозяйственного назначения. Ставки земельного налога в этой части, как правило, не превышают 1% стоимости земли.

Законы многих стран предусматривают также другие способы предоставления льгот по земельному налогу:

- полное исключение сельскохозяйственных земель из налогообложения (например в Великобритании);
- снижение налоговой ставки. В Италии для сельскохозяйственных кооперативов, расположенных в горных, малопригодных для ведения сельского хозяйства районах, ставка земельного налога снижена на 50%;
- альтернатива уплате земельного налога. В ряде штатов США предусмотрена возможность применения пониженной ставки подоходного налога либо налоговый кредит;
- освобождение от переоценки земельной стоимости. Земли, на которых осуществляются дренажные, ирригационные работы, посадка плодовых деревьев, во Франции, например, временно не переоцениваются.

Рассмотрим особенности налогообложения пользователей сельскохозяйственных земель в развитых странах.

В США налогообложение пользователей сельскохозяйственных земель основано на исчислении разницы между прибылью от сельскохозяйственной деятельности и производственными затратами. В разных штатах применяются свои подходы к использованию тех или иных факторов, определяющих прибыльность сельскохозяйственных земель¹. Важно, что при установлении налогов для данной категории земель весь

¹ American Fiscal Policy. Experiment for Prosperity / ed. by L.C. Thurow. [S.l.], 1967. 177 p.

ма существенную роль играют природные свойства земель, учет которых в отдельных штатах осуществляется по-разному. В целом уровень налога на доход с сельскохозяйственных земель зависит от их продуктивности, в связи с чем для отдельных типов почв определяется расчетная урожайность. Для каждого типа почвы определяются коэффициенты, характеризующие природные условия, которые влияют на продуктивность земель (степень эрозированности, увлажненность, каменистость и т.п.). На основе анализа каждый тип почв на специальной карте наделяется индексом, так называемым почвенным потенциалом, который отражает соотношение между доходом, который может быть получен от возделывания сельскохозяйственных культур, и расходами на мероприятия по поддержанию плодородия. Эти индексы учитываются при установлении размера налога.

Подходящий налог, который является одним из важнейших источников государственных доходов Италии, учитывает комплексный чистый доход, который складывается из доходов от земельной собственности, капитала и прочих источников. Доход от земельной собственности, в свою очередь, состоит из дохода от земельных участков и от строений. Первый из них происходит или из самого факта владения землей, или от осуществления аграрной деятельности. Второй состоит из дохода от эксплуатации зданий и сооружений непосредственным владельцем и из дохода, получаемого в результате их сдачи в аренду.

Размер земельной ренты регулируется кадастровыми реестрами. Размер налогов со строений, находящихся в пользовании непосредственного владельца, устанавливается на основе тарифов. Размер налогов со строений, отданных в аренду, определяется годовой арендной платой, обусловленной договором аренды. Кадастровые оценки пересматриваются 1 раз в 10 лет, но в интервалах между ними Министерство финансов может вносить в действующие нормативы поправочные коэффициенты.

При расчете налога на владение землей учитываются только земли, пригодные для сельскохозяйственной деятельности¹.

В Японии налоги на имущество юридические и физические лица вносятся, в отличие от России, по одинаковой ставке. Обычно это 1,4% от стоимости имущества. Переоценка производится 1 раз в 3 года. В объем налогообложения входят: все недвижимое имущество, земля, ценные бумаги, проценты по банковским депозитам. Налоги уплачиваются также

¹ Налоговые системы зарубежных стран / под ред. В.Г. Князева, Д.Г. Черника. М., 1997. 191 с.

в момент перехода собственности от одного владельца к другому, т.е. при приобретении или продаже имущества.

В Швеции самостоятельного налога нет, земля облагается в составе налога на капитал. Ставка налоговой нагрузки по мере увеличения накопленной стоимости (капитала) возрастает: землевладельцы с капиталом до 400 тыс. крон от этого налога освобождаются, от 400 до 600 тыс. платят 2 %, от 600 до 800 тыс. – 4%, от 800 тыс. до 2 млн. – 6%, свыше 2 млн. крон – 8%. Величину накопленной стоимости (так называемую налоговую оценку земли и недвижимости) определяют 1 раз в 5 лет, используя для расчета цены на уровне 75% от рыночных. Рациональное использование угодий в этой стране обеспечивается законодательно установленными жесткими правовыми регуляторами землевладения и землепользования¹.

К налогам, поступающим в местный бюджет Испании, кроме всего прочего, относятся налог на недвижимость (земельные участки и строения в пределах муниципального округа) и налог на возрастающую стоимость земельных участков. Налогооблагаемой базой по налогу на недвижимость считается кадастровая стоимость объектов недвижимости. Ставки дифференцируются муниципалитетом в пределах 0,3–1,22%². Налог на возрастающую стоимость земельных участков применяется в случае передачи земельного участка другому владельцу. Налогооблагаемой базой служит изменение кадастровой стоимости земельного участка за период от приобретения до продажи другому владельцу. Ставка налога различается по муниципалитетам и составляет обычно 16–30%³.

В регулировании величины земельного налога важную роль играет частота, с которой пересматриваются оценки стоимости земельных участков. В условиях инфляции такой пересмотр чаще всего сопровождается повышением оценок облагаемого имущества. В США оценки иногда пересматриваются каждый год, но чаще – раз в 2–4 года, в Японии – раз в 3 года, в Нидерландах – раз в 4 года, в Германии ставки индексируются каждый год, в Швеции – раз в 10 лет⁴.

¹ Панкова К. О налоге на сельхозугодья // АПК: экономика и управление. 2000. № 11 С. 44–50.

² Мордовцев А. Особенности земельных отношений в России // Международный сельскохозяйственный журнал. 2000. № 4. С. 44–45.

³ Налоговые системы зарубежных стран / под ред. В.Г. Князева, Д.Г. Черника... 191 с.

⁴ Мир денег : краткий путеводитель по денежной, кредитной и налоговой системах Запада / под ред. Р.М. Энтова. М., 1992.

Налог на продажу земельных участков уплачивается в ряде стран помимо земельного налога. В качестве базы для его исчисления используется фактическая цена продажи участка. В Германии ставка такого налога составляет 3,5%. При уплате налога на продажу земельных участков сельскохозяйственные производители также имеют различные льготы. В Германии и во Франции не облагаются налогом покупки дополнительных земельных участков, если размеры фермы после покупки не превышают пределы стандартного семейного хозяйства. В Италии ставка налога на продажу земельных участков составляет 8%, а при повторной продаже земельного участка в течение пяти лет ставка налога снижается на 25%¹.

Вышеизложенное позволяет сделать вывод, что в разных странах мира независимо от форм собственности на землю принцип платности использования земель является всеобщим. В зарубежных странах доходы от использования земель изымаются через налоги, направленные на изъятие земельной ренты. В государствах, где налоговая система страны находится на стадии формирования, эти налоги являются общегосударственными, а в странах, где сформированы эффективные налоговые системы и функции властей четко разделены между уровнями управления, имущественные налоги являются источниками доходов местных бюджетов.

Анализ налогообложения сельскохозяйственных земель в зарубежных странах свидетельствует об отсутствии идеальной для всех стран модели налогообложения земли в силу огромного влияния политики и исторических традиций на налоговую систему. Однако поимущественные (поземельные) налоги являются исторически самыми устоявшимися налогами. Доля поступлений по этим налогам в общем объеме налоговых поступлений в развитых странах сильно различается. Так, если в Великобритании и Северной Ирландии эта доля составляет свыше 10%, то в Бельгии, Греции, Австрии, Италии, Люксембурге, Турции, Финляндии, Швейцарии, Испании она не превышает 1%².

Изучение опыта налогообложения земли за рубежом позволяет наметить направления совершенствования налогообложения сельскохозяйственных угодий, которые могут быть учтены при повышении эффективности налогового регулирования в России. При этом не следует игнориро-

¹ Пьянова М.В. Зарубежный опыт налогового стимулирования аграрного сектора экономики... С. 23–28.

² Перов А.В. Налоги и международные отношения России. М., 2000.

вать исторический опыт и самой России в данной области, накопленный ею в целом за более чем тысячелетний срок своего существования.

Таким образом, земельный налог с сельскохозяйственных угодий – категория сложная и в экономической науке трактуемая далеко не однозначно. Она сочетает в себе признаки как налога, так и неналогового платежа, не являясь чисто экономической категорией, т.е. выходя за рамки общественных производственных отношений на уровень отношений между человеком и природой. Человек вправе претендовать на часть ренты лишь в той мере, в какой он содействует образованию и получению земельной ренты. Следовательно, земельный налог с сельхозугодий должен стать регулятором экономической эффективности их использования. Эта эффективность не может максимизироваться любой ценой. Она должна быть достаточно высока, чтобы обеспечить человеку достойное существование, но при этом не противоречить требованиям экологической безопасности. Только при этом условии можно говорить о перспективе устойчивого экономического роста.

Земельный налог представляет собой своеобразную форму финансовых отношений между собственником (владельцем, пользователем) земли и государством по поводу изъятия земельной ренты в бюджет, зависящей по своей величине от плодородия, местоположения земельного участка, экологического состояния почв и производительности добавочных вложений капитала, осуществляемых в целях расширенного воспроизводства земли как целостной системы рентообразующих факторов. Рассматривая земельный налог как один из главнейших способов повышения экономической эффективности агропромышленных компаний, его необходимо устанавливать соразмерно доходу, экономически и экологически обоснованным; он не должен обременять своего плательщика ни высокой ставкой, ни сложной процедурой уплаты или ее неудобными сроками; ставки налога должны быть в регрессивной зависимости от динамики качества сельхозугодий. Кроме того, необходимо его включение в единую систему финансового кругооборота, с тем чтобы от его изъятия и последующего использования была хотя бы косвенная отдача налогоплательщикам через его целевое направление на экологические нужды.

Почти во всех странах, в том числе и в России, налогообложение земель отнесено к компетенции местного самоуправления, хотя их общая регламентация осуществляется на центральном уровне. Средства, поступающие в местные бюджеты, используются для сохранения и повышения плодородия почв, стимулирования рационального использования земель и землеохранных мероприятий.

Таким образом, мировой опыт подтверждает вывод о том, что налоговое регулирование становится эффективным тогда, когда земельный налог приобретает объективную экологическую направленность, а именно через механизм финансового кругооборота возвращается на уровень рентаобразующих факторов, обеспечивая их устойчивое воспроизводство¹.

Положительным моментом налогообложения аграрного сектора за рубежом является его устойчивость и приемлемость для экономических систем развитых государств. С позиций применения зарубежного опыта для аграрного сектора России можно выделить следующие аспекты:

- 1) разработка налоговой политики с учетом особенностей аграрного производства в отдельных регионах;
- 2) налоговое стимулирование инвестиций в данный сектор экономики;
- 3) упрощенный порядок ведения бухгалтерского учета;
- 4) установление налогового периода по ряду налогов в соответствии с производственным циклом и их однократное взимание в конце периода.

Проанализируем, каким образом государство регулирует налоговый механизм в российской экономике и в сфере агропромышленного комплекса в частности.

¹ Кундиус В.А., Иванова Ю.Н. Земельное налогообложение США и стран ЕС. Опыт для российского АПК // Вестник Алтайск. гос. аграрного ун-та. 2008. № 11 (49). С. 61.

2. ВЛИЯНИЕ НАЛОГОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ НА ЭКОНОМИЧЕСКУЮ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ ПРЕДПРИЯТИЙ АПК

2.1. Организационно-экономические и финансовые проблемы предприятий АПК

Переход к рыночной экономике требует от предприятий повышения эффективности, конкурентоспособности на основе внедрения достижений научно-технического прогресса, эффективных форм хозяйствования и управления, активизации предприимчивости, инициативы. В условиях, когда предприятия получили самостоятельность в управлении и ведении хозяйства, право распоряжаться ресурсами и результатами труда, они несут полную экономическую ответственность за свои решения и действия. Их благополучие и коммерческий успех всецело зависят от степени эффективности их деятельности¹.

Важнейшим условием эффективного развития сельского хозяйства является внедрение и осуществление действенного, надлежаще организованного стратегического управления данной отраслью производства, что способствует выводу из кризисной ситуации и обеспечивает стабильную тенденцию экономического роста сельскохозяйственного производства.

Согласно мнению современных российских ученых-аграрников, возникает необходимость всеобъемлющей целенаправленной государственной корректировки рыночных процессов, которая и добивается органического взаимодействия соответствующих, присущих рынку и государственному управлению регуляторов. Благодаря этому отсекаются искусственные наслонения и перекосы в системе рыночных отношений и обеспечивается гибкий учет законов рынка².

Системный подход к проблеме государственного регулирования АПК предполагает разработку адекватного организационно-экономического механизма, методов и инструментов его воздействия на процесс расширенного воспроизводства в аграрной сфере экономики³.

¹ Терещенко Н.Н., Емельянова О.Н. К вопросу об оценке эффективности деятельности предприятий торговли // Проблемы современной экономики. 2004. № 4 (12).

² Буздалов И.Н. Стратегия аграрной политики в переходный период: концепция и основные направления // Социально-экономические проблемы аграрной политики и развитие агропродовольственных рынков. М., 2002.

³ Кундиус В.А. Экономика АПК. Барнаул, 2007. С. 272.

Анализ экономической ситуации последних лет показал, что система и механизмы государственного регулирования сельского хозяйства, а также условия производства оказались недостаточными для формирования эффективного и конкурентоспособного, динамично развивающегося аграрного сектора экономики страны. Объемы производства сельскохозяйственной продукции хотя и увеличиваются, однако не достигают уровня доперестроечного периода. Экономическая эффективность производства продукции в аграрной сфере остается низкой. Сложившиеся на рынке цены на продукцию сельского хозяйства не обеспечивают достаточную рентабельность производства и, соответственно, возможности расширенного воспроизводства основных средств и почвенного плодородия. Этому не способствует и сложившийся диспаритет цен на промышленную и сельскохозяйственную продукцию. Уровень оплаты труда в сельском хозяйстве у большинства работающих остается ниже прожиточного минимума.

На современном этапе приоритетными целями государственного регулирования сельского хозяйства должны выступать: развитие конкурентоспособного и устойчивого сельскохозяйственного производства; формирование развитых рынков сельскохозяйственной продукции; создание для сельскохозяйственных товаропроизводителей равных с субъектами хозяйственной деятельности других отраслей экономики условий получения дохода, повышение финансовой устойчивости сельскохозяйственных товаропроизводителей; повышение качества жизни граждан, проживающих в сельской местности; охрана окружающей среды, сохранение и воспроизводство природных ресурсов, используемых в сельском хозяйстве¹.

Важный инструмент государственной поддержки сельского хозяйства – система льготного налогообложения. Она призвана обеспечить повышение эффективности производства, в том числе за счет ускоренного освоения достижений научно-технического прогресса. Фискальная функция налогов за счет различных льгот сведена к минимуму: налоговые платежи сельского хозяйства меньше налоговых льгот².

Совершенствование методов государственной ресурсной поддержки в условиях регулируемого рынка сельскохозяйственной продукции будет способствовать стабилизации доходов сельскохозяйственных предпри-

¹ Иванова Ю.Н. Организационно-экономические и финансовые проблемы агропромышленных компаний Алтайского края // Аграрная наука – сельскому хозяйству : сборник статей : в 3 кн. / IV Междунар. науч.-практ. конф. Барнаул, 2009. С. 112.

² Кундиус В.А. Экономика агропромышленного комплекса. М., 2010. С. 295.

ятий как основы устойчивого экономического развития аграрного сектора. Эта проблема актуальна и для Алтайского края.

Для данного научного исследования нами был выбран агропромышленный комплекс ввиду того, что Алтайский край является аграрным регионом. В связи с этим состояние сельскохозяйственной отрасли напрямую влияет на успешное развитие края, а также на продовольственную безопасность региона и страны в целом.

Экономика Алтайского края – это многоотраслевой комплекс. Значительная часть добавленной стоимости формируется базовыми секторами экономики края – промышленностью и сельским хозяйством. На промышленность приходится 18,8% ВРП края (по России и СФО – более 30%). Доля сельского хозяйства в ВРП края (18,2%) одна из самых высоких в России (в среднем около 5%) и Сибирском федеральном округе (7%)¹.

Анализируя данные табл. 2.1, 2.2, можно сделать вывод, что наибольший удельный вес в структуре ВРП края занимают оптовая и розничная торговля, ремонт автотранспортных средств, мотоциклов, бытовых изделий и предметов личного пользования (23,9%). На втором месте обрабатывающие производства (почти 17%), и только после них сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство (15,2%). При этом доля последнего имеет тенденцию к незначительному снижению, что, на наш взгляд, можно объяснить закредитованностью аграрного сектора и подверженностью влияния как экономических, так и природных факторов.

Алтайский край, безусловно, является агропромышленным регионом, но все возрастающие объемы инвестиций в основной капитал хозяйств не могут сравниться с теми объемами, которые вкладываются в развитие таких отраслей экономики края, как энергетика, черная металлургия, машиностроение, пищевая промышленность, жилищное и дорожное строительство. Основной формой государственной поддержки в последние годы является субсидирование процентных ставок по инвестиционным кредитам, что не позволяет многим хозяйствам, балансирующим на грани выживания, использовать данный ресурс для улучшения своего экономического состояния.

¹ Иванова Ю.Н. Роль налогов в решении экономических проблем предприятий АПК Алтайского края // Проблемы и перспективы развития экономики и менеджмента в России и за рубежом : материалы межрегион. науч.-практ. конф. Барнаул, 2009. С. 172.

Таблица 2.1

**Валовый региональный продукт Алтайского края
с 1998 по 2011 г., млн. руб.**

Год	1998	2000	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
ВРП	19867,5	32430,6	73107,4	88733,3	114840,5	135686,4	173810,5	223563,4	268841,6
Темп роста к предыдущему году	85,9	102,8	103,8	107,7	107,2	101,6	110,2	109,5	103,3

Таблица 2.2

**Структура валового регионального продукта Алтайского края
в 2007–2011 гг., %**

Разделы структуры ВРП	2007	2008	2009	2010	2011
<i>Раздел А Сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство</i>	23,3	16,8	16,4	15,8	15,2
Раздел В Рыболовство, рыбоводство	0	0	0	0	0
Раздел С Добыча полезных ископаемых	0,1	0,2	0,4	0,5	0,7
Раздел D Обрабатывающие производства	17	19,4	18,5	17,5	16,9
Раздел E Производство и распределение электроэнергии, газа и воды	5,4	5,7	4,5	4,2	4
Раздел F Строительство	4	4,7	4,8	4,2	4,2
Раздел G Оптовая и розничная торговля; ремонт автотранспортных средств, мотоциклов, бытовых изделий и предметов личного пользования	19,3	21,8	20,9	23,7	23,9
Раздел H Гостиницы и рестораны	0,6	0,8	0,8	0,8	0,9
Раздел I Транспорт и связь	7,1	7,5	8,6	8,9	8,8
Раздел J Финансовая деятельность	0,1	0,1	0,2	0,1	0,1
Раздел K Операции с недвижимым имуществом, аренда и предоставление услуг	5,1	5,5	6,3	6,5	6,8
Раздел L Государственное управление и обеспечение военной безопасности; социальное страхование	4,8	5	7,1	7,2	7,4
Раздел M Образование	5,1	5,2	4,6	4,1	4,2
Раздел N Здравоохранение и предоставление социальных услуг	7	6	5,5	5,2	5,6
Раздел O Предоставление прочих коммунальных, социальных и персональных услуг	1,1	1,3	1,4	1,3	1,3

Кризисные явления в народном хозяйстве и отрасли сельского хозяйства порождены совокупностью проблем как общеэкономического, отраслевого, так и организационно-экономического и финансового характера.

С одной стороны, острота кризисных явлений аграрного сектора Алтайского края имеет объективный характер, так как сельскохозяйственное производство зависит от почвенно-климатических условий, использования биологических активов в качестве средств и предметов труда, имеет сезонный характер и остро испытывает недостаток финансовых ресурсов и постоянно противостоит монопольным действиям заготовительных, перерабатывающих, обслуживающих, торговых организаций, поставщиков материально-технических ресурсов. С другой стороны, спад производства и ухудшение социального положения крестьян обусловлено неотлаженными системами государственного, муниципального и хозяйственного управления.

На протяжении последних лет в Алтайском крае сформировались существенные положительные тенденции повышения уровня и качества жизни людей, развития социальной сферы и экономики. Благодаря принятым федеральными органами и органами исполнительной власти Алтайского края по стабилизации и развитию агропромышленного производства мерам, сельское хозяйство вышло на положительную динамику роста. Несколько улучшились экономические условия деятельности сельскохозяйственных товаропроизводителей, возросла прибыль агропромышленных компаний, сократилась их просроченная кредиторская задолженность.

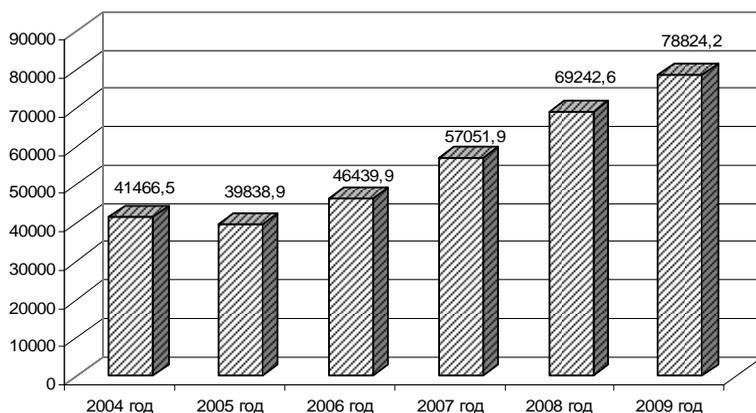


Рис. 2.1. Валовая продукция сельского хозяйства Алтайского края (млн. руб.)

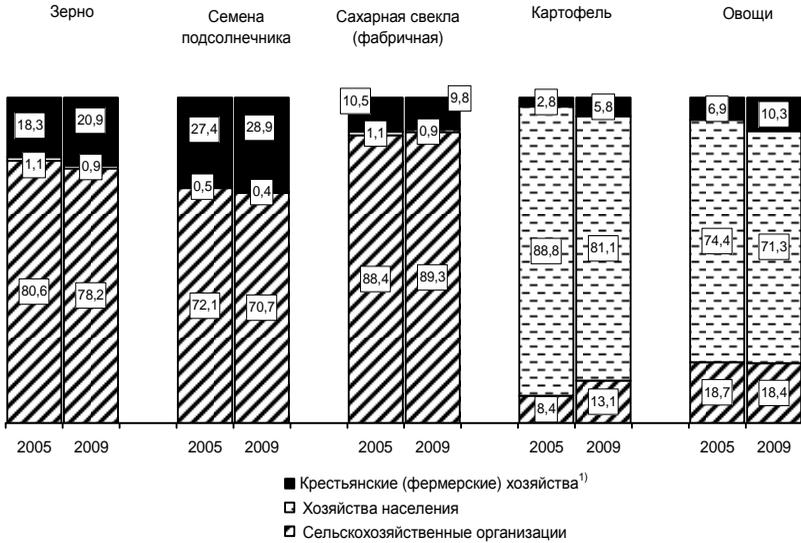


Рис. 2.2. Структура производства основных продуктов растениеводства по категориям хозяйств (в процентах от общего объема производства в хозяйствах всех категорий)

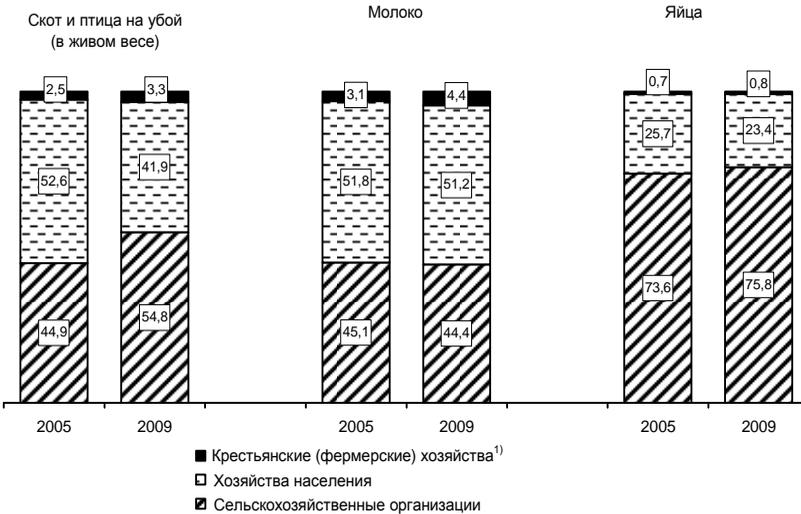


Рис. 2.3. Структура производства основных продуктов животноводства по категориям хозяйств (в процентах от общего объема производства в хозяйствах всех категорий)

Проведенный анализ производства сельхозпродукции предприятиями аграрного региона показал, что в сфере растениеводства наблюдается устойчивая тенденция снижения доли сельскохозяйственных организаций по производству основных видов продукции в пользу увеличения производительности хозяйств населения и крестьянских (фермерских) хозяйств. В частности, за прошедшие пять лет доля производства зерна сельскохозяйственными организациями в общем объеме его производства по краю снизилась на 2,4%, при одновременном росте на 2,6% аналогичной продукции крестьянских (фермерских) хозяйств. Однако в производстве сахарной свеклы крупные сельскохозяйственные организации занимают доминирующее положение (практически 90% от всего сахарного производства региона). Безусловными лидерами по выращиванию картофеля и овощей, как и пять лет назад, являются хозяйства населения, что подкрепляется аграрностью региона, благоприятными климатическими условиями и наличием земельных участков в личном пользовании жителей края.

На фоне общего роста сельхозпродукции в течение пяти лет в крае продукция животноводства в основном своем объеме производится сельскохозяйственными организациями (особенно это относится к производству яиц – более 75% от общего объема). Но при этом хозяйства населения постоянно наращивают объемы производства и активно производят сырье для перерабатывающих предприятий, например, в производстве молока по итогам 2010 г. их доля на 6,8% больше доли в данной сфере сельскохозяйственных организаций. Медленный, но стабильный рост наблюдается в продукции животноводства крестьянских (фермерских) хозяйств по всем видам продукции.

Подобная положительная динамика для мелких и средних хозяйств стала возможной во многом благодаря активной государственной поддержке. В частности, для предпринимателей доступны программы кредитования, субсидирования части банковской процентной ставки по кредитам, субсидий на компенсацию части затрат по страхованию урожая сельскохозяйственных культур, урожая многолетних насаждений и посадок многолетних насаждений, а также система грантов на поддержку малого и среднего бизнеса.

Таким образом, по данным Территориального органа Федеральной службы государственной статистики, в Алтайском крае отмечается положительная динамика роста объема сельскохозяйственной продукции. По итогам 2011 г. отмечаются самые значительные за последние шесть лет стоимостные показатели в сопоставимой оценке – 119,2% к данным 2010 г.

Таблица 2.3

**Индексы объема продукции сельского хозяйства Алтайского края,
% к предыдущему году**

Годы	1992	1995	1998	2000	2006	2007	2008	2009	2010
Крестьянские (фермерские) хозяйства и индивидуальные предприниматели	724,9	117,7	167,9	176,4	98,4	149,5	138,9	84,7	140,9
Хозяйства населения	101	98,4	96,4	104,7	91,6	105,6	99,5	101,7	103,4
Хозяйства всех категорий	80,4	112	105,9	122	91,1	109,4	109,2	94,8	120,2
Сельскохозяйственные организации	71	121,4	111,6	133,8	89,2	107,8	114,4	91,3	132,1

Стоит отметить, что Алтайский край по выпуску продукции сельского хозяйства опередил все прочие регионы Сибирского федерального округа. А по производству зерна занял четвертое место в России.

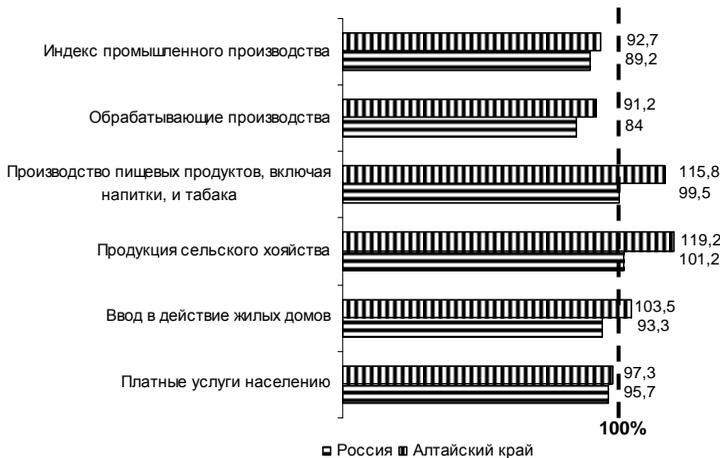


Рис. 2.4. Основные показатели экономического развития Алтайского края в сравнении с Россией (2011 г. в % к 2010 г.)

И в I квартале 2011 года Алтайский край выпустил больше сельхозпродукции, чем другие регионы, входящие в состав Сибирского федерального округа. За январь–март было произведено продукции сельского хозяйства более чем на 11 млрд. руб. – это 23,6% от общего объема по СФО.

Таблица 2.4

**Финансовый результат (прибыль минус убыток) деятельности предприятий
АПК Алтайского края на 1 января (тыс. руб.)**

Годы	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Сельское хозяйство	2231898	1032895	1371289	2656608	2841332	1729195
Растениеводство	1350500	464942	716547	1702529	1707269	806029
Овощеводство	50					
Животноводство	880224	567953	646478	944687	1087325	912651
Производство пищевых продуктов, включая напитки	735113	419008	635394	1130786	1727092	3584864
Производство мяса и мясопродуктов	10097	11992	7287	7139	12902	154462
Производство мяса		1796	3219	5243	5739	73791
Производство молочных продуктов	104775	79035	33974	419389	334059	492875
Переработка молока и производство сыра	81537	58675	19451	334791	322621	463643
Производство цельномолочной продукции	3205	2682	11796	266416	293465	422060
Производство кисломолочной продукции		150	32	240775	274392	378999
Производство сыра	73820	51880	7655	25622	25003	39324
Производство продуктов мукомольно-крупяной промышленности, крахмалов и крахмалопродуктов	271317	55299	237784	293863	567373	444293
Производство муки из зерновых и растительных культур и готовых мучных смесей и теста для выпечки	265369	53713	231601	273383	559897	371023
Производство хлеба и мучных кондитерских изделий недлительного хранения	13896	29768	34346	43247	73060	117381
Производство сахара		2730	10250	9132	7016	199967
Производство макаронных изделий	7665		7534	35561	11159	33668
Производство напитков	314476	238221	302566	311731	302974	407950

Наибольшие финансовые результаты имеют предприятия АПК, занятые производством пищевых продуктов, включая напитки – 3 584 864 тыс. руб., существенными темпами наращивающие объемы производства и, следовательно, их финансовые результаты. В частности, за 2010–2011 гг. практически в 2 раза составил рост разницы прибыли и убытков предприятий АПК данного профиля деятельности. Это подтверждает тот факт, что перерабатывающие сельхозпродукцию предприятия более прибыльные, нежели те, которые занимаются выращиванием сельскохозяйственного сырья, разведением скота и т.д., имеющие в совокупности 1 729 195 тыс. руб. финансового результата. При этом наблюдается динамика к снижению финансовых результатов порядка 40% в 2011 г. по сравнению с 2010 г.

Тем не менее, темпы роста производства в отрасли остаются низкими. Агропромышленные предприятия Алтайского края продолжают функционировать в условиях неблагоприятной инвестиционной ситуации, низкого платежеспособного спроса основной части населения на продовольственные товары, а также ограниченных финансовых ресурсов, недостаток которых приводит к дальнейшему ухудшению состояния материально-технической базы отрасли.

Самой острой проблемой для сельского хозяйства остается проблема недостатка сельскохозяйственной техники. Общая потребность села в финансовых ресурсах превышает 180–200 млрд. руб., а из бюджета поступает в виде кредитов всего 35–40 млрд. руб. в год¹.

Из представленных в табл. 2.5 данных видно, что коэффициенты обновления являются крайне низкими и имеют тенденцию к снижению по всем видам сельхозтехники за 2004–2011 гг.

Ввиду того, что аграрный сектор не изолирован от остальной экономики региона, он, безусловно, сталкивается с теми же проблемами, что и прочие секторы: финансовой нестабильностью, отсутствием законодательных гарантий прав собственности и выполнения контрактов, низким уровнем менеджмента и административного управления экономикой и пр. Кроме того, местным сельхозтоваропроизводителям ограничивают экономическую эффективность производства товары, импортируемые из соседних регионов.

¹ Экономика и организация сельскохозяйственного производства / под ред. А.Э. Сагайдака. М., 2005.

Таблица 2.5

Коэффициенты обновления сельхозтехники в Алтайском крае в 2004–2011 гг., %

Годы	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Всего тракторов (без тракторов, на которых смонтированы земельные, мелиоративные и другие машины)	0,6	0,9	1,1	0,7	0,9	2,1	3	1,5
Тракторы, на которых смонтированы земельные, мелиоративные и другие машины							2,8	1,4
Жатки валковые	2,2	2,3	4,3	3,4	5,2	8,1		3,5
Плуги							1,2	0,8
Культиваторы							4	1,5
Сеялки							3,5	1
Комбайны зерноуборочные	2,7	1,6	2,3	1,2	3	4,6		3,3
Комбайны кукурузоуборочные	3,3		6,7	4,5		8,7		–
Комбайны кормоуборочные	2,3	3	2,7	2,4	7,1	6,5		6,3
Комбайны льноуборочные		2,8			5	3,4		–
Комбайны картофелеуборочные			1,6			4,3		–
Свеклоуборочные машины (без ботвоуборочных)	2,7	2,4	1,4	1,3	7,2	5,8		3,9
Доильные установки и агрегаты – всего	1,4	0,5	1,3	0,7	6,3	5,2	4	3,1
Тракторы							3	1,5

Таблица 2.6 показывает, насколько потенциал сельхозпроизводства и развития сельского хозяйства в целом в Алтайском крае не используется, а замещается ввозом готового сырья и продукции АПК из соседних регионов Западной Сибири.

Таблица 2.6

Ввоз сельскохозяйственных продуктов на территорию Алтайского края от сельскохозяйственных организаций других субъектов РФ (тонн; яйца – шт.)

Годы	2007	2008	2009	2010	2011
Зерно	15173	29714	19823	45064	28312,47
Скот и птица	807	2879	4394	3218	2435,6
Молоко и молочные продукты	3456	4815	5014	8101	10559,7
Яйца и яйцепродукты (тыс. шт.)		17621	14249	18145	32268

Тем не менее, есть специфические отраслевые проблемы. Прежде всего, предприятия АПК сталкиваются с проблемой ограниченного спроса на агропродовольственную продукцию. Другая важнейшая проблема АПК Алтайского края сегодня – тяжелое финансовое положение сельского хозяйства. Как следствие этой проблемы – неуплата налогов или задержка платежей в бюджетную систему государства.

Таблица 2.7

**Удельный вес убыточных сельскохозяйственных организаций
и сумма их убытков в Алтайском крае на 1 января**

Годы	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Удельный вес, %	30,86	47,59	30,2	14,22	17,19	24,91
Сумма убытка, тыс. руб.	671 286	1 269 018	882 627	430 873	500 791	959 361

Причинами и основными составляющими финансовой проблемы сельского хозяйства Алтайского края, объясняющими существенный рост доли убыточных предприятий АПК и увеличение суммы их убытка, являются:

- малые денежные поступления от реализации продукции в силу ограничений сбыта;

- нехватка собственных средств для сезонного финансирования производства и недоступность банковского кредита. В силу этого – распространенность товарных форм кредита (государственного и частного), бартерных сделок, взаимозачетов. При всех формах натурального обмена устанавливаемые пропорции, как правило, хуже для сельского хозяйства, чем при обычных денежных сделках. Соответственно, идет дальнейшее ухудшение финансового положения сельского хозяйства;

- высокая степень закредитованности сектора, в основном по льготным государственным кредитам. Основная часть предприятий имеет блокированные банковские счета («картотека»), что обуславливает неденежные формы кредитов, бартеризацию сектора и соответственное снижение рентабельности;

- высокий уровень долгов по платежам в бюджеты и внебюджетные фонды. Основная часть этих долгов приходится на пени и штрафы за просроченные платежи. Существующая система налогообложения не учитывает сезонный характер производства и поступления финансовых ресурсов в сельском хозяйстве. Эти долги также участвуют в блокирование расчетных счетов и бартеризации сделок в продовольственной цепи со всеми вытекающими последствиями.

Таблица 2.8

**Кредиторская задолженность предприятий АПК Алтайского края
по видам производств на 1 января (тыс. руб.)**

Годы	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Сельское хозяйство, в т.ч.	6139567	6193636	6278032	5722064	5698206	5173975
Растениеводство	3670673	3734257	4285281	3778744	3197595	2404506
Овощеводство	22222					
Животноводство	2413450	2459379	1964648	1902681	2475438	2726740
Производство пищевых продуктов, вкл. напитки	2979707	3477169	4092233	5865958	7990081	7182120
Производство мяса и мясопродуктов	112843	171232	165805	251420	530968	650234
Производство раститель- ных и животных масел и жиров	81549	94110	73954	54578	273036	260104
Производство молочных продуктов	634282	634848	933379	1393460	1802545	1912327
Производство цельномо- лочной продукции	304110	319732	429444	856443	958915	744971
Производство кисломо- лочной продукции	562	690	821	48513	64490	71112
Производство сыра	148157	214724	217948	226670	448711	752744
Производство продуктов мукомольно-крупяной промышленности	888887	1178512	1445323	2401036	2708368	2421040
Производство муки из зерновых и раститель- ных культур и готовых мучных смесей и теста для выпечки	777628	1130821	1349390	2069002	2341218	1925794
Производство крупы, му- ки грубого помола, гра- нул и прочих продуктов из зерновых культур	107974	47691	95933	332034	367150	495246
Производство хлеба и мучных кондитерских изделий недлительного хранения	60621	61138	74821	127622	62543	88904
Производство сахара	191165	226023	232105	628742	760950	193641
Производство шоколада и сахаристых кондитер- ских изделий	33325	93467	121696	66015	157115	133978
Производство макарон- ных изделий	83727	98201	110438	52360	84495	81422
Производство напитков	852057	886470	825898	811866	841495	963848
Производство пива	103075	118491	159104	153675	159199	153289
Производство минераль- ных вод и др. безалко- гольных напитков	131210	211720	30889	60216	26651	48616

Данные свидетельствуют о том, перерабатывающие предприятия имеют более низкие показатели кредиторской задолженности и в основном у них наблюдается тенденция к ее снижению. По сельскому хозяйству края в целом наблюдается также снижение кредиторской задолженности, но при этом ее общий объем по-прежнему является существенным. По причине низкой рентабельности сектора сельское хозяйство страдает от значительной декапитализации и технической деградации. Отсутствие адекватных денежных поступлений привело к физической амортизации основной части основных средств сельхозпредприятий, закупки техники и оборудования сократились в несколько раз. Удорожание ресурсов привело к их более эффективному использованию в сельском хозяйстве по сравнению с советским периодом, но в то же время даже при расширении спроса на отечественную сельскохозяйственную продукцию быстрое наращивание предложения будет сдерживаться уровнем декапитализации сектора.

Несмотря на существующие организационно-экономические и финансовые проблемы сельского хозяйства, Алтайский край вносит свой вклад в продовольственную безопасность как в регионах Сибири и Дальнего Востока, так и России в целом: за пределы края ежегодно вывозится около 80% муки и крупы (Алтайский край – крупнейший производитель этих товарных групп в России), около 70% сыра и около 20% животного масла. В крае производится около 85% маслосемян подсолнечника в Сибири, выращивается лен-долгунец, соя. Алтайский регион – единственный за Уралом, где производится и перерабатывается сахарная свекла.

Таблица 2.9

**Вывоз сельскохозяйственных продуктов предприятиями АПК
за пределы Алтайского края, включая экспорт (тонн; яйца – шт.)**

Годы	2007	2008	2009	2010	2011
Зерно	1660	1695	1917	12861	13808
Скот и птица	9623	11434	9777	9128	30620,7
Молоко и молочные продукты	14857	15332	20683	17398	15330
Яйца и яйцопродукты (тыс. шт.)	97298	126952	163193	192545	200222

Таким образом, обеспечение других регионов России и иностранных государств продукцией АПК Алтайского края осуществляется ежегодно, но в небольших объемах. В частности, вывоз молока и молочных продуктов был в 2011 г. на 12% меньше, чем в 2010 г., а яйца и яйцопродукты наоборот вывозятся и экспортируются в большом количестве с динамикой роста товарооборота.

Благодаря поддержке федерального и краевого бюджетов объем государственного финансирования сельского хозяйства вырос за 2 года в 1,8 раза

и в 2011 г. достиг более 3,5 млрд. руб. Реализация программных мероприятий позволила за последние два года увеличить инвестиции в основной капитал по сельскому хозяйству в 2,2 раза. Существенно (в 1,7 раза) выросла среднемесячная заработная плата работников сельского хозяйства. В целом за два года производство валовой продукции сельского хозяйства края возросло почти на 19% (по России – на 7%).

Объем продукции сельского хозяйства, произведенной всеми категориями сельхозтоваропроизводителей, по итогам 2011 г. составил 78,8 млрд. руб. или 119,2% в сопоставимой оценке к уровню 2010 г. (производство сельхозпродукции в среднем по России – 101,2%). Валовой сбор зерна в 2011 г. составил 5,6 млн. т (в весе после доработки); урожайность – 15,3 ц/га, что на 4 ц выше аналогичного показателя 2010 г. Производство скота и птицы на убой во всех категориях хозяйств увеличилось на 12,3%, молока – на 1,3%, яиц – на 4,4%, в т.ч. в сельхозорганизациях – в 1,7 раза, на 1,2% и на 8,5% соответственно. Продуктивность коров в сельхозорганизациях края выросла на 1,7% и составила 3572 кг.

На увеличение объемов производства животноводческой продукции и повышение продуктивности оказала влияние реализация крупных инвестиционных проектов: КФХ «Функер», ООО «Толстовское», I очередь ООО «Западное», ООО «Сибирские бычки».

Государственная поддержка сельхозтоваропроизводителей осуществлялась в рамках реализации мероприятий Государственной и ведомственной целевых программ развития сельского хозяйства.

По состоянию на 01.01.2011 г. малыми формами хозяйствования получено 5 тыс. кредитов на сумму 1,2 млрд. руб. Для строительства (реконструкции) и модернизации производственных объектов сельхозтоваропроизводителями края привлечено 28,5 млрд. руб. кредитных ресурсов.

За 2011 г. на социальное и инженерное благоустройство сельских поселений Алтайского края направлено 550,4 млн. руб. Средства государственной поддержки на строительство (приобретение) жилья получили 558 семей, из которых 302 – семьи молодых специалистов. С участием средств краевого лизингового фонда приобретено 157 единиц сельскохозяйственной техники на сумму 304 млн. руб.

Для того, чтобы в полной мере оценить наличие организационно-экономических и финансовых проблем у предприятий АПК края, необходимо провести тщательный анализ эффективности их деятельности.

Безусловным фактором, оказывающим влияние на экономическую эффективность предприятий АПК, является налогообложение. От уровня налоговых ставок, от наличия возможных льгот и преференций напря-

мую зависит реальное финансовое состояние организаций аграрного сектора. Ввиду того, что Алтайский край является аграрным регионом со значительной долей сельскохозяйственных организаций в общей численности хозяйствующих субъектов, анализ государственного регулирования, а также разработка механизма повышения экономической эффективности посредством системы налогообложения являются наиболее актуальными и своевременными научными исследованиями.

2.2. Анализ налоговой нагрузки предприятий АПК Алтайского края

Эффективность налогового регулирования характеризуется количественными (долей налогов в ВВП, удельным весом различных налогов как в общей сумме налоговых поступлений, так и в ВВП, пропорциями распределения налогов между различными уровнями бюджетной системы) и качественными показателями (рост рентабельности производства и инвестиций, повышение благосостояния хозяйствующих субъектов и граждан, финансовая самодостаточность территорий (субъектов федерации и муниципальных образований))¹.

Экономика Российской Федерации в ходе реформ оказалась ориентированной на макроуровне таким образом, что производственно-хозяйственная деятельность в реальном секторе экономики стала в финансовом отношении невыгодной для большинства организаций, осуществляющих инвестиции в ее развитие.

Кроме того, произошло сокращение источников финансирования инвестиций. Инфляция обесценила оборотный капитал, амортизационный фонд предприятий и накопления, используемые для инвестиций. Кредит по причине значительного превышения процентов за пользование им над уровнем рентабельности в реальном секторе экономики стал почти недоступен. Государственное финансирование сократилось из-за резкого снижения реальных доходов бюджета и либерализации экономики, предполагающей минимизацию государственного присутствия в ней.

В настоящее время перед экономикой страны стоит задача так изменить налоговый механизм, чтобы он стимулировал и обеспечивал в финансовом отношении инвестиционную активность реального сектора экономики. При этом налоговому регулированию принадлежит особо важная роль в достижении высокой экономической эффективности как

¹ Грибкова Н.Б. Налоги в системе государственного регулирования экономики России... С. 55.

экономики аграрного региона в целом, так и агропромышленных компаний в частности.

Снижение ВВП уменьшает налогооблагаемую базу налогов на доходы (прибыль), косвенных налогов и др. В России, несмотря на оживление экономики в последние годы, объем ВВП продолжает оставаться существенно меньшим, чем он был в 1990 г. При этом налоговая политика вступает в противоречие с экономическими задачами государства: с одной стороны, требуется резкое снижение налогов для улучшения финансового положения предприятий и оживления экономики, с другой стороны, бюджету необходимы дополнительные поступления за счет налогов.

Совершенствование налогового стимулирования экономики должно происходить на всех трех уровнях власти. Роль налогового регулирования экономики на федеральном уровне заключается в стимулировании увеличения конечного результата деятельности предприятий за счет создания инвестиционно-направленной налоговой системы, целью которой является умеренное использование налогов, увеличивающих себестоимость продукции, сокращающих прибыль предприятий и сдерживающих их инвестиционную активность. На наш взгляд, стимулирование на региональном и местном уровнях более эффективно, т.к. только на них возможно выявить перспективные отрасли хозяйства, развитие которых стратегически важно для региона или муниципалитета, и более адресно разработать систему налоговых стимулов.

Налоговая система, обеспечивая финансовыми ресурсами потребности государства, не должна снижать стимулы налогоплательщика к предпринимательской деятельности, а наоборот, должна стимулировать его к повышению эффективности хозяйствования.

Один из важнейших аспектов налогового регулирования – проблема регулирования налоговой нагрузки и выявления степени ее воздействия на экономическую эффективность предприятий.

Состав налоговых инструментов, применяемых государством, меняется и зависит от особенностей его экономической политики на определенном временном интервале. Соответственно налоговая нагрузка на предприятие также меняется в зависимости от изменений экономической политики и определяется как перечнем обязательных платежей, так и особенностями их исчисления и уплаты.

В настоящее время при существовании разных систем налогообложения анализ вопросов определения степени воздействия налогов на предприятие является одним из значимых направлений анализа.

Анализ расчетов предприятия с бюджетом и налоговой нагрузки является частью комплексной оценки финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Основными задачами анализа налоговой нагрузки являются:

- определение структуры и динамики налоговых платежей в бюджет и внебюджетные фонды, а также факторов, влияющих на их изменение;
- определение налоговой нагрузки на предприятие по отношению к выручке и к прибыли;
- предложение путей оптимизации налоговых платежей.

Информационными источниками для анализа расчетов с бюджетом являются следующие документы:

- бухгалтерские балансы предприятия (форма № 1) с соответствующими приложениями по годам внутри анализируемого периода;
- отчеты о прибылях и убытках (форма № 2);
- расчеты по отдельным налогам, сборам и обязательным платежам в бюджет и внебюджетные фонды;
- технико-экономические показатели деятельности предприятия;
- главная книга¹.

Для характеристики налоговой нагрузки имеет значение не только количество, но и структура уплачиваемых налогов. Наиболее «трудными» являются налоговые платежи, исчисляемые независимо от полученного дохода и лишь частично перелажаемые на конечного потребителя. Это налоги, уплачиваемые как отчисления от оборота, и имущественные налоги.

Показатель выручки от реализации продукции, работ и услуг – это изменяемый для каждого хозяйствующего субъекта показатель, зависящий также от показателя уровня рентабельности, развития инфраструктуры и т.п. Являясь источником возмещения затрат, которые также имеют колоссальную вариативность, выручка, на наш взгляд, не может быть использована в качестве основы определения налоговой нагрузки хозяйствующего субъекта.

Эффективная налоговая система должна обеспечивать разумные потребности государства, изымая у налогоплательщика, как правило, не более половины его доходов², однако предельные допустимые показатели налогового бремени в разных государствах зависят от множества других, не связанных напрямую с налогами факторов, например, действующего

¹ Пасько О.Ф. Определение налоговой нагрузки на организацию... С. 25.

² Блауг М. Экономическая мысль в ретроспективе : пер. с англ. 4-е изд. М., 1994.

щей системы социального обеспечения и конституционных гарантий принципов устройства социальной сферы.

Существует мнение, что в тех государствах, где сохранилась гипертрофированная роль государственного социального обеспечения и финансирования социальной сферы практически полностью из бюджетных источников, уровень налогового бремени хозяйствующих субъектов непомерно высок, что снижает их стимулы к получению больших доходов и ведет к замедлению темпов экономического развития.

Данные об уровне налоговых изъятий по ряду стран указаны в табл. 2.10.

Таблица 2.10

Доля налогов (включая взносы на социальное страхование) в ВВП стран-членов ЕС, %¹

Страна	1970	1979	1986	1995	2002
Бельгия	34,3	43,0	44,8	45,1	46,0
Дания	43,6	45,3	51,4	49,3	48,9
Германия	36,5	42,3	42,3	41,3	40,2
Греция	24,6	28,4	35,6	32,6	36,2
Испания	18,1	24,3	30,5	33,4	36,2
Франция	36,9	41,9	45,5	44,3	44,2
Ирландия	–	30,5	36,8	33,4	28,6
Италия	28,6	33,6	41,6	41,2	41,7
Люксембург	31,2	46,7	46,5	42,4	41,9
Нидерланды	37,6	45,1	45,4	40,6	39,5
Великобритания	35,8	33,9	37,4	35,4	35,8

Существенные показатели налоговой нагрузки наблюдаются во всех странах-участниках Европейского Союза, но наибольшие принадлежат Дании (48,9%) и Бельгии (46%). Наименьшее налоговое бремя несут налогоплательщики Ирландии (всего 28,6%).

Практика становления и развития налоговой системы как в зарубежных странах, так и в России показывает, что введение новых налогов или изменение порядка уплаты действующих автоматически вызывает ответную реакцию налогоплательщиков, направленную на снижение налоговой нагрузки.

¹ European Economy. European Commission. Public Finances in EMU – 2001. No. 3-2001. Brussels, 2001. P. 276–277, 282–283; Structures of the taxation system in the European Union / European Commission. Directorate-general taxation and customs union. Luxembourg, 2004. P.239, 258.

Данная зависимость имеет объективные причины, среди которых можно выделить две наиболее значимые:

1. Чем меньше сумма налогов, тем больше финансовых ресурсов остается в распоряжении налогоплательщиков.

2. Чем ближе к установленному сроку платежа уплачены налоги, тем дольше денежные средства находятся в обороте хозяйствующих субъектов. Как результат, снижение налоговой нагрузки оказывает прямое влияние на увеличение прибыли и финансовых ресурсов налогоплательщика. Поэтому можно говорить о необходимости анализа уровня налоговой нагрузки в процессе налогового планирования¹.

На текущий момент предприятиям и организациям в части оценки налоговой нагрузки предложены следующие показатели, позволяющие получить наиболее обобщенную характеристику эффективности избранной налоговой политики:

1. Доля налогов в выручке – сумма всех начисленных налогов / выручка.
2. Доля налогов в активах – сумма всех начисленных налогов / активы.
3. Доля налогов в себестоимости – сумма всех начисленных налогов / себестоимость и т.д.

Все предлагаемые коэффициенты можно оценить с точки зрения возможности или невозможности их повсеместного использования и качества получаемых результатов.

Так, первый коэффициент может использоваться предприятиями и организациями, применяющими любую систему налогообложения. Однако он будет сильно отличаться для предприятий разных отраслей. Использование второго коэффициента сомнительно для большинства компаний. Его применение целесообразно только для компаний, которые непрерывно наращивают свою капитализацию через увеличение внеоборотных активов. Результат расчета этого коэффициента будет сильно отличаться для компаний разных отраслей, разного масштаба, работающих на разных системах налогообложения.

В целом все методики определения налоговой нагрузки на налогоплательщиков различаются использованием того или иного количества налогов, включаемых в расчет, а также определением базового показателя деятельности предприятия, который берется за основу при соотношении с суммой уплаченных налогов. Также многие методики ставят своей целью предложить универсальный показатель налоговой нагрузки, позволяю-

¹ Иванова Ю.Н. Налоговая нагрузка как элемент налогового регулирования деятельности предприятий // Инновационное развитие народного хозяйства в современных условиях : сб. науч. статей межвуз. науч.-практ. конф. Барнаул, 2009. С. 77–78.

ций сравнивать уровень налогообложения в различных отраслях, видах деятельности.

Необходимо отметить, что для расчета налоговой нагрузки недостаточно иметь только перечень обязательных платежей, которые взимаются на территории того или иного государства. Так как процесс налогообложения осуществляется в рамках отдельных налоговых режимов, каждый из которых характеризуется своим порядком определения уровня налоговых обязательств, то можно говорить о расчете налоговой нагрузки только в рамках отдельных налоговых режимов.

При расчете чистой налоговой нагрузки необходимо учитывать только налог на прибыль и сверхлимитные обязательные платежи, которые в соответствии с действующим законодательством уплачиваются за счет чистой прибыли. Налоговое планирование – это многостадийный процесс, который включает в себя следующие элементы:

- выбор налоговых режимов;
- формирование и анализ объектов налогообложения;
- формирование элементов учетной политики;
- анализ налоговых последствий тех или иных сделок и хозяйственных операций;
- анализ сложившейся налоговой нагрузки.

Если налогоплательщик рассчитывает работать и в перспективе, то ему необходимо организовать систему налогового планирования как одного из способов управления налогами, одним из элементов которой является анализ сложившегося уровня налоговой нагрузки и выявление возможных путей ее оптимизации.

Мировой опыт налогообложения свидетельствует, что оптимальный уровень налоговой нагрузки на налогоплательщика должен составлять не более 30–40% от дохода.

Уровень налогового бремени в Российской Федерации предприятий, работающих по общей системе налогообложения составляет от 2 до 70% от суммы выручки. Таковы особенности общей системы налогообложения. И это объясняется не ошибками учета. Налоговая цена полученной выручки у каждого предприятия своя и зависит от показателей, определяющих базы налогообложения по налогам, уплачиваемым предприятием.

Финансовое состояние аграрного сектора определяется целым спектром факторов: финансовой дисциплиной сельхозпредприятий, наличием долгов, состоянием социальной и инженерной инфраструктуры в сельской местности, уровнем менеджмента в отрасли, адаптируемостью сельских руководителей к рыночным условиям, наличием сельхозтехники и др.

В связи с этим финансовое оздоровление сельскохозяйственных предприятий является результирующей очень широкого спектра экономико-политических усилий.

Отраслевая специализация регионов обуславливает различный уровень их социально-экономического развития и соответственно разный производственный и налоговый потенциал, вследствие чего необходимо анализировать воздействие налогообложения на развитие основных отраслей экономики, рассматривать порядок определения допустимого предела их налогового бремени, сравнивать влияние изменений концепций налогового регулирования на экономику регионов, исходя из их отраслевой специализации.

Система налогообложения АПК отличается от налогообложения других отраслей экономики. Аграрный сектор имеет множество льгот, характерных только ему практически по всем основным налогам, за исключением акцизов.

На сегодняшний день в сельском хозяйстве сформировалась следующая система налогообложения. Сельхозпроизводители вправе выбрать для себя единый сельхозналог или платить следующие налоги:

- НДС;
- налог на прибыль (с учетом отсрочки введения этого налога);
- единый социальный налог (отменен с 1 января 2010 г.);
- транспортный налог;
- налог на имущество;
- земельный налог;
- налог на добычу полезных ископаемых;
- водный налог¹.

Анализ налогообложения является существенным элементом управления и обязательным условием эффективного функционирования как экономики страны в целом, так и отдельных предприятий. Прежде чем провести анализ системы уплаченных ежегодных налогов, необходимо рассмотреть показатели выручки от продажи продукции, себестоимости продукции и валовой прибыли по итогам года².

¹ Регулирование аграрных рынков и поддержка сельхозпроизводителей / О. Шик, Т. Тихонова [и др.]. М., 2007. С. 97.

² Иванова Ю.Н. Анализ влияния налогового фактора на эффективность экономической деятельности предприятий АПК Алтайского края // Аграрная наука – сельскому хозяйству : сб. статей : в 3 кн. / V Междунар. науч.-практ. конф. Барнаул, 2010. С. 192.

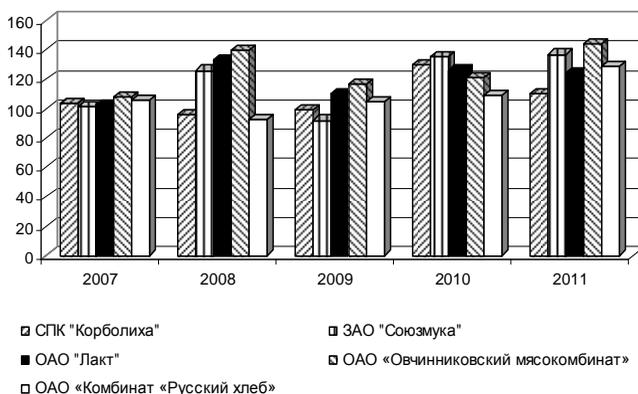


Рис. 2.5. Динамика темпов роста выручки от продажи продукции предприятий АПК Алтайского края за 2007–2011 гг., %

На рис. 2.5 можно увидеть, что темпы роста выручки от продажи произведенной сельхозпродукции наиболее высокие в ОАО «Овчинниковский мясокомбинат». Темп роста выручки от продажи продукции в 2011 г. составил 144% по сравнению с 2010 г. В период с 2007 по 2011 г. выручка возросла с 292 684 тыс. руб. до 828 425 тыс. руб., что неотъемлемо связано с ростом объемов производства колбасных, мясных продуктов и полуфабрикатов, расширением ассортимента выпускаемой продукции, ростом себестоимости продукции, уровня среднереализационных цен, а также повышением спроса на продукцию данного производителя. Остальные сельхозтоваропроизводители показали стабильный рост выручки за анализируемый период без каких-либо резких колебаний, что свидетельствует о налаженном механизме снабжения, производства и реализации. Наименьшие показатели темпов роста выручки от продажи произведенной сельхозпродукции наблюдаются в СПК «Корболиха». Данное предприятие дважды, в 2008 и 2009 гг. демонстрировало темпы роста менее 100%: 96 и 99% соответственно. Это было связано с некоторым снижением объемов производства и продаж в этот период, а также с прекращением выпуска отдельных видов сельхозпродукции.

Учитывая то, что вся полученная выручка не остается в распоряжении предприятия, рассмотрим динамику себестоимости производимой продукции.

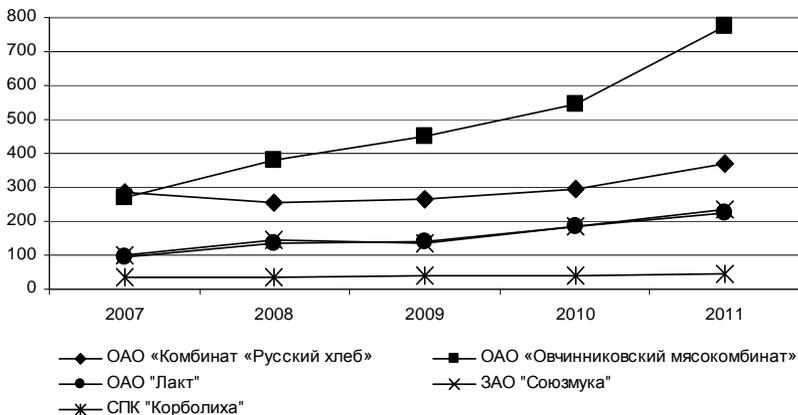


Рис. 2.6. Динамика темпов роста себестоимости продукции предприятий АПК Алтайского края за 2007–2011 гг., млн. руб.

Существенное увеличение себестоимости продукции за последние 5 лет наблюдается практически во всех представленных предприятиях. Данной тенденции способствовало повышение стоимости сырья для производства продукции (мяса, молока и зерна соответственно), сопутствующих расходов (зарботной платы, ГСМ, энергоресурсов и др.), а также уровня инфляции. Минимальное изменение данного показателя произошло в СПК «Корболиха», который самостоятельно выращивает сырье, осуществляет его переработку, а также производство сельскохозяйственной продукции.

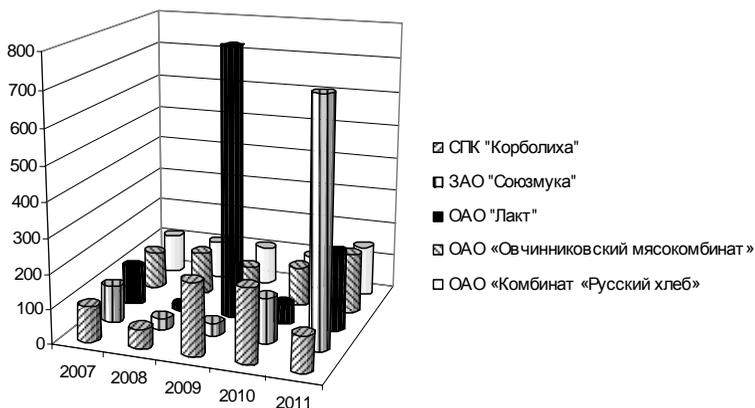


Рис. 2.7. Динамика темпов роста валовой прибыли предприятий АПК за 2007–2011 гг., %

Наиболее существенны темпы роста валовой прибыли в ОАО «Лакт» и ЗАО «Союзмука». За 2007–2011 гг. в ОАО «Лакт» произошли резкие изменения показателей валовой прибыли: в 2009 г. с 820 тыс. руб. до 6 399 тыс. руб., в 2010 – падение до 3 683 тыс. руб., в 2011 г. – вновь резкий рост до 8 441 тыс. руб. Данные амплитуды обусловлены нестабильностью на рынках молочного сырья, а также колебаниями цен на молочную продукцию. В ЗАО «Союзмука» в 2008 г. существенно снизился темп роста прибыли и составил всего 32% по сравнению с 2007 г. Это связано с наличием у предприятия в тот период непогашенной кредиторской задолженности, в том числе по заемным (кредитным) ресурсам, в связи с чем большая часть прибыли ушла на ее погашение. В последующие годы сельхозтоваропроизводитель показывает стабильные темпы роста валовой прибыли и к 2011 г. он достигает уровня 703%, что свидетельствует об эффективности деятельности данного предприятия, в частности за счет ежегодного наращивания объемов производства при относительно невысоких темпах роста себестоимости продукции, а также наличия налаженных каналов сбыта произведенной сельхозпродукции¹.

Проанализируем основные показатели платежеспособности и финансовой устойчивости предприятий АПК региона. Финансовая устойчивость организации характеризуется состоянием финансовых ресурсов, обеспечивающих бесперебойный расширенный процесс производства и реализации продукции на основе роста прибыли. Платежеспособность характеризует возможности организации своевременно расплачиваться по своим обязательствам.

Система показателей, используемая для анализа платежеспособности и финансовой устойчивости организации, представлена в табл. 2.11, 2.12.

Значение коэффициента соотношения заемных и собственных средств характеризует обеспеченность заемных средств собственными средствами, т.е. гарантию возврата долга. Из расчетных данных следует, что большинство предприятий обладают достаточной степенью финансовой самостоятельности, так как значение коэффициента автономии выше критериального. Однако в ОАО «Лакт» к концу 2011 г. зависимость от внешних источников финансирования возрастает, о чем сви-

¹ Иванова Ю.Н. Роль налоговой составляющей в деятельности агропромышленных компаний Алтайского края // Предпринимательство и инновации: региональные приоритеты и перспективы развития – 2010 : материалы пятой Международ. науч.-практ. конф. Барнаул, 2009. С. 257.

Таблица 2.11

**Анализ показателей финансовой устойчивости предприятий
АПК региона за 2007–2011 гг.**

Предприятия	Коэффициенты	Коэффициент соотношения заёмных и собственных средств	Отклонение от нормы	Коэффициент автономии	Отклонение от нормы	Коэффициент маневренности	Отклонение от нормы	Коэффициент финансовой стабильности	Отклонение от нормы	Коэффициент обеспеченности собствен. материальными оборотными активами	Отклонение от нормы
	Оптимальное значение показателя	≤ 1,0		0,5		0,5–0,6		0,5–0,6		0,6	
СПК «Корболиха»											
2007	0,27	+	0,73	+0,23	0,40	-0,10	0,83	+0,23	0,42	-0,18	
2008	0,35	+	0,65	+0,15	0,53	+	0,76	+0,16	0,38	-0,22	
2009	0,37	+	0,63	+0,13	0,53	+	0,73	+0,13	0,33	-0,27	
2010	0,30	+	0,70	+0,20	0,54	+	0,84	+0,24	0,45	-0,15	
2011	0,28	+	0,72	+0,22	0,52	+	0,91	+0,31	0,48	-0,12	
ЗАО «Союзмука»											
2007	0,10	+	0,90	+0,40	0,59	+	0,96	+0,36	1,19	+0,59	
2008	0,05	+	0,95	+0,45	0,60	+	0,95	+0,35	1,35	+0,75	
2009	0,21	+	0,79	+0,29	0,56	+	0,78	+0,18	1,55	+0,95	
2010	0,20	+	0,80	+0,30	0,55	+	0,80	+0,20	1,56	+0,96	
2011	0,24	+	0,76	+0,26	0,67	+0,07	0,76	+0,16	1,06	+0,46	
ОАО «Лакт»											
2007	0,60	+	0,40	-0,10	0,65	+0,05	0,40	-0,10	0,28	-0,32	
2008	0,68	+	0,32	-0,18	0,70	+0,10	0,33	-0,17	0,14	-0,46	
2009	0,69	+	0,31	-0,19	0,74	+0,14	0,29	-0,21	0,13	-0,47	
2010	0,70	+	0,30	-0,20	0,71	+0,11	0,31	-0,19	0,06	-0,54	
2011	0,70	+	0,30	-0,20	0,71	+0,11	0,30	-0,20	0,02	-0,58	
ОАО «Овчинниковский мясокомбинат»											
2007	0,64	+	0,36	-0,14	0,71	+0,11	0,37	-0,13	0,36	-0,24	
2008	0,76	+	0,24	-0,26	0,80	+0,20	0,25	-0,25	0,13	-0,47	
2009	0,80	+	0,20	-0,30	0,79	+0,19	0,21	-0,29	-0,02	-0,62	
2010	0,85	+	0,15	-0,35	0,82	+0,22	0,16	-0,34	-0,07	-0,67	
2011	0,90	+	0,10	-0,40	0,89	+0,29	0,17	-0,33	-0,03	-0,63	
ОАО «Комбинат «Русский хлеб»											
2007	0,54	+	0,46	-0,04	0,57	+	0,52	+	0,09	-0,51	
2008	0,61	+	0,39	-0,11	0,67	+0,07	0,39	-0,11	0,25	-0,35	
2009	0,30	+	0,70	+0,20	0,31	-0,19	0,70	+0,10	0,04	-0,56	
2010	0,53	+	0,47	-0,03	0,52	+	0,47	-0,03	-0,05	-0,65	
2011	0,24	+	0,76	+0,26	0,39	-0,11	0,77	+0,17	0,77	+0,17	

Таблица 2.12

Анализ показателей ликвидности предприятий АПК региона за 2007–2011 годы

Кoeffициенты Предприятия	Кoeffициент абсолютной ликвидности	Отклонение от нормы	Кoeffициент быстрой (срочной) ликвидности	Отклонение от нормы	Кoeffициент критической ликвидности	Отклонение от нормы	Кoeffициент текущей ликвидности	Отклонение от нормы
	Оптимальное значение показателя	$\geq 0,2$	0,7–1,0	0,7–1,0	Не менее 2,0			
СПК «Корболиха»								
2007	–	–	–	–	0,14	–0,56	2,34	+
2008	0,002	–0,198	0,002	–0,698	0,21	–0,49	2,18	+
2009	0,006	–0,194	0,006	–0,694	0,13	–0,57	1,95	–0,05
2010	0,001	–0,199	0,001	–0,699	0,11	–0,59	3,36	+
2011	0,024	–0,176	0,024	–0,676	0,26	–0,44	6,04	+
ЗАО «Союзмука»								
2007	1,21	+	1,21	+	4,78	+3,78	16,57	+
2008	0,39	+	0,39	–0,31	3,65	+2,65	11,30	+
2009	0,41	+	0,41	–0,29	1,56	+0,56	2,58	+
2010	0,28	+	0,28	–0,42	1,66	+0,66	2,81	+
2011	0,18	–0,02	0,18	–0,52	1,10	+0,10	2,83	+
ОАО «Лакт»								
2007	0,05	–0,15	0,051	–0,65	0,78	+	1,05	–0,95
2008	0,02	–0,18	0,02	–0,68	0,78	+	1,02	–0,98
2009	0,001	–0,199	0,001	–0,699	0,62	–0,08	1,05	–0,95
2010	0,007	–0,193	0,007	–0,693	0,63	–0,07	1,02	–0,98
2011	0,02	–0,18	0,02	–0,68	0,49	–0,21	1,01	–0,99
ОАО «Овчинниковский мясокомбинат»								
2007	0,018	–0,18	0,02	–0,68	0,80	+	1,12	–0,88
2008	0,04	–0,16	0,04	–0,66	0,60	–0,10	1,05	–0,95
2009	0,012	–0,19	0,013	–0,687	0,48	–0,22	0,99	–1,01
2010	0,009	–0,191	0,009	–0,691	0,47	–0,23	0,97	–1,03
2011	0,001	–0,199	0,001	–0,699	0,46	–0,24	1,07	–0,93
ОАО «Комбинат «Русский хлеб»								
2007	0,28	+	0,28	–0,42	0,37	–0,33	1,17	–0,83
2008	0,16	–0,04	0,16	–0,54	0,69	–0,01	1,09	–0,91
2009	0,08	–0,12	0,08	–0,62	0,30	–0,40	1,01	–0,99
2010	0,49	+	0,49	–0,21	0,66	–0,04	0,98	–1,02
2011	0,10	–0,10	0,10	–0,60	0,80	+	1,67	–0,33

(+) – значение коэффициента соответствует нормативу; (–) – отсутствуют данные.

детельствует снижение коэффициента автономии с 40% по состоянию на конец 2007 г. до 30% по состоянию на конец 2011 г. Аналогичная ситуация в ОАО «Овчинниковский мясокомбинат», где коэффициент автономии на протяжении пяти лет снизился с 0,36 до 0,1%, что говорит о высокой степени зависимости предприятия от заемных источников.

Рассматриваемые предприятия АПК имеют значения коэффициента маневренности, соответствующие нормативам, что характеризует вложение в наиболее маневренные активы доли собственных средств.

Долю источников финансирования, используемых организацией длительное время, иллюстрирует коэффициент финансовой стабильности. Помимо ОАО «Лакт» и «Овчинниковский мясокомбинат», предприятия АПК имеют значения этого показателя в пределах рекомендуемого значения 50–60%.

Платежеспособность предприятий характеризуется на основе коэффициентов ликвидности.

Понятие платежеспособности и ликвидности очень близкие, но второе более емкое. От степени ликвидности баланса и предприятия зависит платежеспособность. В то же время ликвидность характеризует как текущее состояние расчетов, так и перспективу. Предприятие может быть платежеспособным на отчетную дату, но иметь неблагоприятные возможности в будущем¹.

Проведенный анализ ликвидности предприятий АПК региона показал следующие результаты.

Во-первых, значения коэффициента абсолютной ликвидности свидетельствуют о том, что предприятия на всем протяжении анализируемого периода 2007–2011 гг. не имеют текущую платежеспособность (помимо ЗАО «Союзмука» и ОАО «Комбинат «Русский хлеб»). Это означает неспособность погашения предприятием краткосрочных заемных обязательств немедленно за счет имеющихся денежных средств. Чем выше величина коэффициента абсолютной ликвидности, тем больше гарантия погашения долгов. Однако и при небольшом его значении предприятие может быть платежеспособным, если сумеет сбалансировать и синхронизировать приток и отток денежных средств по объему и срокам².

¹ Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятий АПК : учебное пособие. Минск, 2006. С. 473.

² Савицкая Г.В. Анализ производственно-финансовой деятельности сельскохозяйственных предприятий : учебник. М., 2007. С. 348.

Во-вторых, даже при условии своевременных расчетов с покупателями и заказчиками платежные возможности анализируемых предприятий малы, коэффициент критической ликвидности не доходит до нормы практически у всех компаний: минимальное значение коэффициента 0,11 в 2010 г. у СПК «Корболиха», а максимальное – 4,78 – в 2007 г. у ЗАО «Союзмука». Данный коэффициент сообщает информацию о том, какая часть срочных обязательств предприятия может быть погашена за счет наиболее ликвидных и быстрореализуемых активов (денежных средств, краткосрочных финансовых вложений и дебиторской задолженности, платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты).

В-третьих, из расчетных данных следует, что часть предприятий даже при условии своевременного расчета с дебиторами, благоприятной конъюнктуры рынка в перспективе обладают низкой ликвидностью, более того, платежные способности этих предприятий к концу анализируемого периода снижаются, о чем свидетельствует снижение показателей текущей ликвидности. Коэффициент текущей ликвидности (или общий коэффициент покрытия долгов) показывает степень, в которой оборотные активы покрывают оборотные пассивы. Превышение оборотных активов над краткосрочными финансовыми обязательствами обеспечивает резервный запас для компенсации убытков, которые может понести предприятие при размещении и ликвидации всех оборотных активов, кроме наличности. Чем больше величина этого запаса, тем выше уверенность кредиторов, что долги будут погашены¹.

Следующим этапом исследования является анализ систем налогообложения в выбранных предприятиях АПК Алтайского края.

Анализ относительной налоговой нагрузки представляет собой не только количественную, но и качественную характеристику воздействия налоговой системы на хозяйствующий субъект. Поскольку налоги и сборы различаются между собой по признакам объекта обложения и источника уплаты, то при определении уровня налоговой нагрузки воспользуемся системой расчетных показателей – аналитических коэффициентов налоговой нагрузки на различные показатели деятельности предприятия. Данный анализ проведем в два приема.

¹ Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия : учебник. М., 2002. С. 311.

1. Расчет структуры налогов и сборов, уплачиваемых предприятиями. Здесь все платежи сгруппируем по критерию источника уплаты налога (табл. 2.13, 2.14). Структура начисленных налогов у каждого хозяйствующего субъекта индивидуальна, зависит от вида деятельности и структуры производства. Анализ структуры начисленных и уплаченных налоговых платежей некоторых предприятий аграрного сектора Алтайского края в динамике за пять лет позволил провести комплексное исследование налогового обременения, а также выявить основные факторы, влияющие на его уровень.

Доля налогов в финансовых показателях аграрных компаний зависит от результатов функционирования предприятий. Анализ показал, что основную долю налоговых платежей занимают НДС, страховые взносы и налог на прибыль организаций.

Для преодоления имеющихся пробелов в методологии аналитических исследований воспользуемся методикой налогового анализа деятельности предприятий, разработанной Д.Г. Черником¹, которая, на наш взгляд, дает возможность всесторонне оценить систему налоговых обязательств предприятий региона.

Наибольший удельный вес в течение всего анализируемого периода занимают налоги, относимые на себестоимость (страховые взносы, транспортный, земельный, водный налоги, налог на имущество организаций) – 19 287 тыс. руб. (2011 г.).

В соответствии с положениями Федерального закона от 6 августа 2001 г. № 110-ФЗ (в редакции ФЗ от 22 июля 2008 г. № 158-ФЗ), для сельскохозяйственных товаропроизводителей, не перешедших на уплату единого сельскохозяйственного налога, по деятельности, связанной с реализацией произведенной ими сельскохозяйственной продукции, а также с реализацией произведенной и переработанной данными организациями собственной сельскохозяйственной продукции, установлены следующие размеры ставок: в 2004–2012 гг. – 0%; в 2013–2015 гг. – 18%; начиная с 2016 г. – в соответствии с действующим НК РФ. На данном основании СПК «Корболиха», начиная с 2005 года, уплачивает налог на прибыль по ставке 0%, что, безусловно, положительно сказывается на финансовой деятельности кооператива, позволяя вкладывать свободные денежные средства в развитие производства.

¹ Черник Д.Г. Налоги в рыночной экономике. М., 2009. С. 269.

Таблица 2.13

**Структура уплаченных налогов по предприятиям
аграрного сектора Алтайского края за 2007–2011 гг.**

Предприятие АПК (год)	Уплаченные налоги, тыс. руб.								Всего налогов (тыс. руб.)	В том числе в бюджеты			
	НДС	Налог на прибыль	ЕШН	Акцизы	НДФЛ	Налог на имущество орг.	Земельный	Транспортный		Водный	федеральный	краевой	местный
СПК «Корболиха»													
2007	303	0	2561	542	809	258	634	156	9	5272	2553	1251	877
2008	888	0	1924	224	702	449	634	137	11	4969	2491	1134	845
2009	956	0	1821	158	711	524	634	161	11	4976	2447	1262	847
2010	1325	0	2185	4	1001	644	–	207	11	5377	2861	1524	300
2011	2011	0	2306	–	1171	699	–	228	11	6426	3796	1747	351
ЗАО «Союзмука»													
2007	721	4641	1524	–	1238	–	–	8	–	8132	3150	4259	371
2008	2225	1093	1792	–	1429	580	–	7	–	7126	3899	2384	429
2009	2272	347	1235	–	1407	564	–	9	–	5834	3316	1811	422
2010	2691	495	1531	–	1769	557	–	12	–	7055	4003	2168	531
2011	1528	4693	1478	–	1997	512	–	21	–	10229	3936	5353	599
ОАО «Лакт»													
2007	554	688	2282	–	1057	127	–	9	–	4717	2495	1378	317
2008	82	91	2870	–	1369	122	–	12	–	4546	2315	1158	411
2009	640	928	3681	–	1776	120	–	12	–	7157	3723	2052	533
2010	368	303	4069	–	1963	137	–	12	–	6852	3580	1744	589
2011	844	805	3854	–	1859	151	–	18	–	7531	4027	2057	558
ОАО «Овчинниковский мясокомбинат»													
2007	833	233	3269	–	1558	114	–	15	–	6022	3411	1390	467
2008	637	110	3746	–	1786	114	–	15	–	6408	3549	1459	536
2009	1257	85	3459	–	1654	157	–	18	–	6630	3941	1395	496
2010	1508	128	3978	–	1841	152	–	18	–	7625	4603	1552	552
2011	3052	151	4211	–	1955	164	–	20	–	9553	6332	1663	587
ОАО «Комбинат «Русский хлеб»													
2007	351	211	3523	–	1645	204	–	14	–	5948	3118	1524	494
2008	1947	2117	3721	–	1813	235	–	18	–	9851	5382	3066	544
2009	1692	2754	4399	–	1916	235	–	16	–	11012	5822	3600	575
2010	1667	3447	4583	–	2340	321	–	23	–	12381	6126	4495	702
2011	2443	6640	5244	–	2727	345	–	25	–	17424	9857	7121	818

Таблица 2.14

**Структура налоговых платежей агропромышленных компаний Алтайского края
за 2007–2011 гг. исходя из источника уплаты (тыс. руб.)**

Удельный вес налогов и сборов по видам источников уплаты налоговых средств	Годы				
	2007	2008	2009	2010	2011
Косвенные налоги	3304	6003	6975	7563	9878
Налоги и сборы, относимые на себестоимость, в т.ч.:	13370	14253	14822	16629	17416
Транспортный налог	202	189	216	272	312
ЕСН	13159	14053	14595	16346	17093
Водный налог	9	11	11	11	11
Земельный налог	634	634	634	–	–
Налоги и сборы, уплачиваемые с финансового результата: на имущество	703	1505	1600	1811	1871
Налог на прибыль	5773	3411	4114	4373	12289
Итого: общая сумма налогов и сборов	30091	32900	35609	39290	51163

Распределение налогов по уровням бюджетной системы показало, что в среднем доля уплаченных налогов в федеральный бюджет составила 50–52%, в бюджет Алтайского края – 35–37%, в местный бюджет – 5–7%, порядка 4–6% составляют взносы в государственные внебюджетные фонды. За пять лет функционирования данные предприятия привнесли в доходную часть федерального бюджета более 100 млн. руб., доходы краевого бюджета пополнились на 58,5 млн. руб., местного – более чем на 13 млн. руб.

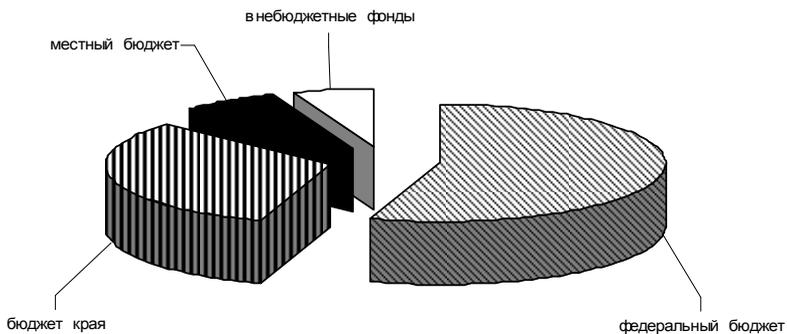


Рис. 2.8. Доли уплаченных налогов предприятиями АПК Алтайского края во все уровни бюджетной системы за 2007–2011 гг., млн. руб.

2. Расчет общих аналитических коэффициентов относительной налоговой нагрузки представлен в табл. 2.15.

Таблица 2.15

Расчет аналитических коэффициентов относительно налоговой нагрузки предприятий АПК Алтайского края за 2007–2011 гг.

Наименование коэффициента	Методика расчета	Полученный результат по годам				
		2007	2008	2009	2010	2011
Группа А. Коэффициенты налоговой нагрузки на выручку от реализации	Отношение суммы всех косвенных налогов к выручке от реализации	0,4	0,6	0,6	0,6	0,5
	Отношение суммы всех прямых налогов к выручке от реализации	3,0	2,6	2,6	2,4	2,3
	Отношение суммы налога на прибыль к выручке от реализации	0,7	0,3	0,4	0,3	0,7
	Отношение суммы налога на имущество к выручке от реализации	0,08	0,1	0,1	0,1	0,1
Группа Б. Коэффициенты налоговой нагрузки на показатели прибыли предприятия	Отношение налога на прибыль и налога на имущество к величине балансовой прибыли	29,8	46,1	44,6	29,8	29,7
	Отношение суммы налогов, взимаемых с финансового результата, к балансовой прибыли	26,6	32,0	32,1	21,1	25,8
Группа В. Коэффициенты налоговой нагрузки на величину издержек	Отношение сумм налогов и сборов, включаемых в себестоимость продукции, к величине себестоимости	1,7	2,0	1,4	1,3	1,1

Из табл. 2.15 следует, что доля воздействия на выручку от реализации обложения налогом на прибыль в 2011 г. увеличилась по сравнению с 2010 г. в 2,3 раза и составила 0,7%, в 2011 г. доля воздействия на балансовую прибыль налогов, взимаемых с финансового результата, увеличилась на 22,3% по сравнению с 2010 г. По отношению к себестоимости налоги, относимые на затраты, составили к концу 2011 г. 1,1% и, соответственно, снизились по сравнению с 2010 г. на 15,4%.

Теперь проанализируем налоговую нагрузку предприятий АПК Алтайского края согласно четырем методикам, обозначенным в начале данного параграфа.

Таблица 2.16

**Совокупный расчет налоговой нагрузки предприятий АПК Алтайского края
за период с 2007 по 2011 г. по различным методикам**

Показатели	Годы				
	2007	2008	2009	2010	2011
Сумма уплаченных налогов и обязательных платежей	30091	32900	35609	39290	51163
Методика Департамента налоговой политики Министерства финансов РФ					
Выручка, тыс. руб.	879039	1035272	1118207	1342063	1815066
Налоговая нагрузка, %	3,42	3,18	3,18	2,93	2,82
Методика М.И. Литвина					
Сумма средств для уплаты, тыс. руб.	111804	110385	116402	152230	196971
В том числе:					
Зарботная плата	63687	76038	77473	101044	113119
Амортизация	20621	20315	22251	25927	23947
Прибыль	27496	14032	16678	25259	59905
Налоги, тыс. руб.	30091	32900	35609	39290	51163
Налоговая нагрузка, %	26,91	29,80	30,59	25,81	25,97
Методика Е.А. Кировой					
Вновь созданная стоимость, тыс. руб.	137833	142740	149903	191864	253598
Оплата труда, тыс. руб.	63687	76038	77473	101044	113119
Отчисления на социальные нужды, тыс. руб.	16559	19770	20143	26271	29411
Прибыль предприятия, тыс. руб.	27496	14032	16678	25259	59905
Налоговая нагрузка, %	33,85	36,90	37,19	34,17	31,77
Методика М.Н. Крейниной					
Выручка от реализации, тыс. руб.	879039	1035272	1118207	1342063	1815066
Затраты на производство реализованной продукции без учета налогов, тыс. руб.	786359	952839	1033217	1242806	1645964
Чистая прибыль, тыс. руб.	21726	10671	12798	20733	30465
Налоговая нагрузка, %	76,56	87,05	84,94	79,11	81,98

На основе проведенного комплексного исследования налоговой нагрузки предприятий АПК Алтайского края с использованием нескольких вариантов методик, можно сделать следующие выводы.

Значения налоговой нагрузки, полученные посредством методики Министерства финансов РФ, не сопоставимы с реальным уровнем налоговой нагрузки, поскольку в данном случае налоговые платежи соотносятся с выручкой от реализации продукции, которая в свою очередь включает не только источники уплаты налогов, но и материальные затраты, а данные показатели ввиду диспаритета цен в аграрной сфере достаточно велики.

Методики М.И. Литвина (отношение налогов к добавленной стоимости) и Е.А. Кировой (отношение налогов к вновь созданной стоимости) более реалистично отражают сложившуюся систему налоговых обязательств в сфере АПК.

Результаты, полученные в ходе использования всех методик, существенно различаются. Анализ показывает, что налоговая нагрузка предприятий АПК края снизилась, согласно первым трем вариантам, что, на наш взгляд, можно объяснить снижением ставки по налогу на прибыль организаций.

Проведенный анализ динамики, структуры налогов и налоговой нагрузки агропромышленных компаний Алтайского края показал следующие результаты:

- общая сумма налогов в 2011 г. повысилась по сравнению с 2010 г. на 30,2%. Рост налоговых платежей произошел за счет увеличения объемов производства сельхозпродукции на 13,8% и, соответственно, выручки от реализации произведенной продукции на 35,2%;

- сумма налоговых перечислений в бюджет увеличилась в 2011 г. по сравнению с 2010 г. на 38,1% или 13 472 тыс. руб.;

- наибольшая доля платежей приходится на страховые взносы, их удельный вес в общей структуре платежей составил в 2011 г. 33,4%. По сравнению с 2010 г. сумма страховых взносов увеличилась на 4,6% или 747 тыс. руб. Сумма налоговых платежей по налогу на прибыль увеличилась в 2011 г. по сравнению с 2010 г. в 2,8 раза (на 7 916 тыс. руб.);

- наибольший удельный вес в течение всего анализируемого периода занимают налоги, относимые на себестоимость (страховые взносы, транспортный и водный налоги);

- доля воздействия на выручку от реализации обложения налогом на прибыль в 2011 г. увеличилась по сравнению с 2010 г. в 2,3 раза и составила 0,7%, в 2011 г. доля воздействия на балансовую прибыль налогов, взимаемых с финансового результата, увеличилась на 22,3% по сравнению с 2010 г. По отношению к себестоимости налоги, относимые на затраты, составили к концу 2011 г. 1,1% и, соответственно, снизились по сравнению с 2010 г. на 15,4%;

- с 2007 по 2011 г. в среднем налоговая нагрузка на предприятия снизилась, чему способствовало прежде всего снижение ставки по налогу на прибыль организаций с 24 до 20%.

Одним из показателей финансового состояния предприятия является рентабельность. Влияния системы налогообложения и уровня налого-

вых издержек организации на ее финансовое состояние возможно оценить с помощью показателей рентабельности. Проанализируем показатели рентабельности предприятий АПК края за 2011 г.

Таблица 2.17

Расчет влияния налогообложения на рентабельность деятельности предприятий АПК Алтайского края в 2011 году

Показатели	2011 год	2011 год без учета суммы налога	Отклонение
1. Влияние налогов, относимых на себестоимость, на рентабельность продаж, %	$107677 : 1815066 \times 100 = 5,9$	$(107677 + 17416) : 1815066 \times 100 = 6,9$	1,0
2. Влияние налогов, относимых на себестоимость, на рентабельность затрат, %	$107677 : 1645964 \times 100 = 6,5$	$(107677 + 17416) : (1645964 - 17416) \times 100 = 7,7$	1,2
3. Влияние имущественных налогов на рентабельность чистой прибыли, %	$47611 : 1815066 \times 100 = 2,6$	$(47611 + 1871) : 1815066 \times 100 = 2,7$	0,1
4. Влияние налога на прибыль на рентабельность чистой прибыли, %	$47611 : 1815066 \times 100 = 2,6$	$(47611 + 12289) : 1815066 \times 100 = 3,3$	0,7

Таким образом, характеризуя взаимосвязь рентабельности и уровня налоговых издержек сельскохозяйственных предприятий региона, отметим, что налоговые издержки снижают любой из показателей рентабельности предприятия, исчисленный исходя из показателей бухгалтерской прибыли. Так, сумма налогов, относимых на себестоимость продукции, в размере 17 416 тыс. руб. в 2011 г. привела к снижению рентабельности продаж организаций на 1,0%, сумма имущественных налогов привела к снижению рентабельности за этот же период на 0,1%, а налог на прибыль снизил рентабельность чистой прибыли предприятий АПК на 0,7%. Наиболее существенное влияние налоги, относимые на себестоимость, оказывают на рентабельность затрат, их негативное воздействие оценивается в 1,2%.

На уровне хозяйствующего субъекта показатель налоговой нагрузки отражает долю совокупного дохода налогоплательщика, который изымается в бюджет и внебюджетные фонды. Показатель рассчитывается как отношение суммы всех начисленных налоговых платежей организации к

объему реализации продукции. В общую сумму налоговых платежей не включается налог на доходы физических лиц, поскольку предприятие в данном случае является налоговым агентом по удержанию и перечислению необходимой суммы налога, а само бремя обложения ложится на оплату труда работников предприятий АПК.

Обобщая проведенное исследование, можно констатировать, что на повышение экономической эффективности предприятий АПК Алтайского края могут оказывать влияние следующие элементы налогового регулирования:

- законодательно установленные льготы и преференции;
- основные направления развития бюджетной, налоговой и инвестиционной политики государства и региона в частности, влияющие напрямую на элементы налогов;
- возможность получения бюджетных ссуд, инвестиционного налогового кредита, налогового кредита, рассрочек и отсрочек по налоговым обязательствам.

По результатам разработанных таблиц и осуществленных расчетов, можно сделать вывод, что в 2007 г. за каждый полученный 1 рубль выручки предприятиям АПК края пришлось уплатить 3,4 коп. налогов или за каждый полученный 1 рубль валовой прибыли – 32,5 коп. налогов, в 2011 г. за каждый полученный 1 рубль выручки – 2,8 коп. налогов или за каждый полученный 1 рубль валовой прибыли – 30,2 коп. налогов.

Таким образом, налоги существенным образом влияют на экономику предприятий АПК, но не являются решающим фактором их плохого финансового положения. Существующая система налогового регулирования использует не все функции для воздействия на экономику предприятий АПК, что значительно снижает ее эффективность и ослабляет конкурентоспособность сельхозтоваропроизводителей.

2.3. Анализ влияния налоговых нагрузок на эффективность деятельности предприятий АПК

Управление налогообложением, без сомнения, является одним из наиболее актуальных научно-практических направлений. При исследовании этой сферы в качестве субъекта управления рассматриваются либо государство (в лице органов власти), воздействующее на систему налогообложения страны в целом, либо отдельные хозяйствующие субъекты, ма-

нипуляции которых в сфере управления налоговыми обязательствами направлены по пути их оптимизации и минимизации¹.

В экономической науке большое внимание уделяется проблеме экономического развития АПК и факторам, влияющим на него. Разные авторы рассматривают данные вопросы с разных точек зрения², но до сих пор основой экономической политики РФ в области АПК является налогово-бюджетное планирование. Основным недостатком данной политики заключается в том, что в существующей налоговой системе преобладающее значение отдается фискальной функции³.

Между тем чрезмерная ориентация налоговой системы на изъятие доходов налогоплательщиков подрывает основы экономического развития АПК и, как следствие, делает невозможным экономический рост в отрасли. Кроме того, нарушается принцип справедливости налогообложения: каждый налогоплательщик должен нести налоговое бремя соразмерно своему участию в экономике страны⁴. Н.И. Тургенев отмечал, «...что необходимо заранее изучать и прогнозировать возможные последствия от введения тех или иных налогов, изменения их элементов и порядка изымания»⁵.

Развитие налоговой системы зависит от многих объективных и субъективных факторов ввиду того, что находится под воздействием экономических интересов общества. Налоговая система государства в современной экономической жизни отражает уровень экономической и политической зрелости общества⁶.

Эффективное управление системой налогообложения на микроуровнях, особенно в сельскохозяйственных организациях, возможно путем создания научно обоснованной технологии аналитического обеспечения оперативного, технического и стратегического управления налогово-

¹ Дуканич Л.В. Организационный аспект управления налогообложением в регионе: характеристика и некоторые направления совершенствования // Экономич. вестник Орлов. гос. ун-та. 2003. Т. 1, № 2. С. 101–105; Леруа М. Социология налога. М., 2006; Налоговый менеджмент : учеб. пособие / С.В. Барулин [и др.]. М., 2008; Синицына Е.С. Совершенствование информационного обеспечения управления налогообложением на местном уровне // Финансы. 2008. № 2. С. 58–62; Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение...

² Гильфасон Т. Природа, энергия и экономический рост... С. 459–486.

³ Система косвенного налогообложения как механизм государственного регулирования АПК... С. 85

⁴ Feldstein M. Inflation, Tax Rules, and the Stock Market... P. 309–331.

⁵ Тургенев Н.И. Опыт теории налогов. М., 1937.

⁶ Кудряшова Е.В. Правовые аспекты косвенного налогообложения: теория и практика. М., 2006.

ми платежами в условиях неопределенности и производственного риска в сельском хозяйстве¹.

На конечный результат деятельности сельскохозяйственных организаций, т.е. получение прибыли, влияет большое количество как внешних, так и внутренних факторов. Кроме того, влияние одних и тех же факторов, но в различных регионах, может по-разному воздействовать на экономическую эффективность. В целом методику анализа влияния налоговых нагрузок на экономическую эффективность деятельности сельскохозяйственных организаций можно представить в следующем виде.



Рис. 2.9. Методика анализа влияния налоговых нагрузок на экономическую эффективность деятельности сельскохозяйственных организаций

¹ Управленческие аспекты анализа системы налогообложения сельскохозяйственных организаций / В.П. Кулешова, Э.Ф. Нурдавлятова. Уфа, 2005. С. 4.

Согласно разработанной авторами методике, для определения степени влияния налогового регулирования нами был проведен корреляционно-регрессионный анализ зависимости результатов экономической деятельности предприятий АПК регионов Западной Сибири от внутренних и внешних факторов, в том числе от уровня налоговой нагрузки. Для исследования были выбраны следующие регионы Западной Сибири, имеющие достаточный потенциал, опыт и существенные результаты в сельскохозяйственном производстве:

- Алтайский край;
- Кемеровская область;
- Новосибирская область;
- Омская область;
- Республика Алтай.

Задача регрессионного анализа заключается в изучении зависимости между зависимой переменной Y – чистая прибыль предприятия (тыс. руб.) и регрессорами. Для предприятий АПК, осуществляющих выращивание и производство сельскохозяйственного сырья и продукции, нами было исследовано влияние следующих факторов:

X_1	Средний балл бонитета почв в регионе, балл
X_2	Средняя вероятность засухи в регионе
X_3	Средняя вероятность заморозков в регионе
X_4	Внесено в среднем удобрений в расчете на 1 га, т/га
X_5	Средняя заработная плата на сельхоз предприятиях, руб.
X_6	Материальные затраты предприятий первичного с/х производства региона, млн. руб.
X_7	Налоговая нагрузка на 1 рубль оборота в сельском хозяйстве региона, %
Y	Чистая прибыль сельхоз предприятий, млн. руб.

Предприятия АПК Сибири, осуществляющие хранение, переработку и реализацию сельскохозяйственной продукции, были изучены на предмет влияния таких факторов, как:

X_1	Материальные затраты предприятий АПК региона, млн. руб.
X_2	Остаток готовой продукции предприятий АПК региона, млн. руб.
X_3	Средняя заработная плата на предприятиях АПК региона, руб.
X_4	Налоговая нагрузка на 1 рубль оборота в сельском хозяйстве региона, %
Y	Чистая прибыль предприятий АПК региона, млн. руб.

Суть предложенной методики анализа заключается в следующем.

Уравнение множественной регрессии может быть представлено в виде:

$$Y = \beta_0 + \beta_1 \times X_1 + \beta_2 \times X_2 + \dots + \beta_m \times X_m + \varepsilon. \quad (2.1)$$

Здесь $(\beta_0, \beta_1, \beta_2, \dots, \beta_m)$ – вектор размерности $(m + 1)$ неизвестных параметров. β_j называется j -м теоретическим коэффициентом регрессии, где $j = 1, \dots, m$. Он характеризует чувствительность величины Y к изменению X_j . β_0 – свободный член, определяющий значение Y в случае, когда все объясняющие переменные x_j равны нулю.

После выбора линейной функции в качестве модели зависимости необходимо оценить параметры регрессии. Для этого обычно используется метод наименьших квадратов (МНК).

Истинные значения параметров β_j по выборке получить невозможно. В этом случае вместо теоретического уравнения регрессии оценивается так называемое эмпирическое уравнение регрессии:

$$Y = b_0 + b_1 \times X_1 + b_2 \times X_2 + \dots + b_m \times X_m + e. \quad (2.2)$$

Здесь $b_0, b_1, b_2, \dots, b_m$ – оценки теоретических значений $\beta_0, \beta_1, \beta_2, \dots, \beta_m$ коэффициентов регрессии, e – оценка отклонения ε .

Классический подход к оцениванию параметров линейной модели основан на методе наименьших квадратов (МНК).

Этот метод позволяет получить такие оценки параметров, при которых сумма квадратов отклонений фактических значений результативного признака (Y) от расчетных (теоретических) \tilde{Y}_x минимальна.

Рассмотрим первую группу предприятий АПК, занимающихся первичным сельхозпроизводством.

У нас имеется 7 показателей по пяти регионам Западной Сибири за 5 лет (по полугодиям) в период с 2007 по 2011 г. Это сводит исследование к тому, что наиболее подходящим в данном случае является использование в регрессионном анализе панельных данных. Панельные данные состоят из наблюдений одних и тех же экономических единиц, которые осуществляются в последовательные периоды времени. Панельные данные насчитывают три измерения: признаки (переменные) – объекты – время¹. Для подобных данных разработаны специальные методы анализа.

¹ Магнус Я.Р., Катышев П.К., Пересецкий А.А. Эконометрика. Начальный курс : учебник. М., 2004.

Прежде всего, до построения уравнение множественной регрессии и разговоре о качестве этого уравнения, мы построили матрицу парных корреляций размера 8×8 . Матрица получилась симметричной с единичными значениями по главной диагонали в ней, в связи с тем, что регрессоры X_i и X_j связаны друг с другом также, как и X_j и X_i , а коэффициент корреляции переменной с этой же переменной равен единице. По матрице корреляций можно судить о тесноте и направлениях связи между Y и регрессорами, а также о связи регрессоров друг с другом.

Для расчетов парных корреляций и далее для построения регрессионной модели будем использовать пакет прикладных программ EViews.

Таблица 2.18

Матрица парных коэффициентов корреляции

	X_1	X_2	X_3	X_4	X_5	X_6	X_7	Y
X_1	1,00	0,14	-0,28	0,12	0,17	0,44	-0,14	0,12
X_2	0,14	1,00	-0,68	0,25	-0,72	-0,22	-0,56	-0,22
X_3	-0,28	-0,68	1,00	-0,25	0,44	0,02	0,41	0,06
X_4	0,12	0,25	-0,25	1,00	-0,02	-0,29	-0,08	-0,57
X_5	0,17	-0,72	0,44	-0,02	1,00	0,29	0,39	0,19
X_6	0,44	-0,22	0,02	-0,29	0,29	1,00	0,40	0,81
X_7	-0,14	-0,56	0,41	-0,08	0,39	0,40	1,00	-0,27
Y	0,12	-0,22	0,06	-0,57	0,19	0,81	-0,27	1,00

Проанализируем матрицу парных коэффициентов корреляции. Сделаем вывод о связи результативного признака Y с каждым из регрессоров.

Последняя строка матрицы (или последний столбец) – коэффициенты корреляции между переменной «чистая прибыль» и остальными переменными в модели.

Наибольшую связь мы наблюдаем между чистой прибылью и переменной X_6 «Материальные затраты предприятий первичного с/х производства». Связь сильная прямая: чем больше затраты, тем больше прибыль.

Умеренная обратная связь наблюдается между чистой прибылью и переменной X_4 «Внесено в среднем удобрений в расчете на 1 га». Чем больше внесено удобрений, тем меньше чистая прибыль. Это означает, что эффективность использования удобрений низкая, т.е. затраты (цены на удобрения) перевешивают отдачу от них, а следовательно, затраты на удобрения не всегда окупаются предприятиями АПК.

Умеренная обратная связь наблюдается между чистой прибылью и налоговой нагрузкой на 1 рубль оборота в сельском хозяйстве: при возрастании налоговой нагрузки чистая прибыль уменьшается, и наоборот.

Остальные переменные имеют слабую связь с чистой прибылью.

Рассмотрим теперь связь регрессоров друг с другом. Ни один из найденных коэффициентов корреляции не превышает 0,85. То есть в модели в дальнейшем не будет присутствовать мультиколлинеарность. Под мультиколлинеарностью понимается нарушение в виде высокой взаимной коррелированности объясняющих переменных, которое может существенно повлиять на качество модели. Когда возникает такая проблема, обычно из модели удаляют один из коллинеарных регрессоров, а именно тот, что с меньшей силой влияет на результативную переменную.

Для исследования панельных данных существует несколько видов моделей: обычная линейная модель регрессии, модель с фиксированным эффектом и модель со случайным эффектом. Эконометрическая наука не даёт однозначных указаний по поводу того, которую модель лучше использовать и в каком случае. На содержательном уровне разницу между моделями можно интерпретировать следующим образом. Обычная модель предполагает, что у экономических объектов нет индивидуальных различий, в некоторых простых ситуациях такое предположение вполне оправдано. В модели с фиксированным эффектом считается, что каждая экономическая единица уникальна. Такой подход чаще применяется для макрообъектов – страны, регионы, отрасли. Если же объекты попали в панель случайно, в результате выборки из большой совокупности, то приемлемой является модель со случайным эффектом. Она чаще применяется для изучения мелких фирм, домашних хозяйств. Однако и в подобных ситуациях часто возникает вопрос о наличии индивидуальных различий, и тогда модель с фиксированным эффектом является более предпочтительной.

В нашем случае скорее следует сравнить обычную модель и модель с фиксированным эффектом. Это будет более верно, потому что выбор предприятий нельзя назвать случайным (см. Приложение А).

По сути, нами получено уравнение регрессии следующего вида:

$$Y = 5507,054 - 62,531 \times X_1 - 90,977 \times X_2 - 1575,817 \times X_3 - \\ - 573,742 \times X_4 + 0,012 \times X_5 + 0,117 \times X_6 - 45,918 \times X_7. \quad (2.3)$$

В данном случае коэффициент множественной линейной детерминации $R^2 = 0,282$. Это означает, что 82% вариации резуль­тативного признака (Y) объясняется вариацией факторных переменных, а на долю прочих факторов приходится 18% ее дисперсии. Следовательно, уравнение множественной регрессии хорошо описывает изучаемую взаимосвязь между признаками.

Недостатком коэффициента детерминации R^2 является то, что он увеличивается при добавлении новых объясняющих переменных (или завышен, когда в модели достаточно много переменных), хотя это и не обязательно означает улучшение качества регрессионной модели. Поэтому рассмотрим также скорректированный коэффициент детерминации: $R_{adj}^2 = 0,79$. Показатель довольно высокий.

Исходя из того, что F -статистика = 7,68 и эта величина больше, чем критическое значение статистики Фишера для уровня значимости 0,05, мы можем сказать, что уравнение регрессии значимо. Далее следует проверить значимость каждого из коэффициентов. Рассмотрим t -статистики и соответствующие им значения вероятностей – p -значения. Все коэффициенты, кроме X_5 , незначимы на уровне 5%. Это говорит о том, что следует попробовать построить модели другой спецификации.

Попробуем построить модель с фиксированным эффектом по тем же переменным и сравнить их характеристики (см. Приложение Б)

$$Y = 4421,699 - 55,299 \times X_1 + 3660,135 \times X_2 - 1440,125 \times X_3 - 222,542 \times X_4 + 0,035 \times X_5 + 0,015 \times X_6 - 17,939 \times X_7 + [CX = F], \quad (2.3)$$

C – константа, показывающая влияние неучтённых в модели факторов.

Сравним описательные статистики моделей в табл. 2.19.

Таблица 2.19

Сравнение моделей

Модель	R^2	Скоррект. R^2	Ст. ошибка уравнения	P -значение (F)	Крит. Акайке	Крит. Шварца
Обычная линейная	0,82	0,79	90,5	0	14,26	14,56
С фиксированным эффектом	0,87	0,83	85,26	0	14,06	14,51

Модель с фиксированным эффектом обладает лучшими характеристиками. Для этой модели следует найти индивидуальные эффекты для каждого региона (в модели $CX = F$). Таким образом, мы нашли величины,

на которые модель отличается в связи с индивидуальными особенностями каждого региона.

1	591,0521
2	-462,1605
3	382,9186
4	187,3744
5	-699,1846

Каждый коэффициент модели может быть интерпретирован. Рассмотрим на примере переменной X_7 .

X_7	Налоговая нагрузка на 1 рубль оборота в сельском хозяйстве региона, %
-------	---

Коэффициент при $X_7 - b_7 = -17,939$ показывает, что при увеличении налоговой нагрузки на 1 рубль оборота в сельском хозяйстве региона на 1%, чистая прибыль предприятий АПК уменьшается на 17,939 млн. руб.

Нами получена значимая модель зависимости чистой прибыли предприятий АПК первичного сельхозпроизводства регионов Западной Сибири от выбранных факторов, которую можно с помощью индивидуального эффекта видоизменить для каждого отдельного региона.

Таблица 2.20

Модель зависимости чистой прибыли предприятий, занимающихся первичным сельхозпроизводством, с учетом природно-климатических и локальных факторов

Регион	Модель
Алтайский край	$Y = 4421,699 - 55,299 \times X_1 + 3660,135 \times X_2 - 1440,125 \times X_3 - 222,542 \times X_4 + 0,035 \times X_5 + 0,0154 \times X_6 - 7,939 \times X_7 + 591,052$
Кемеровская область	$Y = 4421,699 - 55,299 \times X_1 + 3660,135 \times X_2 - 1440,125 \times X_3 - 222,542 \times X_4 + 0,035 \times X_5 + 0,0154 \times X_6 - 17,939 \times X_7 - 462,161$
Новосибирская область	$Y = 4421,699 - 55,299 \times X_1 + 3660,135 \times X_2 - 1440,125 \times X_3 - 222,542 \times X_4 + 0,035 \times X_5 + 0,0154 \times X_6 - 17,939 \times X_7 + 382,919$
Омская область	$Y = 4421,699 - 55,299 \times X_1 + 3660,135 \times X_2 - 1440,125 \times X_3 - 222,542 \times X_4 + 0,035 \times X_5 + 0,0154 \times X_6 - 17,939 \times X_7 + 187,374$
Республика Алтай	$Y = 4421,699 - 55,299 \times X_1 + 3660,135 \times X_2 - 1440,125 \times X_3 - 222,542 \times X_4 + 0,035 \times X_5 + 0,0154 \times X_6 - 17,939 \times X_7 - 699,185$

Любая из моделей может использоваться для дальнейшего исследования и прогнозирования.

Рассмотрим, например, предприятие первичного сельхозпроизводства Алтайского края СПК «Корболиха». Предположим, что у нас имеются данные по всем факторам в модели на период первого полугодия 2012 г., но чистая прибыль еще не определена. Подставим их в уравнение для Алтайского края.

Точечный прогноз

Мы можем построить прогнозное значение чистой прибыли, подставив все данные в первую модель.

X_1 Бонитет почв, балл – 81.

X_2 Средняя вероятность засухи в районе Алтайского края – 0,15.

X_3 Средняя вероятность заморозков в районе Алтайского края – 0,79.

X_4 Внесение удобрений в расчете на 1 га, т/га – 1,4.

X_5 Средняя заработная плата на предприятии, руб. – 13150.

X_6 Материальные затраты предприятий первичного с/х производства региона, млн. руб.– 19,830.

X_7 Налоговая нагрузка на 1 рубль оборота в сельском хозяйстве Алтайского края, % – 4,6.

Подставим в уравнение:

$$Y = 4421,699 - 55,299 \times X_1 + 3660,135 \times X_2 - 1440,125 \times X_3 - 222,542 \times X_4 + 0,035 \times X_5 + 0,0154 \times X_6 - 17,939 \times X_7 + 591,052 = 12,341 \text{ млн. руб.}$$

Получим следующее точечное прогнозное значение:

$pr = 12,341$ млн. руб. – чистая прибыль СПК «Корболиха» за первое полугодие 2012 г.

Интервальный прогноз

Получаем из точечного прогноза по формуле:

$$pr \pm t_{кр} \times se, \tag{2.5}$$

где pr – точечный прогноз, $t_{кр}$ – критическое значение распределения Стьюдента, se – стандартная ошибка уравнения.

$$t_{кр} = 0,06673, se = 85,26, pr = 12,341.$$

Таблица 2.21

Проверка модели по доверительному интервалу

Период	Левая	Правая	Точечный прогноз	Наблюдаемое значение (фактическое)
1 полугодие 2012 г.	6,651	18,03	12,341	13,187

Так как наблюдаемое в первом полугодии 2012 г. значение чистой прибыли попадает в интервальный прогноз, модель достаточно качественно отражает реальную действительность и может использоваться для дальнейшего изучения и анализа деятельности предприятий АПК.

Теперь рассмотрим вторую группу предприятий АПК регионов Западной Сибири, осуществляющих вторичное сельхозпроизводство.

У нас имеется 5 показателей по пяти регионам за 5 лет (по полугодиям). Также будем проводить регрессионный анализ панельных данных.

X_1	Материальные затраты предприятий АПК региона, млн. руб.
X_2	Остаток готовой продукции предприятий АПК региона, млн. руб.
X_3	Средняя заработная плата на предприятиях АПК региона, руб.
X_4	Налоговая нагрузка на 1 рубль оборота в сельском хозяйстве региона, %
Y	Чистая прибыль предприятий АПК региона, млн. руб.

Таблица 2.22

Матрица парных коэффициентов корреляции

	X_1	X_2	X_3	X_4	Y
X_1	1,00	0,55	-0,36	0,35	0,95
X_2	0,55	1,00	0,42	0,60	-0,68
X_3	-0,36	0,42	1,00	0,60	0,45
X_4	0,35	0,60	0,60	1,00	-0,54
Y	0,95	-0,68	0,45	-0,54	1,00

Проанализируем матрицу парных коэффициентов корреляции. Сделаем вывод о связи результативного признака Y с каждым из регрессоров.

Последняя строка матрицы (или последний столбец) – коэффициенты корреляции между переменной «чистая прибыль» и остальными переменными в модели.

Наибольшую связь мы наблюдаем между чистой прибылью и материальными затратами предприятий региона (X_1) – связь прямая: рост затрат приводит к росту величины чистой прибыли. Сильная обратная связь между чистой прибылью и остатком готовой продукции: чем больше остаток, тем меньше прибыль.

Налоговая нагрузка в данной модели находится в обратной связи с чистой прибылью: при возрастании налоговой нагрузки прибыль уменьшается.

С остальными факторами мы наблюдаем также довольно значимую умеренную связь.

Мультиколлинеарных факторов в модели не выявлено.

Построим регрессионные модели (см. Приложение В).

По сути, нами получено уравнение регрессии следующего вида:

$$Y = -3636,45 + 0,155 \times X_1 + 0,343 \times X_2 - 0,004 \times X_3 + 211,882 \times X_4. \quad (2.6)$$

Коэффициент множественной линейной детерминации $R^2 = 0,96$, это означает, что 95,9% вариации результативного признака (Y) объясняется вариацией факторных переменных, а на долю прочих факторов приходится 4,1% ее дисперсии. Уравнение множественной регрессии хорошо описывает изучаемую взаимосвязь между признаками.

Скорректированный коэффициент детерминации: $R_{adj}^2 = 0,956$. Модель адекватна реальности.

Исходя из того, что F -статистика = 227,59 и эта величина больше, чем критическое значение статистики Фишера для уровня значимости 0,05, мы можем сказать, что уравнение регрессии значимо. Далее следует проверить значимость каждого из коэффициентов. Рассмотрим t -статистики и соответствующие им значения вероятностей – p -значения. Все коэффициенты, кроме X_3 , значимы на 5% уровне.

Попробуем построить модель с фиксированным эффектом по тем же переменным и сравнить их характеристики (см. Приложение Г).

$$Y = 811,99 + 0,152 \times X_1 - 0,090 \times X_2 - 0,026 \times X_3 - 77,646 \times X_4 + [CX = F], \quad (2.7)$$

C – константа, показывающая влияние неучтённых в модели факторов.

Сравним описательные статистики моделей в табл. 2.23.

Таблица 2.23

Сравнение моделей

Модель	R^2	Скоррект. R^2	Ст. ошибка уравнения	P -значение (F)	Крит. Акайке	Крит. Шварца	Кол-во незначимых коэффициентов (5% уровень)
Обычная линейная	0,96	0,956	559,84	0	15,59	15,79	1
С фиксированным эффектом	0,986	0,982	120,19	0	14,72	15,06	1

Критерии Шварца и Акайка в модели с фиксированным эффектом незначительно меньше, но все остальные показатели во второй модели лучше, а значит её описательная способность лучше.

Найдём индивидуальные эффекты для каждого предприятия (в модели $CX = F$), т.е. величины, на которые модель отличается в связи с индивидуальными особенностями каждого предприятия.

1	270,6959
2	477,2821
3	680,9015
4	589,3528
5	-2218,232

Рассмотрим теперь переменную, которая нам особенно важна в теме исследования:

X_4	Налоговая нагрузка на 1 рубль оборота в сельском хозяйстве региона, %
-------	---

Коэффициент при $X_4 - b_4 = -77,65$ показывает, что при увеличении налоговой нагрузки на 1%, чистая прибыль предприятий уменьшается на 77,65 тыс. руб.

Таким образом, нами получена значимая модель зависимости чистой прибыли предприятия АПК от выбранных факторов, которую можно с помощью индивидуального эффекта видоизменить для каждого отдельного предприятия.

Таблица 2.24

Модель зависимости чистой прибыли предприятий АПК регионов Западной Сибири от важнейших факторов

Регион	Модель
Алтайский край	$Y = 811,99 + 0,152 \times X_1 - 0,090 \times X_2 - 0,026 \times X_3 - 77,646 \times X_4 + 270,696$
Кемеровская область	$Y = 811,99 + 0,152 \times X_1 - 0,090 \times X_2 - 0,026 \times X_3 - 77,646 \times X_4 + 477,282$
Новосибирская область	$Y = 811,99 + 0,152 \times X_1 - 0,090 \times X_2 - 0,026 \times X_3 - 77,646 \times X_4 + 680,906$
Омская область	$Y = 811,99 + 0,152 \times X_1 - 0,090 \times X_2 - 0,026 \times X_3 - 77,646 \times X_4 + 589,353$
Республика Алтай	$Y = 811,99 + 0,152 \times X_1 - 0,090 \times X_2 - 0,026 \times X_3 - 77,646 \times X_4 - 2218,232$

Любая из моделей может использоваться для дальнейшего исследования и прогнозирования.

Для примера рассмотрим зерноперерабатывающее предприятие Алтайского края ЗАО «Союзмука». Предположим, что у нас имеются данные по всем факторам в модели на период первого полугодия 2012 г., но чистая прибыль еще не определена. Подставим их в уравнение для Алтайского края.

Точечный прогноз

Мы можем построить прогнозное значение чистой прибыли, подставив все данные в первую модель.

X_1 Материальные затраты, млн. руб. – 126,317.

X_2 Остаток готовой продукции на предприятии, млн. руб. – 9,969.

X_3 Средняя заработная плата на предприятии, руб. – 26 732.

X_4 Налоговая нагрузка на 1 рубль оборота в сельском хозяйстве Алтайского края, % – 4,9.

Подставим в уравнение:

$$Y = 811,99 + 0,152 \times X_1 - 0,090 \times X_2 - 0,026 \times X_3 - 77,646 \times X_4 + 270,6959 = 20,728 \text{ млн. руб.}$$

Получим следующее точечное прогнозное значение:

$pr = 20,728$ тыс. руб. – чистая прибыль ЗАО «Союзмука» за первое полугодие 2012 г.

Далее делаем интервальный прогноз аналогично расчетам в предыдущей группе АПК.

Таблица 2.25

Проверка модели по доверительному интервалу

Период	Левая	Правая	Точечный прогноз	Наблюдаемое значение (фактическое)
1 полугодие 2012 г.	11,269	30,188	20,728	19,407

Так как наблюдаемое в первом полугодии 2012 г. значение чистой прибыли попадает в интервальный прогноз, модель достаточно качественно отражает реальную действительность и может использоваться для дальнейшего изучения и анализа деятельности предприятий АПК.

Таким образом, результатами проведенного корреляционно-регрессионного анализа зависимости конечного финансового результата (чистой прибыли) деятельности предприятий АПК от воздействия налоговых нагрузок, а также от влияния природных факторов, могут быть такие научно-обоснованные факты.

Во-первых, налоговая нагрузка оказывает отрицательное влияние на результаты деятельности предприятий АПК. Рост налоговой нагрузки, равно как и диспаритет цен на сельхозпродукцию, оказывает непосредственное и «губительное» влияние на первичных сельхозтоваропроизводителей, снижая априори главный стимул для ведения сельского хозяйства – возможность получения прибыли. Помимо налоговых регуляторов, дополнительное влияние на такие предприятия АПК оказывают природно-климатические факторы: бонитет почв (уровень плодородия) и перепады среднегодовых температур. При этом, как показали исследования, эффективность использования удобрений низкая, т.е. затраты (цены на удобрения) перевешивают отдачу от них, а следовательно, затраты на удобрения не всегда окупаются предприятиями АПК. Возможность же повышения плодородия земель за счет внесения удобрений также находится в прямой зависимости от наличия финансовых возможностей. Предприятия АПК, занятые переработкой сельхозпродукции и пищевым производством (вторичным сельхозпроизводством), сталкиваются с меньшим количеством рисков хозяйственной деятельности. Рост налоговой нагрузки аналогично приводит к снижению прибыли перерабатывающих предприятий, но поскольку они имеют более широкие финансовые возможности (увеличение объемов производства, расширение сбыта, создание резервов, привлечение заемных и кредитных ресурсов и т.д.), то влияние остальных факторов на эффективность их деятельности проявляется в меньшей степени. Следовательно, для предприятий АПК, самостоятельно осуществляющих выращивание и производство сельскохозяйственного сырья и продукции, необходима особая поддержка со стороны государства и, соответственно, своя специфическая система налогообложения, учитывающая в том числе и влияние природных факторов.

Во-вторых, нами предложены значимые модели зависимости чистой прибыли предприятия АПК от выбранных факторов, которые можно с помощью индивидуальных эффектов видоизменять для каждого отдельного предприятия. Любая из предложенных моделей может использоваться для дальнейшего исследования и прогнозирования, что подтверждено соответствующими расчетами.

3. ПОВЫШЕНИЕ ДЕЙСТВЕННОСТИ НАЛОГОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ КАК КОМПЛЕКС МЕР УВЕЛИЧЕНИЯ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ЭФФЕКТИВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ АПК

3.1. Система мер налогового регулирования деятельности предприятий АПК

В системе государственного регулирования налогообложение является объектом и инструментом управленческих воздействий на экономическую ситуацию в стране со стороны Правительства РФ, субъектов Федерации, Министерства финансов, Федеральной налоговой службы России и др.

Потребность создания в России механизма государственного регулирования АПК, включающего в себя весь комплекс мер воздействия на систему экономических отношений, вытекает из места и роли аграрного сектора в рыночной экономике. Агропромышленный комплекс занимает особое положение, не позволяющее в силу его специфики в полной мере и на равных участвовать в межотраслевой конкуренции. Относительно низкодоходное сельское хозяйство, зависящее от природных факторов и имеющее ярко выраженный сезонный, циклический характер производства, отсталость в технологическом отношении не позволяют получать от вложенных в него капиталов достаточную отдачу. Кроме того, увеличение объемов производства сельскохозяйственной продукции вследствие неэластичности спроса приводит к существенному падению цен на нее и сопровождается уменьшением доходов сельхозтоваропроизводителей. Низкий платежеспособный спрос населения не позволяет реализовывать сельскохозяйственную продукцию по достаточно высоким ценам¹.

Алтайский край является уникальным аграрным регионом Российской Федерации, результаты функционирования АПК которого вносят существенный вклад в развитие сельского хозяйства страны. В Российской Федерации животноводство Алтая занимает третье место по производству молока, поголовью крупного рогатого скота и лошадей, четвертое место – по поголовью коров и свиней, шестое место – по производству скота и птицы на убой.

¹ Экономические проблемы развития АПК : учебно-методическое пособие / Г.М. Гриценко [и др.]. Барнаул, 2008. С. 123–124.

Вместе с тем Алтайский край, являясь крупным производителем сельскохозяйственной продукции и продовольствия, вносит свой вклад в продовольственную безопасность как регионов Сибири и Дальнего Востока, так и России в целом. Край производит каждую пятую тонну крупы в России, каждую седьмую тонну сыра, каждую восьмую тонну муки, а за его пределы ежегодно вывозится около 80% муки и крупы, около 70% сыра и около 20% животного масла. Таким образом, при осуществлении государственной поддержки сельского хозяйства Алтайского края средствами краевого бюджета, обеспечивается софинансирование продовольствием населения ряда других субъектов. По экспертной оценке, в целом до половины выделяемого из краевого бюджета объема государственной поддержки уходит за пределы края.

У регионов с аграрной экономикой и большой долей сельского населения традиционно много проблем: у них объективно невысокий налоговый потенциал, более низкие доходы населения, им сложнее реализовывать социальные программы, что сказывается на инвестиционной привлекательности. Тем не менее, Алтайский край сегодня ведет очень активную политику по привлечению инвестиций. В регионе сформированы десятки инвестиционных проектов, и это – не росто планы, а реально реализуемые проекты и программы. Край участвует в международных выставках и ярмарках, проводит и на своей территории много форумов, привлекая внимание потенциальных инвесторов.

Учитывая огромный агропромышленный потенциал таких регионов, как Алтайский край, их вклад в продовольственную безопасность страны, государству следует оказывать этим территориям особую поддержку. Сейчас Министерство сельского хозяйства и Правительство РФ активно работают над дополнительными мерами поддержки, поскольку со вступлением в ВТО сельской экономике потребуются очень точные механизмы помощи со стороны государства, иначе она просто не сможет адекватно адаптироваться во Всемирной торговой организации. В межбюджетных отношениях необходимо ввести поправочные коэффициенты для регионов с высокой долей сельского населения. Они должны получать больше, потому что аграрная экономика – это не налогоемкая сфера, налоговая отдача здесь низкая, а социальные расходы при этом самые высокие: требуются огромные средства на строительство и содержание фельдшерско-акушерских пунктов, школ, дорог и другой инженерной и социальной инфраструктуры села¹.

¹ Толоконский В.А. Коэффициент для села. Аграрные регионы ждут особой помощи от государства : [Электронный ресурс] // Российская газета : федеральный выпуск. 2012. № 5882 (209). Электрон. версия печатн. публ. URL: <http://www.rg.ru/2012/09/12/altai.html>.

Кроме дополнительной бюджетной нагрузки, связанной с поддержкой сельхозтоваропроизводителей, существует целый ряд проблем в самой отрасли сельского хозяйства. Это прежде всего высокий физический и моральный износ основных фондов, низкая инвестиционная привлекательность отрасли в совокупности с высокой кредиторской задолженностью и отсутствием ликвидного залога. Угрожающими темпами снижается численность населения в сельской местности, все острее стоит проблема кадров. Одной из насущных проблем, несмотря на определенные подвижки в этой сфере, продолжает оставаться недостаточное государственное регулирование рынков сельскохозяйственного сырья и продовольствия¹.

По словам Ивана Лоора, председателя Алтайского краевого Законодательного Собрания, поддержка сельскохозяйственного производства неизменно остается приоритетом бюджетной политики Алтайского края. Согласно этому в результате последней корректировки краевого бюджета доля расходов на поддержку сельского хозяйства составила около 10% от собственных доходов бюджета. Вместе с тем, Иван Лоор отметил, что с учетом масштаба аграрного сектора края объемы государственной поддержки оказываются недостаточными. Имея самую большую в стране посевную площадь сельскохозяйственных культур, край в расчете на 1 га получил средств по Госпрограмме более чем в 2 раза меньше, чем в среднем по России².

Учитывая факт доминирования АПК в экономике Алтайского края и его значительности в сельском хозяйстве страны в целом, по нашему мнению, налоговому регулированию и поддержке аграрного сектора экономики нашего региона должно отводиться особое внимание. В частности, проводя гибкую налоговую политику и применяя те или иные инструменты налогового регулирования, государство может добиться существенных положительных результатов, начиная с пополнения бюджета и заканчивая внедрением передовых технологий в предприятия АПК края.

В соответствии с Законом Алтайского края «О развитии сельского хозяйства в Алтайском крае» от 4 февраля 2008 г. № 2-ЗС, для реализации аграрной политики могут применяться следующие меры:

¹ Официальный сайт Алтайского края [Электронный ресурс]. Электрон. дан. Барнаул, 2014. URL: <http://www.altairregion22.ru>.

² Алтайская нива : краевая крестьянская газета [Электронный ресурс]. Электрон. дан. [Барнаул], 2009–2014. URL: <http://www.alt-niva.ru>.

1. Предоставление в соответствии с законодательством Российской Федерации и Алтайского края бюджетных средств и государственных гарантий сельскохозяйственным товаропроизводителям, научным и образовательным организациям.

2. Предоставление сельскохозяйственным товаропроизводителям налоговых льгот в части налогов, зачисляемых в краевой бюджет, компенсация затрат сельскохозяйственных товаропроизводителей на уплату отдельных видов налогов.

3. Информационное обеспечение сельскохозяйственных товаропроизводителей и других участников рынка сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия, а также предоставление им консультационной помощи.

4. Осуществление закупки, хранения, переработки и поставок сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия для государственных и муниципальных нужд.

5. Содействие закреплению кадров на селе в целях устойчивого развития территорий сельских поселений.

6. Участие общественных организаций в формировании аграрной политики.

7. Иные меры, предусмотренные законодательством Российской Федерации и Алтайского края¹.

Особого внимания, в связи с нашим направлением исследования, заслуживает второй пункт, однако никаких конкретных мер поддержки сельхозтоваропроизводителей в данном нормативном акте законодатель не приводит.

Примечателен тот факт, что власти Алтайского края впервые в истории Российской Федерации выступили с инициативой и разработали проект Федерального закона «Об особо значимых аграрных территориях в Российской Федерации», который предусматривает предоставление льгот и преференций в области налогового и земельного законодательства, софинансирование за счет средств бюджета Российской Федерации, предоставление государственных гарантий по банковским кредитам и т.д. Проект данного закона имеет огромное значение, как для Алтайского края, так и для ряда других регионов России. Придание статуса особо значимой аграрной территории Алтайскому краю позволит перевести отрасль АПК в регионе на интенсивный путь развития и обеспечить к

¹ О развитии сельского хозяйства в Алтайском крае : закон Алтайского края от 4 февраля 2008 г. № 2-ЗС.

2025 г. значительное повышение уровня и качества жизни сельского населения Алтайского края¹.

Проект «Комплексное развитие Алтайского Приобья» стал пилотным российским проектом развития особо значимой аграрной территории. Данный законопроект касается не только Алтайского края. В нем определены критерии, которым должны соответствовать регионы, претендующие на этот статус:

- благоприятные климатические условия для выращивания и производства основных видов продовольствия;
- высокая доля сельского населения;
- высокая доля сельхозпродукции во внутреннем валовом продукте;
- высокий процент экспорта продукции (Алтайский край вывозит 80% произведенной сельхозпродукции за пределы региона);
- количество пашни – не менее 3 млн. га (в Алтайском крае – 6,5 млн).

Это должны быть территории – продовольственные доноры; таких в России восемь–девять не больше.

Целями реализации проекта является обеспечение дополнительной финансовой поддержки как для донора и благодаря этому проведение быстрого замещения импортной сельхозпродукции отечественной. Нужно сконцентрировать федеральное финансирование на ведущих аграрных регионах и прорывных отраслях. Это позволит произвести более качественную и дешевую сельхозпродукцию. Именно по такому пути шли США, Канада и другие страны².

В рамках «Алтайского Приобья» запланирована реализация 89 не связанных между собой инвестиционных проектов в области растениеводства, животноводства, сельскохозяйственного машиностроения, создания инфраструктуры. Наиболее крупные – с бюджетом от 400 млн. до 59 млрд. руб.; к ним относятся проект реконструкции Ребрихинского мелькомбината, строительство птицеводческого комплекса, животноводческих комплексов в Хабаровском, Троицком и Немецком национальном районах, строительство комплекса по производству семян, тепличного комплекса по выращиванию овощей и цветочных культур, строительство сети межрайонных сервисных центров для обслуживания сельхозтехники и др.

¹ Иванова Ю.Н. Система мер государственного регулирования АПК региона // АПК: экономика, управление. 2011. № 12. С. 28.

² «Алтайскому Приобью» быть : [Электронный ресурс] // Алтайская ярмарка. Электрон. текст. дан. Барнаул, [б.г.]. URL: http://www.altfair.ru/index.php?id_node=1511.

Планируется реализация ряда крупных инфраструктурных проектов: создание конденсационной электростанции мощностью 600 МВт и увеличение объемов добычи угля до 2 млн. тонн в год на Мунайском угольном разрезе, строительство высокотехнологичного завода по производству цемента в Заринске. Некоторые из проектов уже находятся на стадии реализации («Алтайский бройлер», «Алтайский бекон», свинокомплекс в Тальменском районе и др.). В стадии разработки – проекты строительства завода по производству подсолнечного масла (ОАО «Мельник»), цеха комбикормов (ОАО «Грана»), организация серийного выпуска сельхозтехники («Рубцовский машиностроительный завод») и др.

Капиталовложения в «Алтайское Приобье» оцениваются более чем в 590,7 млрд. руб. Предполагается, что 60% этой суммы составят частные инвестиции, а 40% – вложения из госбюджета. Бюджетные средства будут в первую очередь направляться на развитие инфраструктуры. Общий объем инвестиций в АПК региона по программе «Алтайское Приобье» за 2010–2011 гг. составил более 40 млрд. рублей.

Государственная Дума Российской Федерации не включила «Алтайское Приобье» в бюджете страны на 2010 г. в список финансируемых проектов. Но проект вошел в стратегию социально-экономического развития Сибири до 2020 г. и включен в число 27 проектов Сибирского федерального округа, определенных правительством РФ в качестве первоочередных для реализации¹.

На сегодняшний день в Алтайском крае в рамках реализации крупного инвестиционного проекта региональной направленности «Комплексное развитие Алтайского Приобья» определены следующие основные направления государственной поддержки:

- поддержка региональных программ развития сельского хозяйства, в том числе программ развития молочного и мясного скотоводства (субсидирование части затрат на реализацию молока и мяса);
- развитие внутрихозяйственных оросительных систем, в том числе субсидирование строительства и эксплуатации орошаемых участков;
- субсидирование части затрат на приобретение сельскохозяйственной техники и оборудования для молочного животноводства;
- субсидирование части затрат на приобретение горюче-смазочных материалов;

¹ «Алтайскому Приобью» быть : [Электронный ресурс] // Алтайская ярмарка. Электрон. текст. дан. Барнаул, [б.г.]. URL: http://www.altfair.ru/index.php?id_node=1511.

- восстановительные работы в лесозащитных полосах;
- субсидирование части затрат на оформление земельных участков;
- развитие социальной и инженерной инфраструктуры;
- поддержка реализации инвестиционных проектов;
- закуп в рамках установленных аграрным территориям квот сырья и продовольствия по фиксированным ценам в порядке закупочных интервенций¹.

В основном представленные мероприятия заключаются в субсидировании различного рода затрат сельхозтоваропроизводителей, однако в проекте ничего не говорится о стимулировании их экономической деятельности посредством налогового регулирования.

На фоне хозяйствующих субъектов других отраслей экономики, например промышленности, транспорта, энергетики и т.д., налоговое регулирование организаций и предпринимателей в сельском хозяйстве отличается предоставлением системы специфических льгот.

При общем режиме налогообложения льгота касается налога на прибыль, от которого до 2013 г. были освобождены сельхозтоваропроизводители, а также пониженной ставки НДС в размере 10% для предприятий, осуществляющих производство продовольственных товаров (скота и птицы в живом весе, мяса и мясопродуктов, молока и молочных продуктов, яиц и яйцепродуктов; сахара, зерна, комбикормов, хлеба, муки и др.)².

При системе налогообложения в виде единого сельскохозяйственного налога (ЕСХН) организации и индивидуальные предприниматели освобождаются от обязанности по уплате налога на прибыль организаций, налога на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности), налога на имущество организаций, налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности) и налога на добавленную стоимость (за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации)³.

¹ Официальный сайт Алтайского края [Электронный ресурс]. Электрон. дан. Барнаул, 2014. URL: <http://www.altairregion22.ru>.

² Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ (с изм. от 02.10.2012 г. № 162-ФЗ). Ст. 164 // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2008. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

³ Там же.. Ст. 346.1

Налоговая политика государства и муниципальных образований оказывает серьезное влияние на многие аспекты финансово-хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей, приводит в ряде случаев к изменению видов, способов и направлений предпринимательской деятельности, а иногда и к ее дестимулированию¹.

Все указанные льготы и преференции закреплены на федеральном уровне, и, соответственно, не учитывают специфики регионов. Несмотря на предоставленные льготы совокупная налоговая нагрузка, включая платежи во внебюджетные фонды, для предприятий АПК остается высокой.

Таблица 3.1

Просроченная задолженность по платежам в государственные внебюджетные фонды крупных и средних предприятий АПК Алтайского края на 1 января, тыс. руб.

Виды экономической деятельности	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Сельское хозяйство	1087797	790870	481485	239296	165401	110548
Растениеводство	564989	477055	314300	143295	72815	55594
Животноводство	510819	313815	166787	95251	90793	54954
Производство мяса и мясопродуктов	1474	2472	171	0	1590	0
Производство молочных продуктов	10529	7640	2592	0	102	0
Переработка молока и производство сыра	10529	6987	2592	0	102	0
Производство цельномолочной продукции	5868	0	0	0	0	0
Производство кисломолочной продукции		0	0	0	0	0
Производство сыра	3255	6987	2592	0	102	0
Производство муки из зерновых и растительных культур и готовых мучных смесей и теста для выпечки	1830	6658	4535	1542	55	184
Производство крупы, муки грубого помола, гранул и прочих продуктов из зерновых культур		0	0	0	0	0
Производство хлеба и мучных кондитерских изделий недлительного хранения	3676	1097	767	320	0	0

¹ Куницын Д.В. Влияние налоговых рисков на предпринимательскую деятельность на территории Сибирского федерального округа // Финансы. 2010. № 1. С. 30.

Как показывает статистика, большая доля предприятий АПК края являются должниками перед государственными внебюджетными фондами по страховым взносам. В целом по сельскохозяйственной отрасли региона данный вид задолженности на 1 января 2011 г. составлял 110 548 тыс. руб., что существенно ниже аналогичного показателя периода 2006 г. – 1 087 797 тыс. руб. Снижение задолженности за шесть лет в 9,8 раза является результатом стабилизации экономического равновесия предприятий аграрного сектора. За счет роста основных финансовых показателей и ослабления давления налоговой нагрузки для предприятиям стало возможным сокращать кредиторскую задолженность, в том числе перед бюджетом и внебюджетными фондами.

Однако при имеющейся положительной динамике с 2011 г. вступили в силу новые размеры страховых взносов. Результат их воздействия на финансовое состояние предприятий АПК края можно представить после анализа следующих данных (табл. 3.2).

Таблица 3.2

Ставки страховых взносов для разных категорий налогоплательщиков, применяемых в 2010-2013 годах, в процентах

Год	Налоговый режим	Пенсионный фонд			Фонд мед. страхования		Фонд социального страхования	Итого
		Для лиц 1966 г.р. и старше	Для лиц 1967 г.р. и моложе		ФФОМС	ТФОМС		
			Страховая часть	Страховая часть				
1	2	3	4	5	6	7	8	9
2010	Общий	20	14	6	1,1	2	2,9	26
	ЕСХН	10,3	4,3	6	–	–	–	10,3
	УСН*	15,8	9,8	6	1,1	1,2	1,9	20
2011	Общий	26	20	6	3,2	2	2,9	34
	ЕСХН	16	10	6	1,1	1,2	1,9	20,2
	УСН*	18	12	6	3,1	2	2,9	26
2012	Общий	22	16	6	5,1	–	2,9	30
	ЕСХН	16	10	6	2,3	–	1,9	20,2
	УСН*	20	14	6	–	–	–	20
2013	Общий	22	16	6	5,1	–	2,9	30
	ЕСХН	21	15	6	3,7	–	2,4	27,1
	УСН*	20	14	6	–	–	–	20

Примечание: Для организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих УСН, основным видом экономической деятельности которых являются: а) производство пищевых продуктов; б) производство минеральных вод и других безалкогольных напитков.

В 2011 г. величина налоговой нагрузки возросла для сельхозтоваропроизводителей в среднем на 8% в связи с негативным налоговым регулированием в части увеличения размеров страховых взносов во внебюджетные фонды с 26% до 34% для плательщиков, находящихся на общем режиме налогообложения¹, и практически на 10% из-за роста тарифов с 10,3% до 20,2% для плательщиков ЕСХН.

Начиная с 2012 г. при общем режиме налогообложения совокупные размеры страховых взносов были снижены на 4% и составили 30%. Такие же размеры запланированы на 2013 г.

Предприятия АПК, занимающиеся производством пищевых продуктов, а также производством минеральных вод и других безалкогольных напитков, в динамике четырех лет, имея повышение на 6% в 2011 г., в результате к 2012–2013 гг. возвратились к размеру 20% на уровне 2010 г.

Самая неблагоприятная ситуация, связанная с уплатой страховых взносов, ожидает плательщиков ЕСХН. Это обусловлено устойчивой тенденцией к росту страховых взносов. В частности, такие увеличения на протяжении последних четырех лет производились дважды: в 2011 г. на 9,9% и еще на 6,9% в 2013 г. до уровня 27,1%.

Следовательно, по результатам проведенного анализа можно констатировать, что при применении таких методов государственного регулирования развития сельского хозяйства в нашей стране придется ждать еще очень долго, поскольку объемы бюджетного финансирования и поддержки не способны в полной мере покрывать расходы предприятий АПК, не говоря уже о невозможности для них накапливать ресурсы для саморазвития.

Кроме того, в 2010 г. была произведена переоценка земельного фонда в Алтайском крае, в результате чего кадастровая стоимость отдельных земельных участков возросла от 2 до 600 раз. Безусловно, это отразилось на финансовом положении предприятий АПК, в особенности на налоговом бремени: оно стало непосильным для средних и мелких предприятий и предпринимателей в этой сфере.

Существенную статью в расходах предприятий АПК занимают затраты на ГСМ. Независимо от возможностей и потребностей сельхозто-

¹ Воробьева З.А., Иванова Ю.Н. Проблемы и перспективы социального налогообложения: преимущества и недостатки реформы ЕСН-2010 // Предпринимательство и инновации: региональные приоритеты и перспективы развития – 2010 : материалы пятой Международ. науч.-практ. конф. преподавателей, аспирантов, студентов и молодых ученых, 25–26 мая 2010 г. Барнаул, 2010. С. 254.

варопроизводителей в ГСМ, рост их стоимости ежегодно составляет порядка 10–15%, в частности за счет повышения ставок акцизов, инфляции, цен на нефть на мировом рынке и т.д. Это еще больше усугубляет проблему диспаритета цен в аграрном секторе и сводит к минимуму получение потенциальных доходов и финансовые накопления для предприятий АПК.

Тенденции последних лет свидетельствуют о том, что основным направлением государственной поддержки аграрного сектора края является не безвозмездное предоставление средств из бюджета, а льготное кредитование с возмещением за счет бюджетных средств разницы в процентных ставках по кредитам. В связи с этим важна четко налаженная система краткосрочных кредитов, что обусловлено сезонностью аграрного сектора и неравномерностью получения сельскохозяйственными предприятиями доходов. Кроме того, механизм финансового обеспечения предприятий АПК не должен исключать возможности использования товарного кредита для приобретения дорогостоящей техники и оборудования по лизингу.

Таким образом, государственное регулирование АПК не обязательно выражается в денежной поддержке сельскохозяйственных производителей. Политика государства может выражаться как в субсидировании, так и в налогообложении производителей. Государственная поддержка аграрного сектора экономики заключается, как правило, именно в субсидировании части банковской процентной ставки по предоставляемым предприятиям АПК кредитам, дотировании, а также лизинге сельхозтехники и оборудования. Практика показывает, что данные виды государственной поддержки предоставляются в основном финансово стабильным предприятиям, давно и эффективно работающим в регионе, следовательно, способным компенсировать затраты государства.

3.2. Комплексность развития налогового регулирования экономической деятельности предприятий АПК

К финансово-экономическим факторам государственного регулирования АПК региона относятся государственная поддержка (ассигнования из бюджета, дотации, компенсации), регулирование цен и тарифов, кредитная, залоговая и налоговая политика, стимулирование платежеспособного спроса, страхование¹.

¹ Кундиус В.А. Экономика АПК. – Барнаул: Изд-во АГАУ, 2007. – С. 282-283

Проведенное исследование показывает, что на нынешнем этапе экономического развития налоговое регулирование АПК не в полной мере способствует росту агропромышленного производства. В частности, учитывая полученные высокие показатели налоговой нагрузки по предприятиям АПК, можно констатировать, что финансовое состояние сельскохозяйственных организаций не позволяет в большинстве случаев им саморазвиваться, вкладывать высвобождаемые ресурсы во внедрение инноваций и тем более заниматься инвестиционной деятельностью, поскольку после исполнения всех налоговых обязательств в распоряжении предприятий остается слишком малый объем чистой прибыли.

Механизм налогообложения является важнейшим инструментом регулирования национальной экономики, позволяющим при оптимальном сочетании его стимулирующих функций формировать и управлять желаемой структурой отраслей экономики и АПК в частности. В связи с чем нами предложен комплекс мер, реализация которого в дальнейшем будет способствовать формированию единой системы налогового регулирования и стимулирования предприятий АПК, позволяющей организовать и осуществлять их деятельность на современном и эффективном уровне (табл. 3.3).

Реализация предложенного комплекса мероприятий позволит увеличить объемы производства продукции предприятиями АПК, следовательно, у сельхозтоваропроизводителей появится возможность получить дополнительный доход. Впоследствии рост чистой прибыли может быть направлен на расширение производства, модернизацию, улучшение условий труда, развитие инфраструктуры и т.д.

Существующий механизм федеральной государственной поддержки не выделяет регионы, которые обеспечивают продовольственную безопасность страны. Например, размер государственной поддержки отрасли в расчете на 1 га посевной площади в Алтайском крае один из самых низких. В 2010 г. он предусмотрен в сумме 789,4 рублей, что в 2,2 раза ниже, чем в среднем по России (1753,6 руб.). По данному показателю край находится на 75 месте из 83 субъектов Российской Федерации. По объему государственной поддержки животноводства (племенное животноводство, оленеводство, табунное коневодство) в расчете на 1 голову крупного рогатого скота край также находится в конце рейтинга субъектов Российской Федерации – 62 место. На 1 голову крупного рогатого скота приходится 123,4 рублей субсидий, что в 1,7 раза меньше в сравнении со средним показателем по стране (207,7 руб./гол.)¹.

¹ Официальный сайт Алтайского края [Электронный ресурс]. Электрон. дан. Барнаул, 2014. URL: <http://www.altairregion22.ru>.

**Комплекс мер по развитию налогового регулирования
деятельности предприятий АПК**

Имеющийся потенциал для развития АПК	Направления налогового развития	Инструменты, способствующие развитию	Эффект от реализации комплекса
<p>Наличие земельных ресурсов; наличие трудовых ресурсов; научный потенциал; прямая заинтересованность государства; специальные программы кредитования для субъектов АПК; система страхования сельхозпроизводства; неразвитость инфраструктуры АПК; необходимость модернизации производственных мощностей; расширение экспорта готовой продукции АПК; становление отечественного производства сельхозоборудования и техники, а также импорт</p>	<p>Укрепление нормативно-правовой базы налогообложения; повышение налоговой грамотности хозяйствующих субъектов АПК; совершенствование и адаптация мероприятий государственной поддержки субъектов агробизнеса; активизация инновационной деятельности в АПК; развитие инвестиционного налогового кредитования; предоставление дополнительных налоговых льгот; учет влияния фактора сезонности сельхозпроизводства при налогообложении</p>	<p>Инвестиционный налоговый кредит; налоговый кредит; налоговые каникулы; пониженные размеры страховых взносов; фиксирование суммы земельного налога и предоставление государственных гарантий защиты от резкого роста сумм земельного налога на срок от 3 до 5 лет</p>	<p>Повышение инновационной активности предприятий АПК; увеличение объемов сельхозпроизводства; рост выручки предприятий АПК от реализации сельхозпродукции; рост чистой прибыли предприятий АПК; повышение экономической эффективности агробизнеса; оздоровление финансово-экономической деятельности предприятий АПК; расширение агробизнеса, диверсификация; стимулирование инвестиционной привлекательности предприятий АПК; привлечение в агробизнес новых субъектов АПК, потенциальных сельхозтоваропроизводителей, заинтересованных лиц; привлечение иностранных инвестиций в АПК; увеличение собираемости налогов за счет вывода «из тени» действующего агробизнеса; развитие инфраструктуры и сельских территорий за счет государственного финансирования; улучшение условий труда работников АПК.</p>

Восстановление сельского хозяйства на основе значительной государственной поддержки должно быть поставлено в центр всей системы мер по стабилизации и развитию АПК. Главная цель реформирования АПК – стабильное развитие производства на основе оздоровления финансового состояния предприятий для обеспечения населения продуктами питания. Эта цель определяет наиболее важные задачи: добиться прекращения спада производства и обеспечить его устойчивое развитие путем рационального использования ресурсов, интенсификации производства за счет привлечения дополнительных инвестиций, совершенствования организации труда и управления, формирования многоукладной экономики и внедрения нормальных рыночных отношений. Реализация этих задач должна сопровождаться одновременным ростом эффективности функционирования предприятий во всех отраслях и звеньях АПК, на всех уровнях хозяйствования¹.

Существующий механизм государственной (федеральной и региональной) поддержки АПК имеет следующие недостатки:

- значительная часть функций поддержки АПК выполняется на федеральном уровне, что приводит к потере адресности поддержки;

- поддержка не имеет нормативного законодательно утвержденного механизма;

- государственная поддержка не увязана с требованиями гарантированного обеспечения доходности сельскохозяйственного производства;

- государственная поддержка аграрного сектора осуществляется в большей степени стихийно, по остаточному принципу;

- сам механизм государственной поддержки не является гибким и не учитывает потенциальные возможности сельхозтоваропроизводителей, не является стимулирующим².

Значительное место среди инструментов государственной поддержки агробизнеса занимает механизм налогообложения. Как на федеральном, так и на региональном уровнях он должен способствовать повышению эффективности сельскохозяйственного производства, в частности посредством внедрения в него результатов научно-технического прогресса (менее трудо- и капиталоемких, но более наукоемких, ресурсо- и энергоберегающих технологий).

¹ Кундиус В.А. Экономика АПК... С. 285–286.

² Обоснование необходимости поддержки сельскохозяйственного производства в Алтайском крае [Электронный ресурс] / Н.М. Оскорбин [и др.] // Сценарии социально-экономического развития Алтайского края. Барнаул, [б.г.]. URL: http://www.altai2020.ru/news.php?action=get_news&news_id=47.

На федеральном уровне регулирование экономики АПК может заключаться в модернизации механизмов начисления ускоренной амортизации, варьировании количества уплачиваемых сельхозтоваропроизводителями налогов, дифференциации налоговых ставок, совершенствовании законодательства, а также в разработке новых федеральных целевых программ, направленных на развитие АПК, посредством решения его существующих проблем и реализации перспектив.

На региональном уровне налоговое регулирование АПК должно сводиться к применению системы льгот в области земельного налога и налога на прибыль, а также к практике использования инструментов государственной поддержки, предложенных нами в предыдущем параграфе (инвестиционный налоговый кредит, налоговый кредит, налоговые каникулы и т.д.). Важно помнить, что фискальная функция налогов не должна подавлять у субъектов АПК возможности саморазвития.

Результаты проведенного исследования, а также изучение зарубежного опыта налогового регулирования агробизнеса, позволили нам выделить позитивные инструменты воздействия, применяя и развивая которые можно существенно повысить экономическую эффективность деятельности предприятий АПК, а соответственно, в динамике наращивать их чистую прибыль. Применительно к российской экономике важнейшим инструментом налогового регулирования деятельности агропромышленных предприятий должны стать меры, направленные на стимулирование внедрения результатов научно-технического прогресса внутри компаний, ускорение практической реализации технологических новаций, требующих крупных капиталовложений.

При разработке направлений повышения экономической эффективности деятельности предприятий АПК посредством налогового регулирования особое внимание мы акцентировали на том, что с целью стимулирования инвестирования субъектов агробизнеса в технологические новшества многие зарубежные государства активно применяют такие регуляторы, как:

- установление налоговых скидок на прирост инвестиций;
- бюджетная компенсация налоговых платежей на прирост инвестиций;
- пролонгация налоговых платежей на прирост капиталовложений на период завершения инвестиционного процесса¹.

¹ Иванова Ю.Н. Развитие механизма государственного регулирования деятельности предприятий АПК посредством налогообложения // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. 2012. № 1. С. 67.

На наш взгляд, адаптируя зарубежные методы экономического воздействия на агробизнес, налоговое регулирование экономической эффективности предприятий АПК в России должно включать в себя следующие инструменты:

- инвестиционный налоговый кредит (далее ИНК);
- налоговый кредит;
- налоговые каникулы;
- пониженные размеры страховых взносов;
- фиксирование суммы земельного налога и предоставление государственных гарантий защиты от резкого роста сумм земельного налога на срок от трех до пяти лет.

ИНК может быть предоставлен по налогу на прибыль организаций, а также по региональным и местным налогам. Решение о предоставлении ИНК по налогу на прибыль организации в части, поступающей в бюджет субъекта РФ, принимается финансовым органом субъекта РФ. ИНК может быть предоставлен на срок от одного года до пяти лет¹.

Именно с точки зрения налогового регулирования повышения эффективности предприятий АПК, инвестиционное налоговое кредитование представляет особый интерес. Посредством данного механизма государство могло бы напрямую воздействовать на экономическую эффективность сельхозтоваропроизводителей, поскольку этот вид поддержки способствует наиболее рациональному использованию прибыли предприятия.

Автором предлагается изменить порядок и условия предоставления ИНК для сельхозпроизводителей, в том числе:

- уточнить категории субъектов кредитования;
- расширить и конкретизировать основания предоставления инвестиционного налогового кредита;
- изменить уполномоченный орган, принимающий решение о предоставлении инвестиционного налогового кредита;
- изменить границы ставки кредитования и иные действующие ограничения (пятидесятипроцентное ограничение, ответственность за нарушение условий договора).

¹ Толкушкин А.В. Энциклопедия российского и международного налогообложения. М., 2003. С. 246–247.

Таблица 3.4

**Схема инвестиционного налогового кредитования предприятий
АПК в сравнении с действующей методикой**

Условия предоставления ИНК	ИНК согласно положениям НК РФ, применимым для предприятий АПК	ИНК для предприятий АПК в авторском варианте
Определение	Такое изменение срока уплаты налога, при котором организации при наличии оснований предоставляется возможность в течение определенного срока и в определенных пределах уменьшать свои платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов	Полное или частичное освобождение от уплаты начисленного налога в течение одного или нескольких отчетных периодов с последующим погашением суммы возникшей налоговой задолженности на определенных условиях
Субъект кредитования	Организации	Юридические лица, индивидуальные предприниматели (в том числе крестьянские фермерские хозяйства)
Цели предоставления	<p>1) проведение организацией НИОКР либо технического перевооружения собственного производства, в том числе направленного на создание рабочих мест для инвалидов или защиту окружающей среды от загрязнения промышленными отходами и (или) повышение энергетической эффективности производства товаров, выполнения работ, оказания услуг;</p> <p>2) осуществление организацией внедренческой или инновационной деятельности, в том числе создание новых или совершенствование применяемых технологий, создание новых видов сырья или материалов;</p> <p>3) выполнение организацией особо важного заказа по социально-экономическому развитию региона или предоставление ею особо важных услуг населению;</p> <p>4) включение организации в реестр резидентов зоны территориального развития*</p>	<p>1) обновление парка сельхозтехники;</p> <p>2) модернизация сельскохозяйственного оборудования и производственных технологий;</p> <p>3) выращивание новых видов сельхозкультур или производство новых видов сельхозпродукции;</p> <p>4) проведение научных и лабораторных исследований, приобретение патентов;</p> <p>5) внедрение ресурсо- и энергосберегающих технологий в сельхозпроизводство;</p> <p>6) интенсификация производства за счет привлеченных внешних инвестиций, в том числе иностранных;</p> <p>7) эффективное освоение бюджетных средств в рамках действия государственного контракта;</p> <p>8) улучшение условий труда работников предприятий АПК</p>
Уполномоченный орган, принимающий решение о предоставлении	По федеральным налогам и сборам решение принимает ФНС России, по региональным и местным налогам, а также по налогу на прибыль по налоговой ставке, предусмотренной для зачисления в бюджеты субъектов РФ – органы, уполномоченные на это законодательством субъектов РФ	Специальная комиссия при Администрациях субъектов РФ, в составе которой должны быть эксперты Управления ФНС по субъекту РФ, Главного Управления (Министерства) сельского хозяйства и Главного Управления экономики и инвестиций по субъекту РФ, а также представители успешно функционирующего агробизнеса региона

Окончание табл. 3.4

Виды налогов, по которым предоставляется	Налог на прибыль, региональные и местные налоги	Налог на прибыль организаций, Налог на доходы физических лиц (для ИП, в том числе К(Ф)Х)
Размер кредита	На сумму кредита, составляющую 100% стоимости приобретенного заинтересованной организацией оборудования либо на сумму кредита, составляющую не более чем 100% суммы расходов на капитальные вложения в приобретение, создание, дооборудование, реконструкцию, модернизацию, техническое перевооружение амортизируемого имущества, предназначенного и используемого для осуществления резидентами зон территориального развития инвестиционных проектов	В размере полной стоимости инвестируемого объекта
Срок	От 1 года до 5 лет либо до 10 лет для резидентов зоны территориального развития	От 6 месяцев до 5 лет
Ставка	От 1/2 до 3/4 ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации	Первые 3 месяца беспроцентно, далее исходя из 1/2 ставки рефинансирования Банка России
Ограничение в уменьшении платежей	Не может превышать 50% размеров соответствующих платежей по налогу, определенных по общим правилам без учета наличия договоров об инвестиционном налоговом кредите	Первые 3 месяца без ограничения, далее не более 50% от суммы налогового платежа
Ответственность за нарушение обязательств	В течение 3 месяцев со дня расторжения договора об ИНК уплатить всю сумму неуплаченного налога, а также проценты на эту сумму, которые начисляются за каждый календарный день, начиная со дня, следующего за днем расторжения договора, до дня уплаты налога. Процентная ставка принимается равной действовавшей в эти дни ставке рефинансирования ЦБ РФ	В течение 3 месяцев со дня расторжения договора об ИНК погасить сумму неуплаченного налога с выплатой процентов в размере 3/4 ставки рефинансирования ЦБ РФ за каждый календарный день, начиная со дня, следующего за днем расторжения договора, до дня уплаты налога
* Под такой зоной понимается часть территории субъекта РФ, на которой в целях ускорения социально-экономического развития данного субъекта резидентам предоставляются средства государственной поддержки. Зоны создаются на 12 лет на территориях субъектов РФ по перечню Правительства РФ (Федеральный закон от 03.12.2011 г. № 392-ФЗ «О зонах территориального развития в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации»)		

На наш взгляд, преимущество инвестиционного налогового кредита перед субсидированием части банковской процентной ставки проявляется в том, что предприятие получает возможность на определенный период времени самостоятельно распоряжаться своими ресурсами в целях реализации инвестиционных проектов, уменьшая при этом налоговые обязательства по налогу на прибыль (НДФЛ). Кроме того, не возникает кредиторской задолженности перед банковскими структурами, что также положительно сказывается на финансовой устойчивости агропромышленных компаний.

В связи с этим нами предлагается следующая уточненная формулировка понятия «инвестиционный налоговый кредит как мера государственной поддержки сельхозтоваропроизводителей» применительно к экономике регионального АПК.

Инвестиционный налоговый кредит как мера государственной поддержки сельхозтоваропроизводителей представляет собой полное или частичное освобождение от уплаты начисленного налога в течение одного или нескольких отчетных периодов с последующим погашением суммы возникшей налоговой задолженности на определенных условиях.

Механизм функционирования данной меры государственной поддержки мы видим следующим.

Во-первых, действие срока предоставления инвестиционного налогового кредита целесообразно установить в пределах от 6 месяцев до 5 лет (а не 1–5 лет), что обусловлено сезонностью сельхозпроизводства и необходимостью оперативного внедрения объектов инвестиционной деятельности, а также периодичностью сдачи отчетности по налогу на прибыль. Для достижения наибольшего положительного эффекта от использования ИНК важно, чтобы предприятие АПК имело возможность дальнейшего продления данного срока при документальном подтверждении фактов эффективности реализуемых инвестиционных проектов, но не более трех раз. Срок предоставления данного вида государственной поддержки может зависеть от периода функционирования сельскохозяйственной организации, т.е. чем меньше предприятие существует на рынке, тем на большую поддержку со стороны региональных властей оно может рассчитывать.

Во-вторых, по отношению к аграрному сектору ИНК должен предоставляться не только в виде скидки с налога на прибыль либо НДФЛ, но и с возможностью полного освобождения от их уплаты на строго ограниченный период времени. Обоснованием этого может служить та же сезонность

производства, под воздействием которой в большинстве своем в зимний период времени предприятия АПК не имеют возможности получать прибыль и уплачивать с нее налог. В данном случае возможность получения льготного ИНК будет стимулировать сельскохозяйственные организации более рационально использовать и распределять свободные ресурсы для более активного их наращивания в будущем в результате привлечения ИНК.

В-третьих, опираясь на общую ставку налога на прибыль организаций в 20%, мы считаем, что ИНК может предоставляться беспроцентно и без ограничения уменьшения налогового платежа в течение первых трех месяцев со дня заключения договора об ИНК, а далее с уплатой 1/2 ставки рефинансирования Банка России и с совокупной уплатой налога на прибыль по ставке 10% (т.е. уменьшение налоговых платежей на 50% от суммы налогового платежа). В данном случае первые 3 месяца льготного налогового кредитования будут способствовать ускоренному погашению обязательств, возникших с реализацией инвестиционного проекта. Аналогичная ситуация с НДС для индивидуальных предпринимателей, в том числе крестьянских (фермерских) хозяйств. При общепринятой ставке 13% с третьего месяца действия договора ИНК производить уменьшение НДС до 6,5% с уплатой 1/2 ставки рефинансирования Банка России.

В-четвертых, предприятие АПК не должно иметь какой-либо финансовой задолженности как перед государством, внебюджетными фондами, так и перед кредитными учреждениями. Наличие кредиторской задолженности перед контрагентами необходимо рассматривать в индивидуальном порядке в зависимости от условий заключенных договоров. Кроме того, сельхозтоваропроизводители, получающие иные виды государственной поддержки (субсидии, дотации и др.), могут также претендовать на получение ИНК.

В-пятых, ИНК должен предоставляться для предприятий АПК на основе грамотно составленного бизнес-плана, подтверждающего реальность, эффективность и окупаемость предполагаемого инвестиционного проекта.

Решением о предоставлении инвестиционных налоговых кредитов целесообразно заниматься специально уполномоченной комиссией при Администрациях субъектов РФ, в составе которой должны быть эксперты Управления ФНС по субъекту РФ, Главного управления (Министерства) сельского хозяйства и Главного управления экономики и инвестиций по субъекту РФ, а также представители успешно функционирующего агробизнеса региона.

Начисление процентов по договору ИНК, по нашему мнению, целесообразно производить исходя из интересов сельхозтоваропроизводителей, поскольку чем быстрее предприятие АПК закроет кредит и введет в оборот новое оборудование, технику, продукт и т.д., тем быстрее начнет получать доход и производить налоговые отчисления в бюджеты и внебюджетные фонды. Именно поэтому мы предлагаем начислять проценты за пользование ИНК, исходя из 1/2 ставки рефинансирования Центрального Банка. Сравним расходы предприятий АПК по ИНК при 1/2 и 3/4 ставки рефинансирования. Примем саму ставку рефинансирования Банка России равной 8% (табл. 3.5).

Таблица 3.5

**Расчет эффективной процентной ставки
по договору инвестиционного налогового кредита**

Процентная ставка, %	Начисление процентов за период		
	Месяц	Квартал	Полугодие
1	2	3	4
1/2 = 4	4,07	4,06	4,04
3/4 = 6	6,17	6,14	6,09

Из проведенных расчетов видно, что в первом случае расходы предприятия АПК по договору ИНК намного ниже. Кроме того, полугодовое начисление процентов за ИНК наиболее выгодно для предприятия АПК. Безусловно, для государства выгоднее предоставлять ИНК под 3/4 ставки рефинансирования Банка России и начислять проценты ежемесячно. Но поскольку цель данного вида государственной поддержки – стимулирование инновационной деятельности в аграрном секторе, а также эффективное и рациональное использование ресурсов, то, полагаем, необходимо остановиться именно на первом варианте предоставления ИНК. Таким образом, независимо от срока действия договора ИНК начисление процентов мы предлагаем производить по полугодиям, исходя из 1/2 ставки рефинансирования Банка России.

Эффективность применения ИНК для предприятий АПК можно проиллюстрировать на конкретном примере. В 2011 г. предприятие АПК Алтайского края ООО «ТриО» приобрело оборудование на сумму 2 000 тыс. руб. за счет нераспределенной прибыли. Проанализируем целесообразность и выгоду от потенциального использования ИНК в авторском варианте (табл. 3.6, 3.7) сроком на 1 год по 1/2 ставки рефинансирования Банка России (из расчета 8%).

Анализ сравнения расчетов позволили сделать следующие выводы. Издержки за использование ИНК составили бы 14 220 руб. Кроме того, за

данный период времени могла существенно снизиться налоговая нагрузка на 8,73%. Следовательно, применение ИНК целесообразно внедрять в практику налогового регулирования с точки зрения активизации инновационно-инвестиционной направленности деятельности предприятий АПК, что будет способствовать увеличению объемов сельхозпроизводства; дальнейшему росту выручки предприятий АПК от реализации сельхозпродукции; повышению экономической эффективности агробизнеса, его модернизации, расширению и т.д.

Таблица 3.6

Расчет погашения ИНК для ООО «ТриО» в 2011 г.

Показатель, тыс. руб.	1 квартал	2 квартал	3 квартал	4 квартал
Налог на прибыль:	452	460	474	488
– нарастающим итогом	452	912	1 386	1 874
Уменьшение платежа по налогу на прибыль:	452	230	237	244
– нарастающим итогом	452	682	919	1 163
Процент по ИНК:	–	4,6	–	9,62
– нарастающим итогом	–	4,6	–	14,22

Таблица 3.7

Анализ налоговой нагрузки на предприятие АПК при различных источниках инвестирования

Показатель, тыс. руб.	ИНК по авторской схеме	Нераспределенная прибыль
Стоимость оборудования	2 000	
Объем инвестирования, в том числе собственные средства	1 163 837	2 000
Прибыль от результата инвестиций	820	
Налогооблагаемая прибыль	10 175,78	10 190
Проценты за ИНК	14,22	–
Платеж в бюджет	872,156	2 038
Выручка от реализации	13 355,177	
Налоговая нагрузка на выручку от реализации, %	6,53	15,26

Следующим не менее важным и эффективным инструментом налогового регулирования является налоговый кредит.

Налоговый кредит – это изменение срока уплаты налога, осуществляемое налоговым органом, на срок от трех месяцев до одного года при наличии у налогоплательщика хотя бы одного из следующих оснований:

1) причинение лицу ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы;

2) задержка этому лицу финансирования из бюджета или оплаты выполненного этим лицом государственного заказа;

3) угроза банкротства этого лица в случае единовременной выплаты им налога (ст. 65 НК).

Налоговый кредит может быть предоставлен по одному или нескольким налогам заинтересованному лицу по его заявлению и оформляется договором установленной формы между соответствующим уполномоченным органом и указанным лицом¹.

На наш взгляд, предоставление налогового кредита как одного из видов государственной поддержки аграрного сектора экономики может получить активное развитие, поскольку все три указанные основания его предоставления характерны для деятельности сельхозтоваропроизводителей. В связи с этим изменение сроков уплаты налогов должно быть соотносимым с периодами получения основной прибыли от сельскохозяйственной деятельности, то есть фактически основная масса налоговых платежей может быть погашена предприятиями АПК в конце календарного года (ноябрь, декабрь). Поэтому законодателю желательно предусмотреть возможные изменения сроков уплаты налогов в этот период.

Налоговые каникулы – это установленный законом срок, в течение которого определенная группа предприятий, фирм, организаций освобождается от уплаты того или иного налога².

Мы предлагаем данную меру налогового регулирования использовать для повышения эффективности деятельности предприятий АПК. Механизм реализации данной меры может быть следующим. Налоговые каникулы применимы не для всех предприятий АПК и возможны только в определенный период времени осуществления их хозяйственной деятельности. Мера государственной поддержки предприятий АПК в виде налоговых каникул, с нашей точки зрения, может применяться со стороны органов власти региона только в том случае, если сельхозтоваропроизводитель принял решение и одновременно осуществил обновление более 50% основных производственных фондов за счет собственных источников финансирования. В данном случае, ввиду больших финансовых затрат за счет чистой прибыли предприятия, необходимо стимулировать модернизацию и переоснащение сельхозтоваропроизводителей посредством предоставления налоговых каникул в части обложения налогом на

¹ Толкушкин А.В. Энциклопедия российского и международного налогообложения... С. 460.

² Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. М., 2007. С. 236.

прибыль, то есть предоставить предприятию АПК право не уплачивать налог на прибыль в течение первого года эксплуатации нового оборудования и техники. Это позволит предприятию быстрее окупить понесенные затраты и получать в дальнейшем больше прибыли, следовательно, повысить долю поступаемых в бюджет налогов.

Налоговое регулирование аграрного сектора, основанное на применении пониженных размеров страховых взносов, может оказать существенное влияние на повышение экономической эффективности предприятий АПК. Учитывая специфику отдельных регионов и их отраслевую специализацию, изменения налогового законодательства, вступившие в законную силу с 1 января 2011 г., будут непосильным бременем для сельхозтоваропроизводителей в отношении уплаты страховым платежей.

При этом страховые взносы начисляются на каждого работника сверх его заработной платы, т.е. за счет прибыли сельхозорганизации, а не за счет дохода работника, поэтому таким образом государство не добьется пополнения доходной части бюджета. В данном случае все работодатели, в том числе и работодатели аграрной сферы, будут вынуждены переходить на схемы уплаты заниженных страховых взносов – выплату заработной платы «в конвертах». Поэтому, на наш взгляд, чтобы избежать подобных налоговых правонарушений, государственное регулирование должно концентрироваться не на фискальной, а на регулирующей функции налогов, особенно в посткризисный период экономики. Акцент должен быть сделан на создание системы сбалансированности интересов государства, предприятий и населения, что в итоге должно приводить к сокращению числа налогов, уменьшению ставок, введению системы льгот и санкций для отдельных категорий налогоплательщиков. Но практика свидетельствует об обратном – о концентрации усилий государства на максимизации доходной части бюджета. Мы считаем, что речь нужно вести о таких экономических методах и рычагах, которые будут направлены на формирование экономических отношений между государством, предприятиями и гражданами, способствующих непрерывному развитию аграрного производства, обмена, обращения и потребления материальных и духовных благ.

Следовательно, анализируя экономическую ситуацию по предприятиям АПК, можно сделать вывод, что на данном этапе развития экономики нецелесообразно увеличение страховых взносов. Необходимо оставить их на уровне, действующем до 2011 г, т.е. 26% при общем режиме налогообложения и 10,3% при едином сельскохозяйственном налоге.

Кроме того, представляется разумным фиксирование суммы земельного налога и предоставление государственных гарантий защиты от резкого роста сумм земельного налога на срок от 3 до 5 лет. В этом случае, на наш взгляд, налоговое регулирование будет заключаться в предоставлении гарантий стабильности деятельности предприятиям АПК, поскольку они будут защищены на период до 5 лет от возможных колебаний налогового законодательства, что особенно важно для сельхозтоваропроизводителей в период становления и активного развития. В частности, по сведениям некоторых районов Алтайского края (Табунский, Ключевской и др.), предприниматели аграрной сферы, начавшие свою деятельность в 2009–2010 гг., вынуждены ее прекращать, начиная с 2011 г., в связи с резким ростом кадастровой стоимости земельных участков, а соответственно и сумм земельного налога. Возможности уплаты больших сумм налога сельхозорганизации не имеют, поскольку недостаточно стабильны и финансово неустойчивы на начальном этапе предпринимательства.

Подводя итоги результатов анализа и выявленных предложений можно констатировать, что существующая система налогового регулирования чрезмерно ориентирована на изъятие доходов налогоплательщиков, а это подрывает основы экономического развития АПК и, как следствие, делает невозможным экономический рост в отрасли.

Особо важно подчеркнуть, что главным направлением совершенствования налогообложения является наращивание налогооблагаемой базы, что прямо зависит от экономической политики, проводимой государством. Налоговый механизм должен взаимодействовать с кредитно-банковской политикой, процентными ставками, предоставлять определенные преимущества малым предприятиям, использующим долгосрочные ссуды на инвестиционные цели. Поэтому в текущей ситуации акцент должен быть сделан на совершенствование системы налогообложения предпринимателей, обеспечение темпов роста налогооблагаемой базы, изменение ставок и льгот.

Современная налоговая политика характеризуется тенденцией к уклонению от уплаты налогов. По разным оценкам государство недополучает от 30 до 40% налоговых сумм. Уклонение от уплаты налогов составляет значительную теневую составляющую в доходной части бюджета, и сегодня требуется активно использовать отработанные мировой практикой способы отслеживания таких доходов: введение единого кадастра недвижимости, контроль за крупными расходами, расширение безналичных расчетов в потребительской сфере, реальное налогообложение имущества.

На сегодня проблема собираемости налогов и уклонения от них стала особенно актуальной. Считается, что причиной уклонения от уплаты налогов является высокий уровень налогообложения. Отметим, что связь между тяжестью налога и стремлением уйти от него имеется, но она не идет ни в какое сравнение с прямой зависимостью уклонений от возможности избежать налога. Если такая возможность есть, плательщик уйдет от уплаты вне зависимости от величины налога.

Большая часть тяжести налоговой нагрузки ложится на законопослушных налогоплательщиков в результате системы ответственности, учета и контроля за налоговыми платежами. Отметим, что на микроуровне не существует общепринятой методики определения налоговой нагрузки. В России определить налоговую нагрузку на макроуровне достаточно сложно, так как имеется ряд факторов, влияние которых оценить затруднительно: теневая экономика, кризис неплатежей, погрешности в данных Госкомстата РФ, нестабильность в экономике.

Таким образом, инвестиционный налоговый кредит является важнейшим инструментом налогового регулирования, позволяющим при оптимальном сочетании его стимулирующих функций осуществлять и развивать экономическую деятельность и повышать результаты предприятий АПК.

Кроме того, реализация предложенного комплекса мероприятий по развитию налогового регулирования будет являться эффективным инструментом управления бюджетом государства, позволяющим аккумулировать финансовые ресурсы на разных уровнях управления (федеральном, региональном, местном) и обеспечивать их освоение по приоритетным направлениям социально-экономического развития региона (в том числе в АПК).

3.3. Модель модернизации ЕСХН для выравнивания условий хозяйствования и стимулирования инновационных процессов

Сельское хозяйство, да и агропромышленный комплекс в целом, характеризуются повышенной зависимостью от экзогенных (внешних) и эндогенных (внутренних) факторов, определяющих функционирование, развитие и эффективность.

Государственное регулирование сельского хозяйства всегда сталкивается с конфликтом интересов государства, сельхозпроизводителей, региональных и муниципальных органов власти. Необходимо, таким обра-

зом, поиск схем соблюдения паритета интересов указанных субъектов. Методы и механизмы государственной поддержки сельскохозяйственных производителей делятся на прямые и косвенные.

Прямые методы включают формирование целевых программ на федеральном и региональном уровнях, прямые инвестиции в АПК в виде субвенций, дотаций для уменьшения диспаритетов цен на ресурсы и выпускаемую сельскохозяйственную продукцию, товарные интервенции, установление целевых и залоговых цен.

К косвенным методам государственно-региональной поддержки относятся льготное кредитование, инновационно-инвестиционные налоговые кредиты, субсидирование кредитных ставок, предоставление государственных гарантий коммерческим банкам по кредитам, предоставляемым сельхозтоваропроизводителям, производящим дефицитную продукцию, налоговые льготы эффективно работающим сельхозпроизводителям.

Подтверждением необходимости государственной поддержки сельхозпроизводителей является продолжающееся увеличение диспаритетов цен на ресурсы и производимую продукцию (табл. 3.8).

Таблица 3.8

Тенденции роста диспаритетов цен

Сопоставление цен в 2000 г.		Сопоставление цен в 2010 г.	
Цена на ресурсы с/х	Цена на с/х продукцию	Цена на ресурсы с/х	Цена на с/х продукцию
Один зерноуборочный комбайн	180–185 тонн зерна и зернобобовых	Один зерноуборочный комбайн	1520–1540 тонн зерна и зернобобовых
Один трактор универсальный пропашной	110–125 тонн зерна и зернобобовых	Один трактор универсальный пропашной	600–608 тонн зерна и зернобобовых
Одна тонна бензина	3,0–3,3 тонн зерна и зернобобовых	Одна тонна бензина	6,2–6,4 тонн зерна и зернобобовых
Одна тонна дизельного топлива	2,7–2,9 тонн зерна и зернобобовых	Одна тонна дизельного топлива	5–5,1 тонн зерна и зернобобовых

Из таблицы видно, что диспаритет цен по технике и сельскохозяйственной продукции возрос в 5–8 раз. Диспаритет цен по топливу возрос почти в два раза.

Кроме того, государственная поддержка необходима и для выравнивания условий хозяйствования, поскольку сельхозтоваропроизводители действуют на разных землях, в разных природно-климатических условиях.

Наконец, государственное регулирование необходимо для стимулирования эффективности, инновационности деятельности сельхозтоваропроизводителей.

Налоговая система должна обеспечивать необходимое и достаточное выравнивание условий хозяйствования, стимулировать его эффективность. Рассмотрим предлагаемый подход к реализации указанных целей.

Прежде всего напомним, что первоначально при введении единого сельскохозяйственного налога (ЕСХН) законодателем размер налоговой ставки предполагалось исчислять в виде отношения 25% суммы налогов и сборов, которые подлежали к уплате за предшествующий год, к кадастровой стоимости площади сельхозугодий. Однако проведенные в нескольких регионах эксперименты показали непродуктивность указанного подхода (что, впрочем, было ясно сразу). Ведь для обоснования размеров ставок ЕСХН по этому предложению надо было сначала просчитать размер всех налогов по общему режиму и иметь обоснованные кадастровые стоимости земель.

Поэтому в дальнейшем было принято решение о размере ставки в 6% при налоговой базе в виде разности между доходами и расходами сельхозтоваропроизводителей.

Здесь сразу возникает вопрос: почему выбранная ставка составляет именно 6%? Авторы этого предложения видимо решили ее принять по аналогии с упрощенной схемой налогообложения, в которой была установлена ставка в 6% от выручки (доходов) либо 15% от разности «доходы минус расходы».

Для ЕСХН был принят своего рода смешанный вариант: налогооблагаемая база в виде разности «доходы минус расходы», а ставка 6% как в первом варианте. Обоснованности её размеров тем не менее нет.

Автором исследованы современные методические подходы к реформированию модели единого сельскохозяйственного налога и к модернизации налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей в работах таких авторов, как: В.А. Базиян¹, В.И. Нечаев, Н.Н. Тюпакова, О.Ф. Бочарова², Н.Н. Варакса³, О.В. Завгородняя⁴, Н.Г. Зиновьева⁵,

¹ Базиян В.А. Налоговый компонент развития аграрной сферы региона (на примере Ростовской области) : автореф. дис. ... канд. экон. наук. Ростов на/Д., 2008. 26 с.

² Нечаев В.И., Тюпакова Н.Н., Бочарова О.Ф. Совершенствование экономического механизма налогообложения в АПК // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. 2009. № 5. С. 57–62.

³ Варакса Н.Н. Формирование системы налоговых платежей на сельскохозяйственных предприятиях : автореф. дис. ... канд. экон. наук. Орёл, 2007. 22 с.

⁴ Завгородняя О.В. Особенности налогообложения сельскохозяйственных производителей в аграрном секторе России : автореф. дис. ... канд. экон. наук. Р н/Д., 2003. 24 с.

⁵ Зиновьева Н.Г. Формирование элементов эффективного налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей в условиях трансформационной экономики... 23 с.

Г.Н. Карпова¹, А.А. Ковалевич², В.А. Коротин³, С.В. Маркелова⁴, А.В. Носов⁵, В.Г. Садков⁶, О.В. Попова⁷, А.Ю. Рыманов^{8,9}, К.М. Татарников¹⁰, О.А. Торгашова¹¹ и др. Используя один из методов обоснования ставок по модели ЕСХН, покажем как, с нашей точки зрения, следует устанавливать указанную ставку, чтобы обеспечить и выравнивание условий хозяйствования, и стимулирование эффективности, инновационности деятельности сельхозтоваропроизводителей.

Ставка единого сельскохозяйственного налога может быть представлена в следующем виде:

$$\text{СЕСХН} = \text{ВЕСХН} \times \text{КПУ} \times \text{КИ}. \quad (3.1)$$

Здесь ВЕСХН – выравнивающая по бонитету почв компонента ставки; КПУ – коэффициент дискомфорта природно-климатических условий; КИ – коэффициент инновационности деятельности сельхозпроизводителей.

¹ Карпова Г.Н. Организация налогового планирования в интегрированных формированиях АПК : дис. ... канд. экон. наук / Г.Н. Карпова. – М., 2003. – 177 с.

² Ковалевич А.А. Особенности налогообложения сельскохозяйственных предприятий в условиях перехода к рынку // АПК: проблемы и перспективы : сб. науч. трудов). Мичуринск, 2003. 222 с.

³ Коротин В.А. Государственное регулирование сельского хозяйства с использованием системы налогообложения (на материалах Республики Мордовия) : автореф. дис. ... канд. экон. наук. Пенза, 2006. 27 с.

⁴ Маркелова С.В. Эффективность деятельности сельскохозяйственных организаций при различных системах налогообложения : автореф. дис. ... канд. экон. наук. Ульяновск, 2008. 28 с.

⁵ Носов А.В. Государственное регулирование развития сельскохозяйственных организаций с использованием системы налогообложения (на примере Пензенской области) : автореф. дис. ... канд. экон. наук. М., 2009. 26 с.

⁶ Садков В.Г., Попова О.В. О справедливом и стимулирующем налогообложении сельскохозяйственных товаропроизводителей в Российской Федерации // Финансы и кредит. 2007. № 20. С. 20–25.

⁷ Попова О.В., Садков В.Г. Теоретические аспекты и методы регулирования агропромышленного производства: зарубежные модели и их адаптация к условиям России. М., 2007. С. 215–224.

⁸ Рыманов А.Ю. Налоговое регулирование финансово-экономической устойчивости сельскохозяйственных предприятий : дис. ... канд. экон. наук. Новосибирск, 2001. 145 с.

⁹ Рыманов А.Ю. Налоговое регулирование и финансово-экономическая устойчивость предприятий в аграрном секторе переходной экономики : дис. ... д-ра экон. наук. Орёл, 2004. 341 с.

¹⁰ Татарников К.М. Совершенствование налогообложения сельскохозяйственных организаций в регионе : автореф. дис. ... канд. экон. наук. Иркутск, 2008. 21 с.

¹¹ Торгашова О.А. Налогообложение в системе государственного регулирования сельскохозяйственного производства (на материалах Калужской области) : автореф. дис. ... канд. экон. наук. М., 2003. 23 с.

В свою очередь,

$$\text{ВЕСХН} = \frac{\text{БП}(x)}{\text{СБП}} \times \text{СЕСХН}, \quad (3.2)$$

где БП(x) – бонитет почв (средний) по хозяйству; СБП – среднероссийский уровень бонитета почв (составляет по России около 55 баллов); СЕСХН – среднероссийская ставка ЕСХН.

Среднероссийская ставка ЕСХН может быть рассчитана, исходя из необходимости выравнивания налоговой нагрузки в промышленности (производящей ресурсы для АПК) и в сельском хозяйстве на основе учета диспаритета цен:

$$\text{СЕСХН} = \text{КДЦ} \times \text{СННП}. \quad (3.3)$$

где СННП – средняя налоговая нагрузка по промышленности по отношению к выручке (валовому выпуску); КДЦ – коэффициент диспаритета цен:

$$\text{КДЦ} = \frac{\text{рост цен на продукцию сельского хозяйства за 10 лет}}{\text{рост цен на продукцию промышленности за 10 лет}} \cdot \quad (3.4)$$

(ресурс для сельского хозяйства)

Далее. Коэффициент дискомфорта природно-климатических условий должен понижать ставку налога, если природно-климатические условия в данном хозяйстве хуже, чем средние по России. И наоборот, повышать ее, если природно-климатические условия в хозяйстве лучше, чем средние по России:

$$\text{КПУ} = \frac{\text{КПУ}_1 + \text{КПУ}_2}{2}, \quad (3.5)$$

где: КПУ₁ – количество дней в году с засухой в среднем по России по отношению к количеству дней с засухой по хозяйству; КПУ₂ – количество дней в году с заморозками в среднем по России по отношению к количеству дней с заморозками по хозяйству.

Коэффициент инновационности деятельности сельхозпроизводителя «КИ» включает в себя два компонента: КИ₁ – коэффициент инновационности и экологичности производимой продукции; КИ₂ – коэффициент инновационности используемых технологий:

$$\text{КИ} = \frac{\text{КИ}_1 + \text{КИ}_2}{2}. \quad (3.6)$$

Таким образом, чем выше уровень инновационности по каждому из коэффициентов KI_1 и KI_2 , тем ниже должна быть ставка ЕСХН.

Рассчитываются эти коэффициенты следующим образом:

$$KI_1 = \frac{\text{средний уровень инновационности с/х продукции по региону}}{\text{уровень инновационности с/х продукции, производимой на предприятии}}. \quad (3.7)$$

Аналогично:

$$KI_2 = \frac{\text{средний уровень инновационности с/х технологий по региону}}{\text{уровень инновационности с/х технологий на предприятии}}. \quad (3.8)$$

Различные авторы предлагают разные методы расчета уровня инновационности. Мы предлагаем оценивать долю рыночно-перспективной инновационной продукции в общем объеме продукции, либо рассматривать отношение полученных результатов от инновационной деятельности и затраченных на неё ресурсов.

Конечно, для расчетов указанных коэффициентов в регионах должна иметься необходимая информационно-статистическая база, включая «паспорта сельскохозяйственных предприятий». Такие «паспорта сельскохозяйственных предприятий» должны готовиться, во-первых, на основе действующей статистической отчетности (годовых отчетов сельхозпроизводителей) и во-вторых, на основе модернизированной отчетности по науке и инновациям.

Приведем далее примеры расчетов ставок ЕСХН для отдельных хозяйствующих субъектов региона.

Для расчетов будут использованы данные о деятельности следующих предприятий АПК Алтайского края: ООО «Агросистема» Троицкого района и ОАО «Великий Октябрь» Косихинского района.

Среднероссийский уровень бонитета почв по России составляет около 55 баллов. Налоговая нагрузка на промышленность порядка 40% (в процентах к ВВП). Доля ВВП в валовом выпуске ежегодно колеблется в пределах 50–55%. Следовательно, налоговая нагрузка будет равна около 20% к валовому выпуску.

Диспаритет цен между промышленной продукцией (ресурс для сельского хозяйства) на протяжении 10 лет вырос в 5–8 раз, о чем свидетельствует табл. 3.8. Возьмем усредненное значение роста цен в 7 раз, и тогда получим коэффициент диспаритета цен КДЦ = 0,143.

Таблица 3.9

**Расчет ставок ЕСХН с учетом выравнивания условий
хозяйствования и стимулирования инновационных процессов**

Показатель	ООО «Агросистема»	ОАО «Великий Октябрь»
1	2	3
БП(х), балл	65	60
ССЕСХН, %	2,86	2,86
<i>ВЕСХН, %</i>	<i>3,38</i>	<i>3,12</i>
КПУ ₁	0,63	0,63
КПУ ₂	0,93	0,93
<i>КПУ</i>	<i>0,78</i>	<i>0,78</i>
КИ ₁	3,4	1,2
КИ ₂	0,8	1
<i>КИ</i>	<i>2,1</i>	<i>1,1</i>
<i>СЕСХН</i>	<i>5,5</i>	<i>2,7</i>

Таким образом, полученные результаты расчетов показывают, что данная модель модернизации ЕСХН наиболее полно отражает всю специфику деятельности предприятия АПК, учитывая фактор воздействия природно-климатических условий на его хозяйствование, плодородие почв, уровень диспаритета цен, степень инновационности и экологичности производимой продукции, а также и инновационности используемых на сельскохозяйственном производстве технологий. Соответственно, чем больше предприятие АПК расходует средств на разработку, совершенствование и внедрение новых технологий в процесс производства, тем меньше налога оно должно уплачивать. Кроме того, на уровень налогообложения должны оказывать влияние качество и плодородие почв, поскольку бонитет напрямую воздействует на потенциальную урожайность и возможность получение дохода. Нами построена оптимальная модель модернизации ЕСХН для выравнивания условий хозяйствования и стимулирования инновационных процессов.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Представленные в монографии основные положения, выводы и практические рекомендации можно сформулировать так:

1. Применение методов и механизмов налогового регулирования в рамках системного подхода должно быть направленно на снижение налоговой нагрузки, на обеспечение справедливости, рациональности и стабильности налоговой системы, что, в свою очередь, будет способствовать развитию предпринимательства и сельхозпроизводства, активизации инвестиционной деятельности на предприятиях АПК.

Одним из главных инструментов воздействия государства на экономику является налоговое регулирование в сфере АПК, которое определяется нами как закономерный, регламентированный законодательством и нормативно-правовыми актами региональных органов управления, исходя из их полномочий, процесс, осуществляемый государством в рамках налоговой политики в целях обеспечения налоговых поступлений в бюджет и одновременного стимулирования производственной и инвестиционной деятельности предприятий агропромышленного комплекса путем перераспределения части прибыли хозяйствующих субъектов, а также изменения уровня их налоговой нагрузки соразмерно темпам развития национальной экономики.

2. Развитие налоговой системы и методов налогового регулирования деятельности предприятий АПК зависят от многих объективных и субъективных факторов ввиду того, что они находятся под воздействием экономических интересов общества. Налоговая система государства в современной экономической жизни отражает уровень экономической и политической зрелости общества.

3. Положительным моментом налогообложения аграрного сектора за рубежом является его устойчивость и приемлемость для экономических систем развитых государств. С позиций применения зарубежного опыта для аграрного сектора России можно выделить следующие аспекты:

- разработка налоговой политики с учетом особенностей аграрного производства в отдельных регионах;
- налоговое стимулирование инвестиций в данный сектор экономики;
- упрощенный порядок ведения бухгалтерского учета;
- установление налогового периода по ряду налогов в соответствии с производственным циклом и их однократное взимание в конце периода.

4. Причинами и основными составляющими финансовой проблемы сельского хозяйства, объясняющими существенный рост доли убыточных предприятий АПК и увеличение суммы их убытка, являются:

- малые денежные поступления от реализации продукции в силу ограничений сбыта;

- нехватка собственных средств для сезонного финансирования производства и недоступность банковского кредита;

- высокая степень за кредитованности сектора, в основном по льготным государственным кредитам;

- высокий уровень долгов по платежам в бюджеты и внебюджетные фонды, основная часть которых приходится на пени и штрафы за просроченные платежи.

5. Один из важнейших аспектов налогового регулирования экономики АПК – это проблема регулирования налоговой нагрузки и выявления степени ее воздействия на экономическую эффективность предприятий. Характеризуя взаимосвязь рентабельности и уровня налоговых издержек предприятий АПК, нами подтверждено, что налоговые издержки снижают любой из показателей рентабельности предприятия, исчисленный исходя из показателей бухгалтерской прибыли.

6. Рост налоговой нагрузки, равно как и диспаритет цен на сельхозпродукцию, оказывает непосредственное и «губительное» влияние на первичных сельхозтоваропроизводителей, снижая априори главный стимул для ведения сельского хозяйства – возможность получения прибыли. Помимо налоговых регуляторов, дополнительное влияние на такие предприятия АПК оказывают природно-климатические факторы: бонитет почв (уровень плодородия) и перепады среднегодовых температур. При этом повышение плодородия земель за счет внесения удобрений также находится в прямой зависимости от наличия финансовых возможностей. Следовательно, для предприятий АПК, самостоятельно осуществляющих выращивание и производство сельскохозяйственного сырья и продукции, необходима особая поддержка со стороны государства и, соответственно, своя специфическая система налогообложения, учитывающая, в том числе, и влияние природных факторов.

7. На данном этапе экономического развития налоговое регулирование АПК не в полной мере способствует росту агропромышленного производства. В частности, учитывая полученные высокие показатели налоговой нагрузки, можно констатировать, что финансовое состояние предприятий АПК не позволяет им в большинстве случаев саморазвиваться,

вкладывать высвобождаемые ресурсы во внедрение инноваций и тем более заниматься инвестиционной деятельностью, поскольку после исполнения всех налоговых обязательств в распоряжении предприятий остается слишком малый объем чистой прибыли.

8. Нами предложен комплекс мер по развитию налогового регулирования деятельности предприятий АПК, реализация которого в дальнейшем будет способствовать формированию единой системы налогового регулирования и стимулирования предприятий АПК, позволяющей организовывать и осуществлять их деятельность на современном и эффективном уровне, увеличивать объемы производства продукции, что даст сельхозтоваропроизводителям возможность получать дополнительный доход. Впоследствии рост чистой прибыли может быть направлен на расширение производства, модернизацию, улучшение условий труда, развитие инфраструктуры и т.д.

9. Авторами предлагается изменить порядок и условия предоставления ИНК для сельхозпроизводителей, в том числе:

- уточнить категории субъектов кредитования;
- расширить и конкретизировать основания предоставления инвестиционного налогового кредита;
- изменить уполномоченный орган, принимающий решение о предоставлении инвестиционного налогового кредита;
- изменить границы ставки кредитования и иные действующие ограничения (пятидесятипроцентное ограничение, ответственность за нарушение условий договора).

10. Необходима модернизация единого сельскохозяйственного налога для выравнивания условий хозяйствования, стимулирования эффективности и инновационных процессов у сельхозтоваропроизводителей.

При этом расчет ставки по ЕСХН должен производиться с учетом выравнивающей по бонитету почв компоненты, коэффициента дискомфортности природно-климатических условий, а также коэффициента инновационности деятельности сельхозпроизводителей.

ЛИТЕРАТУРА

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ (ред. от 21.07.2014) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2008. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

2. О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а также о признании утратившими силу отдельных актов (положений актов) законодательства Российской Федерации о налогах и сборах : Федеральный закон РФ от 06.08.2001 г. № 110-ФЗ (с послед. изм.)// Российская газета. 2001. 8 авг. № 150.

3. Государственная программа развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия на 2008–2012 годы : утв. Постановлением Правительства Российской Федерации от 14 июля 2007 г. № 446 // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2008. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

4. О развитии сельского хозяйства в Алтайском крае : закон Алтайского края от 04.02.2008 г. № 2-ЗС (ред. от 31.12.2013) : принят Постановлением АКСНД от 01.02.2008 г. № 11 // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2008. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

5. Об особо значимых аграрных субъектах Российской Федерации : проект Федерального закона // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2008. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

6. Агапова И.И. История экономических учений: курс лекций. М. : Юристъ, 2001. 285 с.

7. Алехин С.Н. Оценка налоговой нагрузки предприятий в условиях современного налогового законодательства РФ // Финансы и кредит. 2006. № 9. С. 60–65.

8. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятий : учебник / под ред. В.Я. Позднякова. М. : ИНФРА-М, 2010. 616 с.

9. Апресова Н.Г. Правовые основы налогообложения и налогового планирования хозяйствующих субъектов : учеб. пособие. М. : Проспект, 2014. 144 с.

10. Базиян В.А. Налоговый компонент развития аграрной сферы региона (на примере Ростовской области) : автореф. дис. ... канд. экон. наук. Ростов н/Д., 2008. 26 с.

11. Барулин С.В. Налоговый менеджмент : учебник. М. : ИНФРА-М, 2007. 194 с.

12. Биншток Ф.И. История экономических учений : учеб. пособие. М. : РИОР, 2006. 192 с.

13. Блауг М. Экономическая мысль в ретроспективе : пер. с англ. 4-е изд. М. : Дело Лтд, 1994. 720 с

14. Большой экономический словарь / под ред. А.Н. Азрилияна. М. : Институт новой экономики, 2007. 1472 с.

15. Бочарова О.Ф. Развитие регулирующей функции налогов в налогообложении сельскохозяйственных товаропроизводителей (по материалам Краснодарского края) : дис. ... канд. экон. наук. Краснодар, 2007. 28 с.

16. Буздалов И.Н. Стратегия аграрной политики в переходный период: концепция и основные направления // Социально-экономические проблемы аграрной политики и развитие агропродовольственных рынков. М., 2002. С. 123–131

17. Варакса Н.Н. Формирование системы налоговых платежей на сельскохозяйственных предприятиях : автореф. дис. ... канд. экон. наук. Орел, 2007. 22 с.

18. Воробьева З.А., Иванова Ю.Н. Проблемы и перспективы социального налогообложения: преимущества и недостатки реформы ЕСН-2010 // Предпринимательство и инновации: региональные приоритеты и перспективы развития – 2010 : материалы пятой Международ. науч.-практ. конф. преподавателей, аспирантов, студентов и молодых ученых, 25–26 мая 2010 г. Барнаул, 2010. С. 252–255.

19. Гильфасон Т. Природа, энергия и экономический рост // Экономический журнал ВШЭ. 2001. № 4. С. 459–486.

20. Грибова Н.Б. Налоги в системе государственного регулирования экономики России : дис. ... д-ра экон. наук. М., 2005. 439 с.

21. Домрачева Е.С. Налогообложение в системе государственного регулирования АПК // Сборник научных трудов СевКавГТУ. Сер. Экономика. 2008. № 7. – С. 7.

22. Дуканич Л.В. Налоги и налогообложение. Ростов н/Д. : Феникс, 2010. 414 с.

23. Дуканич Л.В. Организационный аспект управления налогообложением в регионе: характеристика и некоторые направления совершенствования

вания // Экономический вестник Орловского государственного университета, 2003. Т. 1, № 2. С. 101–105.

24. Евстигнеев Е.Н., Викторова В.Г. Основы налогообложения и налогового законодательства. СПб. : Питер, 2005. 256 с.

25. Завгородняя О.В. Особенности налогообложения сельскохозяйственных производителей в аграрном секторе России : автореф. дис. ... канд. экон. наук. Ростов н/Дону, 2003. 24 с.

26. Зиновьева Н.Г. Формирование элементов эффективного налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей в условиях трансформационной экономики : автореф. дис. ... канд. экон. наук. Орел, 2005. 23 с.

27. Иванова Ю.Н. Анализ влияния налогового фактора на эффективность экономической деятельности предприятий АПК Алтайского края // Аграрная наука – сельскому хозяйству : сб. статей : в 3 кн. / V Междунар. науч.-практ. конф. Барнаул, 2010. С. 191–195.

28. Иванова Ю.Н. Влияние налоговой нагрузки на финансовое состояние агропромышленных компаний // Экономика и предпринимательство: стратегия и тактика реформ – 2009 : материалы четвертой ежегод. Междунар. науч.-практ. конф., 25–26 мая 2009 г. Барнаул, 2009. С. 258–262.

29. Иванова Ю.Н. Методологические принципы налогового регулирования // Молодежь Барнаулу : материалы X городской науч.-практ. конф. молодых ученых, 17–21 нояб. 2008 г. : в 2 т. Барнаул: Изд-во Алт. ун-та, 2009. Т. 2. С. 317–319.

30. Иванова Ю.Н. Методы налогового регулирования в АПК России // Научное и инновационное обеспечение АПК Сибири : материалы VI Межрегион. конф. молодых ученых и специалистов аграрных вузов Сибирского федерального округа, 18–21 июня 2008 г. Барнаул : Изд-во АГАУ, 2008. С. 281–282.

31. Иванова Ю.Н. Налоговая нагрузка как элемент налогового регулирования деятельности предприятий // Инновационное развитие народного хозяйства в современных условиях : сб. науч. статей межвуз. науч.-практ. конф., 22 апр. 2009 г. Барнаул : Изд-во Концепт, 2009. С. 74–80.

32. Иванова Ю.Н. Налоговое регулирование в сфере АПК // Современное общество, образование и наука : сб. науч. трудов по материалам Междунар. науч.-практ. конф., 25 июня 2012. Тамбов : Изд-во ТРОО «Бизнес – Наука – Общество», 2012. С. 60–61.

33. Иванова Ю.Н. Налоговое регулирование деятельности предприятий АПК // Предпринимательство и инновации: региональные приоритеты и перспективы развития : материалы межвуз. науч.-практ. конф.,

посвященной празднованию 15-летия Московской академии предпринимательства при Правительстве Москвы и приуроченной ко Дню российского предпринимательства, 21 мая 2012 г. Барнаул : Азбука, 2012. С. 42–45.

34. Иванова Ю.Н. Организационно-экономические и финансовые проблемы агропромышленных компаний Алтайского края // Аграрная наука – сельскому хозяйству : сб. статей : в 3 кн. / IV Междунар. науч.-практ. конф. Барнаул, 2009. С. 112–115.

35. Иванова Ю.Н. Развитие механизма государственного регулирования деятельности предприятий АПК посредством налогообложения // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. 2012. № 1. С. 67–69.

36. Иванова Ю.Н. Роль налогов в решении экономических проблем предприятий АПК Алтайского края // Проблемы и перспективы развития экономики и менеджмента в России и за рубежом : материалы межрегион. науч.-практ. конф. Барнаул, 2009. С. 170–174.

37. Иванова Ю.Н. Роль налоговой составляющей в деятельности агропромышленных компаний Алтайского края // Предпринимательство и инновации: региональные приоритеты и перспективы развития – 2010 : материалы пятой Междунар. науч.-практ. конф. Барнаул, 2009. С. 255–259.

38. Иванова Ю.Н. Система мер государственного регулирования АПК региона // АПК: экономика, управление. 2011. № 12. С. 26–30.

39. Иванова Ю.Н. Сущность теории налогообложения в трудах основоположников экономической мысли // Предпринимательство: региональные приоритеты и перспективы развития – 2008 : материалы третьей междунар. науч.-практ. конф. преподавателей, аспирантов, студентов и молодых ученых, 24–25 мая 2008 г. Барнаул, 2008. С. 230–235.

40. Камышан В.А. Налоговое регулирование экономики : дис. ... канд. экон. наук / В.А. Камышан. Новосибирск, 2000. 170 с.

41. Карпова Г.Н. Организация налогового планирования в интегрированных формированиях АПК : дис. ... канд. экон. наук. М., 2003. 177 с.

42. Ковалевич А.А. Особенности налогообложения сельскохозяйственных предприятий в условиях перехода к рынку // АПК: проблемы и перспективы : сб. науч. трудов. – Мичуринск : Изд-во Мичуринск. гос. аграрн. ун-та, 2003. 222 с.

43. Колобова А.И., Илюшников Е.Б. Государственное регулирование экономики в зарубежных странах // Вестник Алтайского государственного аграрного университета. 2010. № 2 (64). С. 79–82.

44. Коровкин В.В. Основы теории налогообложения : учеб. пособие. М. : Экономистъ, 2006. 576 с.

45. Коротин В.А. Государственное регулирование сельского хозяйства с использованием системы налогообложения (на материалах Республики Мордовия) : автореф. дис. ... канд. экон. наук. Пенза, 2006. 27 с.
46. Корюнов С.Н. Организация налоговой системы в сельском хозяйстве. // Финансы. 1994. № 7. С. 23–32.
47. Кудряшова Е.В. Правовые аспекты косвенного налогообложения: теория и практика. М. : Волтерс Клувер, 2006. 120 с.
48. Кулешова В.П., Нурдавлятова Э.Ф. Управленческие аспекты анализа системы налогообложения сельскохозяйственных организаций. Уфа : БашГАУ, 2005. 96 с.
49. Кундиус В.А. Экономика агропромышленного комплекса. М. : КНОРУС, 2010. 544 с.
50. Кундиус В.А. Экономика АПК. Барнаул : Изд-во АГАУ, 2007. 669 с.
51. Кундиус В.А., Иванова Ю.Н. Земельное налогообложение США и стран ЕС. Опыт для российского АПК // Вестник Алтайского государственного аграрного университета. 2008. № 11 (49). С. 58–61.
52. Куницын Д.В. Влияние налоговых рисков на предпринимательскую деятельность на территории Сибирского федерального округа // Финансы. 2010. № 1. С. 30–42
53. Леруа М. Социология налога. М. : Дело и сервис, 2006. 96 с.
54. Лыкова Л.Н. Налоговые системы зарубежных стран : учебник для магистров. М. : Юрайт, 2014. 428 с.
55. Магнус Я.Р., Катышев П.К., Пересецкий А.А. Эконометрика. Начальный курс : учебник. М. : Дело, 2004. 580 с.
56. Маркелова С.В. Эффективность деятельности сельскохозяйственных организаций при различных системах налогообложения : автореф. дис. ... канд. экон. наук. Ульяновск, 2008. 28 с.
57. Милль Дж. С. Основы политической экономии и некоторые аспекты их приложения к социальной философии. М. : Прогресс, 1981. 463 с.
58. Мир денег : краткий путеводитель по денежной, кредитной и налоговой системах Запада / под ред. Р.М. Энтова. М. : Развитие, 1992. 320 с.
59. Мордовцев А. Особенности земельных отношений в России // Международный сельскохозяйственный журнал. 2000. № 4. С. 44–45.
60. Налоги в условиях экономической интеграции / под ред. В.С. Барда и Л.П. Павловой. М. : КноРус, 2010. 312 с.
61. Налоги и налогообложение : учеб. пособие / под ред. И.А. Майбурова. М. : МЦФЭР, 2008. 556 с.

62. Налоги и налогообложение в АПК : учеб. пособие / Н.Ф. Зарук [и др.]. Пенза : РИО ПГСХА. 2013. 224 с.
63. Налоговые системы зарубежных стран / под ред. В.Г. Князева, Д.Г. Черника. М. : Закон и право, ЮНИТИ, 1997. 191 с.
64. Налоговый менеджмент : учеб. пособие / С.В. Барулин [и др.]. М. : Омега-Л, 2008. 269 с.
65. Нечаев В., Сайфетдинова Н., Фетисов С. Оценка экономической эффективности агропроизводства // Экономика сельского хозяйства России. 2009. № 10. С. 46–54.
66. Нечаев В.И., Тюпакова Н.Н., Бочарова О.Ф. Совершенствование экономического механизма налогообложения в АПК // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. 2009. № 5. С. 57–62.
67. Носов А.В. Государственное регулирование развития сельскохозяйственных организаций с использованием системы налогообложения (на примере Пензенской области) : автореф. дис. ... канд. экон. наук. М., 2009. 26 с.
68. Павлова И.А. Налоговое регулирование как функция финансового менеджмента предприятия : дис. ... канд. экон. наук. Ростов н/Д., 2006. 206 с.
69. Панкова К. О налоге на сельхозугодья // АПК: экономика и управление. 2000. № 11. С. 44–50.
70. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение. М. : Юрайт, 2013. 378 с.
71. Папцов А.Г. Некоторые аспекты налогообложения в сельском хозяйстве за рубежом : обзор. информ. М. : ВНИИТЭИагропром, 2000. 61 с.
72. Пасько О.Ф. Налоговое регулирование экономического развития предприятий : дис. ... канд. экон. наук. М., 2004. 178 с.
73. Пасько О.Ф. Определение налоговой нагрузки на организацию // Налоговый вестник. 2009. № 22. С. 23–29.
74. Перов А.В. Налоги и международные отношения России. М. : Юристъ, 2000. 520 с.
75. Петти В. Трактат о налогах и сборах // Антология экономической классики. Предисл. И.А. Столярова. М. : Эконов, Ключ. 1993. 475 с.
76. Поляк Г.Б., Романов А.Н. Налоги и налогообложение : учеб. пособие для вузов. М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2003. 399 с.
77. Попова О.В., Садков В.Г. Теоретические аспекты и методы регулирования агропромышленного производства: зарубежные модели и их адаптация к условиям России. М. : Прогресс, 2007. 256 с.

78. Проблемы налоговой системы России: теория, опыт, реформа / под ред. С. Синельникова, М. Алексеева. М. : ИЭПП, 2000. 610 с.
79. Пьянова М.В. Зарубежный опыт налогового стимулирования аграрного сектора экономики // *Налоги и налогообложение*. 2009. № 8. С. 23–28.
80. Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. М. : ИНФРА-М, 2007. 480 с.
81. Регулирование аграрных рынков и поддержка сельхозпроизводителей. / О. Шик, Т. Тихонова [и др.]. М., 2007. 141 с.
82. Рикардо Д. Принципы политической экономии и налогообложения. М. : Соцэкгиз, 1935. 360 с.
83. Рыманов А.Ю. Государственное налоговое регулирование финансово-экономической устойчивости сельскохозяйственных предприятий. Новосибирск : Экор, 2002. 176 с.
84. Рыманов А.Ю. *Налоги и налогообложение : учеб. пособие*. М. : ИНФРА-М, 2010. 510 с
85. Рыманов А.Ю. *Налоговое регулирование и финансово-экономическая устойчивость предприятий в аграрном секторе переходной экономики : дис. ... д-ра экон. наук*. Орел, 2004. 341 с.
86. Рыманов А.Ю. *Налоговое регулирование финансово-экономической устойчивости сельскохозяйственных предприятий : дис. ... канд. экон. наук*. Новосибирск, 2001. 145 с.
87. Рыманов А.Ю. Сравнительный анализ современных сельскохозяйственных налогов // *Международный сельскохозяйственный журнал*. 2003. № 5. С. 18–21.
88. Савицкая Г.В. *Анализ производственно-финансовой деятельности сельскохозяйственных предприятий : учебник*. М. : ИНФРА-М, 2007. 368 с.
89. Савицкая Г.В. *Анализ хозяйственной деятельности предприятия : учебник*. М. : ИНФРА-М, 2002. 336 с.
90. Савицкая Г.В. *Комплексный анализ хозяйственной деятельности предприятия : учебник для вузов*. М. : ИНФРА-М, 2013. 606 с.
91. Садков В.Г., Попова О.В. О справедливом и стимулирующем налогообложении сельскохозяйственных товаропроизводителей в Российской Федерации // *Финансы и кредит*. 2007. № 20. С. 20–25.
92. Серова Е., Масленкова В. *Налогообложение в сельском хозяйстве*. М. : ИЭПП, 2000. 96 с.
93. Сеницына Е.С. Совершенствование информационного обеспечения управления налогообложением на местном уровне // *Финансы*. 2008. № 2. С. 58–62.

94. Система косвенного налогообложения как механизм государственного регулирования АПК : монография / под ред. А.К. Камалина. Воронеж : ВГАУ, 2009. 142 с.

95. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. М. : Соцэкгиз, 1935. 480 с.

96. Соколов А.А. Теория налогов. М. : ЮрИнфоРПресс, 2003. 506 с.

97. Татарников К.М. Совершенствование налогообложения сельскохозяйственных организаций в регионе : автореф. дис. ... канд. экон. наук. Иркутск, 2008. 21 с.

98. Толкушкин А.В. Энциклопедия российского и международного налогообложения. М. : Юристъ, 2003. 910 с.

99. Торгашова О.А. Налогообложение в системе государственного регулирования сельскохозяйственного производства (на материалах Калужской области) : автореф. дис. ... канд. экон. наук. М., 2003. 23 с.

100. Тургенев Н.И. Опыт теории налогов. М., 1937. 176 с.

101. Тютюрюков Н.Н., Кухаренко В.Б. Налоговые системы зарубежных стран. М. : РАГС, 2007. 130 с.

102. Финансово-кредитный энциклопедический словарь / под общ. ред. А.Г. Грязновой. М. : Финансы и статистика, 2004. 1168 с.

103. Финансы : учебник / под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской, Б.М. Сабанти. М. : Юрайт, 2010. 464 с.

104. Черник Д.Г. Налоги в рыночной экономике. М. : Финансы, ЮНИТИ, 2009. 379 с.

105. Черник Д.Г. Налоги и налогообложение : учебник. М. : Юнити-Дана, 2010. 367 с.

106. Чипуренко Е.В. Налоговая нагрузка предприятия: анализ, расчет, управление. М. : Налоговый вестник, 2008. 464 с.

107. Экономика и организация сельскохозяйственного производства / под ред. А.Э. Сагайдака. М. : КолосС, 2005. 360 с.

108. Экономические проблемы развития АПК: учебно-методическое пособие / Г.М. Гриценко [и др.]. Барнаул : Изд-во АГАУ, 2008. 151 с.

109. Юрченко В.Р. Методологические аспекты расчета показателя налоговой нагрузки // Финансы и кредит. 2006. № 20 (260).

110. Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение. М. : ИНФРА-М, 2003. 576 с.

111. American Fiscal Policy. Experiment for Prosperity / ed. by L.C. Thurow. [S.l.] : Inc. Englewood Cliffs, 1967. 177 p.

112. European Economy. European Commission. Public Finances in EMU – 2001. No. 3-2001. Brussels, 2001.

113. Feldstein M. Inflation, Tax Rules, and the Stock Market // Journal of Monetary Economics. 1980. № 6. P. 309–331.

114. Structures of the taxation system in the European Union / European Commission. Directorate-general taxation and customs union. Luxembourg, 2004.

115. «Алтайскому Приобью» быть : [Электронный ресурс] // Алтайская ярмарка. Электрон. текст. дан. Барнаул, [б.г.]. URL: http://www.altfair.ru/index.php?id_node=1511.

116. Администрация Кемеровской области [Электронный ресурс]. Электрон. дан. Кемерово, 2014. URL: <http://www.ako.ru/>

117. Алтайская нива : краевая крестьянская газета [Электронный ресурс]. Электрон. дан. [Барнаул], 2009–2014. URL: <http://www.alt-niva.ru/>

118. Ефимова Е.А. Мировой опыт социального регулирования в системе налогообложения аграрного сектора экономики : [Электронный ресурс] // Научный журнал КубГАУ. 2011. № 74 (10). URL: <http://ej.kubagro.ru/2011/10/pdf/55.pdf>.

119. Обоснование необходимости поддержки сельскохозяйственного производства в Алтайском крае [Электронный ресурс] / Н.М. Оскорбин [и др.] // Сценарии социально-экономического развития Алтайского края. Барнаул, [б.г.]. URL: http://www.altai2020.ru/news.php?action=get_news&news_id=47.

120. Омская губерния : портал правительства Омской области [Электронный ресурс]. Электрон. дан. Омск, 2014. URL: <http://www.omskportal.ru/>

121. Официальный сайт Алтайского края [Электронный ресурс]. Электрон. дан. Барнаул, 2014. URL: <http://www.altairegion22.ru/>

122. Правительство Новосибирской области [Электронный ресурс]. Электрон. дан. Новосибирск, 2014. URL: <http://www.nso.ru/>

123. Республика Алтай : официальный интернет-портал [Электронный ресурс]. Электрон. дан. Горно-Алтайск, 2001–2014. URL: <http://www.altai-republic.ru/>

124. Терещенко Н.Н., Емельянова О.Н. К вопросу об оценке эффективности деятельности предприятий торговли [Электронный ресурс] // Проблемы современной экономики. 2004. № 4 (12). Электрон. версия печатн. публ. URL: <http://www.m-economy.ru/art.php?nArtId=588>.

125. Территориальный орган федеральной службы государственной статистики по Алтайскому краю [Электронный ресурс]. Электрон. дан. Барнаул, 1999–2014. URL: <http://ak.gks.ru/>

126. Территориальный орган федеральной службы государственной статистики по Омской области [Электронный ресурс]. Электрон. дан. Омск, 1999–2014. URL: <http://omsk.gks.ru/>

127. Территориальный орган федеральной службы государственной статистики по Республике Алтай [Электронный ресурс]. Электрон. дан. Горно-Алтайск, 1999–2014. URL: <http://statra.gks.ru/>

128. Территориальный орган федеральной службы государственной статистики по Кемеровской области [Электронный ресурс]. Электрон. дан. Кемерово, 1999–2014. URL: <http://www.kemerovostat.ru/>

129. Территориальный орган федеральной службы государственной статистики по Новосибирской области [Электронный ресурс]. Электрон. дан. Новосибирск, 1999–2014. URL: <http://www.novosibstat.ru/>

130. Толоконский В.А. Коэффициент для села. Аграрные регионы ждут особой помощи от государства : [Электронный ресурс] // Российская газета : федеральный выпуск. 2012. № 5882 (209). Электрон. версия печатн. публ. URL: <http://www.rg.ru/2012/09/12/altai.html>.

131. Федеральная налоговая служба : Алтайский край [Электронный ресурс]. Электрон. дан. [Б.м.], 2005–2014. URL: <http://www.r22.nalog.ru/>

132. Федеральная налоговая служба : Кемеровская область [Электронный ресурс]. Электрон. дан. [Б.м.], 2005–2014. URL: <http://www.r42.nalog.ru/>

133. Федеральная налоговая служба : Новосибирская область [Электронный ресурс]. Электрон. дан. [Б.м.], 2005–2014. URL: <http://www.r54.nalog.ru/>

134. Федеральная налоговая служба : Омская область [Электронный ресурс]. Электрон. дан. [Б.м.], 2005–2014. URL: <http://www.r55.nalog.ru/>

135. Федеральная налоговая служба : Республика Алтай [Электронный ресурс]. Электрон. дан. [Б.м.], 2005–2014. URL: <http://www.r04.nalog.ru/>

136. Федеральная служба государственной статистики [Электронный ресурс]. Электрон. дан. М., 1999–2014. URL: <http://www.gks.ru>

ПРИЛОЖЕНИЕ А

Модель обычной регрессии по определенным переменным для предприятий АПК первичного сельхозпроизводства

Зависимая переменная: Y				
Периоды: 10				
Объекты: 5				
Всего наблюдений в панели: 50				
Переменная	Коэффициент	Стандартная ошибка	t -статистика	P -значение(t)
C	5507,054	2013,398	2,735203	0,0091
X_1	-62,53122	19,93583	-3,136625	0,0031
X_2	-90,97721	2556,049	-0,035593	0,9718
X_3	-1575,817	1756,586	-0,897091	0,3748
X_4	-573,7416	146,3148	-3,921282	0,0003
X_5	0,012005	0,020337	0,590288	0,5582
X_6	0,117147	0,012690	9,231366	0,0000
X_7	-45,91848	31,34309	-1,465028	0,1504
R^2	0,820303			
Скоррект. R^2	0,790354			
Ст. ошибка уравнения	280,4784			
F -статистика	27,38963			
P -значение(F)	0,000000			
Крит. Акайке	14,25652			
Крит. Шварца	14,56244			

ПРИЛОЖЕНИЕ Б

**Модель с фиксированным эффектом по определенным переменным для предприятий
АПК первичного сельхозпроизводства**

Зависимая переменная: Y				
Периоды: 10				
Объекты: 5				
Всего наблюдений в панели: 50				
Переменная	Коэффициент	Стандартная ошибка	t -статистика	P -значение(t)
C	4421,699	1990,828	2,221035	0,0324
X_1	-55,29901	25,87248	-2,137368	0,0391
X_2	3660,135	2564,600	1,427175	0,1617
X_3	-1440,125	1583,654	-0,909368	0,3689
X_4	-222,5421	319,1655	-0,697263	0,4899
X_5	0,035077	0,036889	0,950875	0,3477
X_6	0,015366	0,028347	0,542065	0,5909
X_7	-17,93921	59,39599	0,302027	0,7643
R^2	0,874665			
Скоррект. R^2	0,838384			
Ст. ошибка уравнения	85,2627			
F -статистика	24,10795			
P -значение(F)	0,000000			
Крит. Акайке	14,05624			
Крит. Шварца	14,51512			

ПРИЛОЖЕНИЕ В

**Модель обычной регрессии по определенным переменным
для предприятий АПК вторичного сельхозпроизводства**

Зависимая переменная: Y				
Периоды: 10				
Объекты: 5				
Всего наблюдений в панели: 50				
Переменная	Коэффициент	Стандартная ошибка	t -статистика	P -значение(t)
C	-3636,450	477,2702	-7,619268	0,0000
X_1	0,155044	0,006858	22,60793	0,0000
X_2	0,343479	0,128147	2,680356	0,0102
X_3	-0,004456	0,030006	-0,148507	0,8826
X_4	211,8821	48,05701	4,408974	0,0001
R^2	0,959655			
Скоррект. R^2	0,956069			
Ст. ошибка уравнения	559,8425			
F -статистика	267,5972			
P -значение(F)	0,000000			
Крит. Акайке	15,58783			
Крит. Шварца	15,77903			

ПРИЛОЖЕНИЕ Г

**Модель с фиксированным эффектом по определенным переменным
для предприятий АПК вторичного сельхозпроизводства**

Зависимая переменная: Y				
Периоды: 10				
Объекты: 4				
Всего наблюдений в панели: 40				
Переменная	Коэффициент	Стандартная ошибка	t -статистика	P -значение(t)
C	811,992	817,3252	1,238176	0,2227
X_1	0,151993	0,005570	27,28785	0,0000
X_2	-0,090426	0,106447	-0,849494	0,4005
X_3	-0,026178	0,023186	-1,129047	0,2654
X_4	-77,64639	55,44066	-1,400531	0,1689
R^2	0,985617			
Скоррект. R^2	0,982811			
Ст. ошибка уравнения	120,1947			
F -статистика	351,2023			
P -значение(F)	0,000000			
Критерий Акайке	14,71640			
Критерий Шварца	15,06057			

СОДЕРЖАНИЕ

Введение	3
1. Теоретические и методологические основы налогового регулирования деятельности предприятий АПК	5
1.1. Сущность и особенности налогового регулирования деятельности предприятий АПК	
1.1.1. Экономическая сущность налогового регулирования	5
1.1.2. Особенности налогового регулирования АПК	20
1.2. Методологические аспекты налогового регулирования АПК России	24
1.2.1. Методы налогового регулирования в АПК: классификация и условия применения	24
1.2.2. Налоговая нагрузка как показатель эффективности налогового регулирования в сфере АПК	27
1.3. Зарубежный опыт налогового регулирования деятельности предприятий АПК	38
2. Влияние налогового регулирования на экономическую деятельность предприятий АПК	51
2.1. Организационно-экономические и финансовые проблемы предприятий АПК	51
2.2. Анализ налоговой нагрузки предприятий АПК Алтайского края	66
2.3. Анализ влияния налогового регулирования на эффективность деятельности предприятий АПК	87
3. Повышение действенности налогового регулирования как комплекс мер увеличения экономической эффективности деятельности предприятий АПК	102
3.1. Система мер налогового регулирования деятельности предприятий АПК	102
3.2. Комплексность развития налогового регулирования экономической деятельности предприятий АПК	112
3.3. Модель модернизации ЕСХН для выравнивания условий хозяйствования и стимулирования инновационных процессов	127
Заключение	134
Литература	137
Приложения	147

Научное издание

Гринкевич Лариса Сергеевна
Иванова Юлия Николаевна

**РАЗВИТИЕ МЕТОДОВ НАЛОГОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ
ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ АПК**

Редактор Е.Г. Шумская
Компьютерная верстка Е.Г. Шумской
Дизайн обложки Л.Д. Кривцовой

Подписано к печати 08.12.2014 г. Формат 60×84¹/₁₆.

Бумага для офисной техники. Гарнитура Times.

Усл. печ. л. 8,8.

Тираж 250 экз. Заказ № 692/2.

Отпечатано на оборудовании
Издательского Дома
Томского государственного университета
634050, г. Томск, пр. Ленина, 36
Тел. 8+(382-2)-53-15-28
Сайт: <http://publish.tsu.ru>
E-mail: rio.tsu@mail.ru

ISBN 978-5-94621-434-6



9 785946 214346