

формирование кадрового потенциала Российского агропромышленного комплекса: матер. 22-й Всерос. науч.-произв. конф. – СПб.: АМАНЗРФ, 2006. – С. 94-97.

4. Фанненштиль А.А. Формирование резерва руководителей для аграрного

сектора экономики / А.А. Фанненштиль, Н.В. Чижов // Аграрная наука – сельскому хозяйству: сб. ст. Междунар. науч.-практ. конф. (17-18 марта 2010 г.). – Барнаул: Изд-во АГАУ, 2010. – Кн. 3. – С. 428-430.



УДК 336.2.027

Г.А. Гончаренко

ЭФФЕКТИВНОСТЬ СПЕЦИАЛЬНОГО НАЛОГОВОГО РЕЖИМА ДЛЯ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ТОВАРОПРОИЗВОДИТЕЛЕЙ

Ключевые слова: *единый сельскохозяйственный налог, специальный налоговый режим, сельское хозяйство, налоговая политика.*

В последние двадцать лет сельское хозяйство России было вовлечено в процесс трансформации централизованной плановой экономики в рыночную систему, что повлекло за собой изменение целей, принципов и механизмов государственного регулирования АПК.

На одно из ведущих мест выходят косвенные методы регулирования, в частности налогообложение, которое претерпело существенные изменения [1].

В целом налогообложение в России пережило путь трансформации от унифицированного подхода для всех отраслей до создания специальных условий для отдельных секторов. Для сельского хозяйства после многих лет дискуссий был введен специальный налоговый режим – единый сельскохозяйственный налог (ЕСХН). Начиная с 2001 г. данная идея получила практическую реализацию.

Первоначально предполагалось, что в качестве налогооблагаемой базы для исчисления ЕСХН будет выступать кадастровая стоимость земельных угодий, а в качестве налоговой ставки – фиксированная сумма в рублях на 1 сопоставимый по кадастровой стоимости гектар. В течение 2001-2003 гг. пилотные проекты применения данного налога были реализованы в нескольких аграрных регионах России, при этом конкретные налоговые ставки устанавливались законами субъектов РФ.

Однако в связи с несовершенством принципов организации кадастровой оценки земельных угодий в таком варианте ЕСХН распространения не получил, а с 2004 г. был установлен в размере 6% от доходов, уменьшенных на величину расходов предприятия. Данный налоговый режим заменил целую группу сборов: налог на прибыль, налог на добавленную стоимость (НДС), налог на имущество, единый социальный налог (ЕСН) [2].

Плательщиком ЕСХН может стать только предприятие или индивидуальный предприниматель, производящий сельхозпродукцию, осуществляющий ее последующую переработку и реализацию при условии, что доля от ее продаж в общем доходе плательщика составляет не менее 70%.

Оценка целесообразности ведения ЕСХН и эффективности его практического применения может быть дана с помощью метода оценки экономической политики (policy evaluation) путем ответа на следующие вопросы: какие цели преследовало введение ЕСХН, и были ли они достигнуты; были ли данные цели достигнуты наиболее эффективным способом; какие факторы второго порядка (побочные эффекты) характеризуют практическое использование ЕСХН [3].

Учитывая существующее положение сельскохозяйственных товаропроизводителей, можно говорить о том, что введение ЕСХН преследовало достижение следующих целей: создание благоприятных условий для развития сельского хозяйства; сокращение количества налогов; упрощение учета в сельском хозяйстве; умень-

шение налоговой нагрузки в сельском хозяйстве.

В связи с отсутствием в российской экономической литературе четкого определения понятия «благоприятные условия для развития» в контексте изучаемого вопроса «создание благоприятных условий для развития сельского хозяйства» рассматривается как достижение высокого уровня рентабельности в отрасли путем стимулирования инвестиций и роста показателей продуктивности.

Уровень инвестиций в российское сельское хозяйство остается низким. Хотя динамика демонстрирует стабильный прогрессирующий рост уровня инвестиций, это не может быть обусловлено введением ЕСХН. В действительности уровень инвестиций начал тенденцию к увеличению за несколько лет до введения ЕСХН в 2004 г. Более того, в течение последних лет российские сельхозтоваропроизводители получают субсидии на компенсацию процентной ставки по кредитам из федерального и (или) региональных бюджетов. Данные субсидии особенно для долгосрочных кредитов, а также государственная поддержка в целом являются основным фактором, оказывающим положительное влияние на уровень инвестиций в российском сельском хозяйстве в современных условиях.

Однако можно говорить о том, что ЕСХН способен оказывать негативное влияние на уровень инвестиций. Переход на ЕСХН и, как следствие, утрата права возмещения НДС из бюджета, приводят к тому, что приобретение основных средств обходится сельхозтоваропроизводителем на 18% дороже, по сравнению с плательщиками, использующими общую систему налогообложения. Это является серьезным сдерживающим фактором для инвестирования.

Другой причиной, снижающей эффективность специального налогового режима, является тот факт, что перечень расходов, учитываемых с целью исчисления ЕСХН, является закрытым, и, несмотря на неоднократные дополнения, значительно ограничивает расходы, традиционно признаваемые в бухгалтерском учете сельскохозяйственными предприятиями в соответствии с отраслевыми методическими рекомендациями. Так, расходы по незавершенному производству не принимаются к учету в тот период, в который они были произведены. В условиях нестабильной финансовой ситуации в сельском хо-

зяйстве и ограниченной возможности получения кредитов это приводит к снижению ликвидности активов предприятий.

По этой причине данный перечень расходов должен быть дополнен отдельными видами расходов, непосредственно связанными со спецификой аграрного производства.

Следует отметить, что единый сельскохозяйственный налог может оказывать определенный положительный эффект на уровень инвестиций, обусловленный тем, что стоимость приобретаемых основных средств может быть включена в расходы быстрее по сравнению с общей системой налогообложения. В ситуации, когда сельскохозяйственное производство освобождено от налога на прибыль, механизм амортизации, применяемый плательщиками ЕСХН, может рассматриваться как эффективный инструмент для увеличения уровня инвестиций в связи с тем, что инвестирование приводит к налоговой экономии.

Что касается ведения бухгалтерского учета, то введение ЕСХН не повлекло за собой упрощение учета для сельхозтоваропроизводителей. Во-первых, плательщики ЕСХН обязаны подавать налоговую декларацию, что требует сбора информации даже по небольшим доходам и расходам. Во-вторых, сельхозпредприятия обязаны вести отдельный учет сельскохозяйственных и несельскохозяйственных доходов и расходов.

Единый сельскохозяйственный налог освобождает плательщиков от обязанности учета амортизационных отчислений для целей налогового учета. Однако в бухгалтерском учете данная обязанность сохраняется. В некоторых случаях разница между бухгалтерским и налоговым учетом может быть значительна. При переходе с общей системы налогообложения на ЕСХН требуется переоценка налоговых обязательств, а также стоимости основных средств. На практике это сдерживает переход плательщиков на специальный налоговый режим.

Кроме того, механизм перехода на ЕСХН сам по себе достаточно сложен и трудоемок. Налогоплательщики, перешедшие на уплату ЕСХН, не имеют права перейти на общую систему налогообложения до окончания налогового периода.

В связи с тем, что большинство сельскохозяйственных предприятий имеют в своем штате собственную бухгалтерскую службу, стоимость дополнительных тру-

довых затрат, связанных с организацией перехода на новый режим налогообложения, не учитывается при принятии решения о переходе на иной налоговый режим. Данное решение во многом базируется на возможности достижения налоговой минимизации.

На протяжении последних пятнадцати лет снижение налогового бремени традиционно является одной из главных целей реформирования системы аграрного налогообложения в России. Данные таблицы показывают уровень налоговой нагрузки в сельском хозяйстве.

Следует отметить, что, начиная с 2004 г. только около 50% сельскохозяйственных товаропроизводителей перешли на ЕСХН. Остальные предпочитают общую систему налогообложения. Рост налоговых поступлений, скорее, может быть объяснен высоким уровнем инфляции и улучшением налогового администрирования, чем изменениями в налоговой системе.

Уровень налогового бремени в сельском хозяйстве также должен быть скорректирован на сумму кредиторской задолженности по налогам и сборам перед бюджетом, накопленную сельскохозяйственными предприятиями в прошлые годы.

Практическое применение данных налоговых режимов показало, что главное отличие их влияния на финансовое состояние сельхозтоваропроизводителей обусловлено режимом НДС. Все покупатели сельскохозяйственной продукции могут быть разделены на две группы: плательщики и неплательщики НДС (т.е. плательщики ЕСХН и других упрощенных режимов налогообложения). С переходом на ЕСХН предприятие лишается права возмещения НДС из бюджета. Плательщик ЕСХН реализует свою продукцию без выделения суммы НДС в цене товара, в связи с чем покупатели также не могут возместить данный НДС из бюджета.

Таблица

Уровень налоговой нагрузки в сельском хозяйстве России (2000–2008 гг.)

	Годы									
	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	
Поступление налоговых платежей в сельском хозяйстве, млрд руб.	16,9	20,6	21,5	24,8	26,7	42,5	35,4	50,8	57,7	
Поступление ЕСХН, млрд руб.					0,56	0,78	1,07	1,32	1,81	
Налоговая нагрузка в сельском хозяйстве (отношение налоговых поступлений к ВВП), %	4,0	3,9	3,8	3,9	3,5	4,4	3,2	3,9	3,6	

Примечание. Источник: ФНС России, расчеты автора.

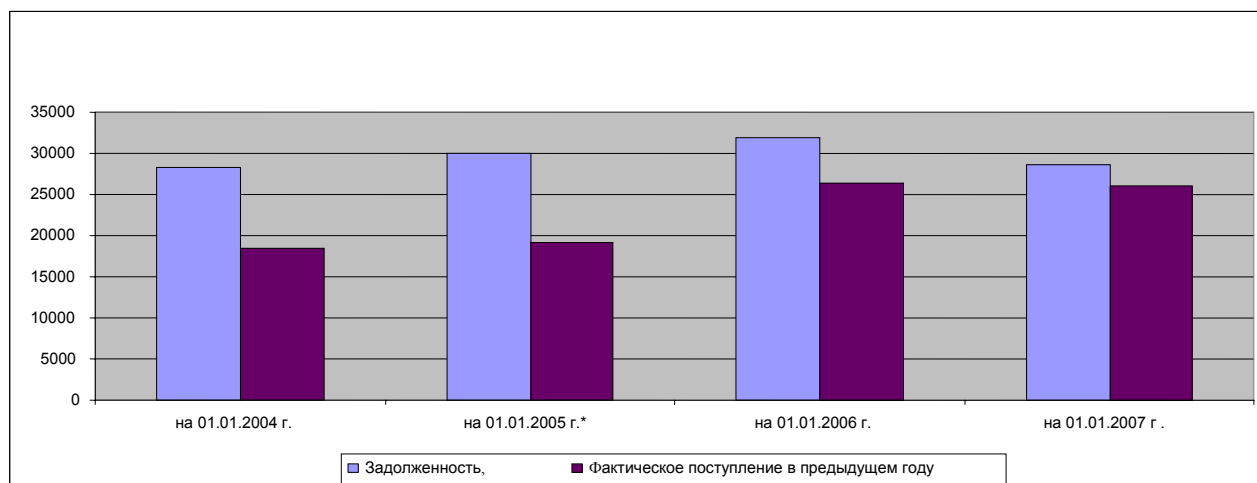


Рис. 1. Динамика поступлений налогов и сборов и задолженности по налогам и сборам в бюджетную систему РФ в 2003–2006 гг., млн руб. (источник: ФНС России)

При прочих равных условиях применение ЕСХН выгодно для сельскохозяйственных товаропроизводителей, круг основных пользователей которых составляют неплательщики НДС. Во всех остальных случаях более целесообразно применение общей системы налогообложения. Кроме того, анализ показал, что переход на единый сельскохозяйственный налог благоприятен для: убыточных предприятий; мелких сельскохозяйственных предприятий и фермеров со средним уровнем рентабельности; сельхозпроизводителей, среди потребителей продукции которых преобладают конечные потребители (население, или плательщики иных специальных налоговых режимов). Переход на ЕСХН также дает дополнительные преимущества для предприятий с высокой долей заработной платы в расходах в связи с отменой ЕСН и для предприятий, расположенных в регионах, в которых льготы по налогу на имущество отсутствуют.

Эффективность функционирования ЕСХН оценивается на основе государственных и частных затрат на его введение, администрирование и применение. Официальная статистическая отчетность в России не содержит информации об административных расходах на введение новых налогов и затрат на их администрирование. Введение и применение нового налога оценивается лишь с позиций его вклада в доход бюджета. Однако можно утверждать, что администрирование двух различных налоговых систем более сложный, трудоемкий и затратный процесс, по сравнению с одной налоговой системой.

Сравнение двух различных налоговых режимов (ЕСХН и общей системы налогообложения) показывает, что специальный налоговый режим для сельхозтоваропроизводителей более легок для государственного администрирования и налогоплательщиков. Отчетный период по ЕСХН составляет полугодие, тогда как по налогу на прибыль – три месяца (в случае, если сельхозтоваропроизводители будут платить его в будущем). Таким образом, для целей налогового учета плательщикам ЕСХН требуется собирать меньшее количество экономических данных. Налоговая декларация по ЕСХН проще для составления и для проверки.

Были выделены следующие побочные эффекты, появляющиеся в результате применения специального налогового режима для сельхозтоваропроизводителей.

1. Пробелы в перераспределении НДС.

У крупных сельскохозяйственных предприятий, в составе контрагентов которых преобладают плательщики НДС, при переходе на ЕСХН возникают скрытые финансовые потери, связанные с утратой статуса плательщика НДС, лишением прав (возмещение «входного» НДС) и обязанностей (выделение суммы НДС в цене реализуемого товара в счет-фактуре) по данному налогу. Чтобы сохранить конкурентоспособность своей продукции и не потерять клиентов он вынужден снижать цену своего товара на сумму НДС. Данная ситуация, иллюстрирующая цепной характер НДС (исключение каких-либо стадий из обложения налогом затрагивает последующих потребителей и влечет увеличение налогового бремени на них), обуславливает нецелесообразность включения НДС в ЕСХН.

2. Снижение качества статистической информации, доступной в аграрном секторе.

Упрощение принципов учета для плательщиков ЕСХН и ограничение требований к сбору данных сокращают количество информации, доступной как для сельхозтоваропроизводителей, так и для статистической службы.

3. Сложности в перечислении выплат по социальному обеспечению.

Замена ЕСН на ЕСХН привела к сложностям в получении социальных пособий для работников сельскохозяйственных предприятий. При общей системе налогообложения социальное пособие выплачивается работнику непосредственно предприятием. Уплаченная таким образом сумма сокращает сумму ЕСН, подлежащую уплате в бюджет. При едином сельскохозяйственном налоге социальные пособия выплачиваются казначейством. Администрирование этих платежей приводит к увеличению временного промежутка между необходимостью в социальном пособии и его фактическим получением.

Резюмируя сказанное, следует отметить, что большинство недостатков ЕСХН вызвано ошибками и просчетами в процессе разработки законодательства по данному налогу и его введения. Это обусловлено отсутствием детальной оценки институциональных факторов развития российской аграрной экономики, которые могли бы оказать влияние на практическую реализацию идеи единого налога. К сожалению, данные недостатки были вы-

явлены только в процессе практического применения ЕСХН как негативные факторы второго порядка.

Кроме того, оценка продемонстрировала частичное или абсолютное недостижение первоначальных целей введения ЕСХН. Улучшение основных показателей экономического развития сельского хозяйства (уровень доходов, инвестиций и продуктивности) в значительной степени объясняется иными экономическими факторами и не связано напрямую с введением ЕСХН. Частичное достижение каждой из целей дополнялось возникновением негативных эффектов второго порядка, что снижало эффективность нового налогового режима.



Библиографический список

1. Федеральный закон «О развитии сельского хозяйства» № 264-ФЗ от 29 декабря 2006 г.

2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 2. Федеральный закон от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (в ред. Федерального закона от 19 мая 2010 г. N 86-ФЗ).

3. H.B. van der Veen, H.A.B. van der Meulen, K.H.M. Van Bommel and B. Doorneweert Exploring agricultural taxation in Europe, Rapport 2.07.06. – LEI, Den Haag, 2007.

УДК 637.1:637.233;631.151.2(571,15)

И.В. Ковалева

МАРКЕТИНГОВЫЙ ПОДХОД К ИССЛЕДОВАНИЮ СОСТОЯНИЯ РЫНКА МОЛОКА И МОЛОЧНОЙ ПРОДУКЦИИ

Ключевые слова: маркетинг, маркетинговые исследования, рынок молока, молочная продукция, динамика развития, производство.

К основным методам исследования рынка молока и молочной продукции относят сегментирование производителей, анализ внутренней и внешней среды отраслевого подкомплекса, продуктовые матрицы.

Сегментация производителей молока показывает, что в молочном подкомплексе Алтайского края действуют коллективные, крестьянские (фермерские) хозяйства, хозяйства населения (рис. 1). В обозримой перспективе, по оценкам экономистов, коллективные сельскохозяйственные организации останутся ключевым сектором аграрной экономики в силу того, что отечественное сельское хозяйство может эффективно развиваться лишь как крупнотоварное производство. Это относится и к молочному скотоводству, поскольку в данной отрасли высокий уровень капитальных затрат и длительные сроки увеличения (по биологическим причинам) численности стада дойных коров.

Доля крестьянских (фермерских) хозяйств в общем объеме сельскохозяйственной продукции края невелика – 9%, но

это более чем в 2 раза превышает среднероссийский показатель. Средний размер земельного участка одного фермерского хозяйства (218 га) почти в 3 раза выше средней по РФ величины [1]. Они занимают незначительный удельный вес в структуре производства сельскохозяйственной продукции и специализируются на растениеводческих отраслях. Производство животноводческой продукции занимает незначительный удельный вес, хотя производство молока возросло за исследуемый период на 17%.

На развитие крестьянских (фермерских) хозяйств за анализируемый период отрицательно сказались резкое снижение государственной поддержки на федеральном и недостаточная поддержка на региональном уровнях. Недостаток собственных и заемных финансовых средств не позволяет многим хозяйствам эффективно использовать земельные угодья, своевременно и качественно проводить комплекс сельскохозяйственных работ, повышать плодородие почв, увеличивать поголовье продуктивного скота, наращивать производство продукции. Это повлекло за собой нарастание процесса разорения крестьянских хозяйств, отказ от самостоятельного ведения хозяйств и их поляризацию.