

Заключение

Исходя из результатов исследований, установлено, что удобной формой структурирования факторов, оказывающих влияние на привлечение инвестиционных ресурсов в развитие агропромышленного производства Беларуси, является SWOT-анализ как инструмент комплексной качественной оценки инвестиционного потенциала в отрасли.

Одним из основных сдерживающих факторов инвестирования агропромышленного производства является слабое финансовое состояние большинства аграрных субъектов хозяйствования, что сужает потенциальную финансовую базу внутренних источников финансирования, инвестиционную привлекательность. Стратегическим фактором развития АПК является признание правительством данной сферы приоритетной в развитии национальной экономики, которая оказывает государственную поддержку, однако недостаточную для эффективного и конкурентоспособного развития отрасли. Поэтому потенциального совершенствования требует система мер привлечения отечественных и зарубежных инвестиций в АПК.

Анализ показывает, что в экономике с присущими ей инфляционными процессами прирост основных фондов в стоимостном выражении зачастую носит «формальный» характер, то есть посредством переоценки, которая не обуславливает расширенного осуществления воспроизводственного процесса в отрасли. Это связано с тем, что незначителен процент освоения материализованных инвестиций, непосредственно участвующих в воспроизводственном процессе.

§ 1.3. Совершенствование механизма налогообложения организаций АПК в целях стимулирования инвестиционных процессов

Инвестиции – это инструмент, с помощью которого можно сохранить и умножить стоимость капитала, тем самым обеспечить положительную величину дохода. В основном к ним относятся долгосрочные вложения государственного или частного капитала в предприятия, предпринимательские проекты, социально-экономические программы и инновационные проекты. Проблемы инвестирования в аграрный сектор зависят от финансовых вопросов экономики, в том числе и системы налогообложения.

При формировании и функционировании бюджетно-налоговой системы государство учитывает не только фискальные интересы, но создает благоприятную среду для развития отраслей народного хозяйства. Это означает прямое и косвенное воздействие на деятельность субъектов хозяйствования со стороны органов власти. К прямому относится непосредственное финансирование отрасли из бюджетных средств, а косвенному – создание стимулирующей системы налогообложения. Изменяя ставки налога, базы для обложения, применяя различного рода льготы, государство может влиять на развитие производительных сил в обществе.

В целях эффективного формирования инвестиционного потенциала переоценка должна дополнять прирост стоимости основных фондов, обеспечиваемый преимущественно за счет материализованных инвестиций, а не подменять освоение инвестиционных вложений. В противном случае удовлетворение краткосрочных целей может вызвать негативные явления в долгосрочной перспективе.

В результате анализа производственно-экономических показателей функционирования сельскохозяйственных организаций установлена наибольшая фондоокупаемость в Гродненской области, где наиболее высокими показателями продуктивности сельскохозяйственных животных и наиболее высокой рентабельностью функционирования как с государственной поддержкой, так и без нее. Поскольку величина действующих основных средств и уровень обновления в 2012 г. в данной области средний, то, считаем, надо повысить инвестиционные вложения в данную область как наиболее окупаемую.

Методическая схема привлечения отечественных и зарубежных инвестиций в АПК Беларуси ориентирована на создание предпосылок для оптимизации инвестиционных процессов в АПК в направлении повышения инвестиционного потенциала на основании системы мер, обуславливающих более благоприятный инвестиционный климат в целях привлечения отечественных и зарубежных инвестиций в агропромышленное производство и обеспечение его устойчивого развития.

Каждая страна имеет свои отрасли, развитие которых необходимо для общества в целом. В Республике Беларусь, как и в большинстве стран мира, такой отраслью является сельское хозяйство. Исходя из приоритетности развития данной сферы экономики, правительство принимает ряд мер по снижению уровня налоговой нагрузки. В современных экономических условиях в аграрном секторе республики все еще имеют место высокие показатели совокупных налоговых изъятий. В сложившихся условиях на первое место выдвигается проблема создания благоприятных условий для стимулирования инвестиционной активности в сельском хозяйстве налоговыми инструментами.

Несмотря на то что налоговая система сельского хозяйства постоянно реформируется, недостаточное использование налоговых механизмов в целях стимулирования инвестиционной активности не позволяет налоговой системе с полной эффективностью выполнять свои функции. В связи с этим изучение налоговых стимулов, являющихся основными рычагами воздействия государства на производство стратегически важной продукции и обуславливающих необходимость выработки эффективных инструментов налогового

регулирования и стимулирования, приобретают особую актуальность.

Изучение отечественного и зарубежного опыта стимулирования инвестиционных процессов в АПК налоговыми методами

В настоящее время практически все развитые страны уделяют серьезное внимание инвестиционным процессам, происходящим в их экономике, ищут новые методы стимулирования, среди которых особое место принадлежит налогам и налоговым методам.

Мировой опыт показывает, что общей чертой налогообложения сельского хозяйства за рубежом является предоставление налоговых льгот, стимулирующих условия для формирования материально-технической базы, роста производительности труда и снижения издержек производства. Изменяя налоговую политику, манипулируя налоговым механизмом, государство получает возможность активизировать или поддерживать экономическое развитие отрасли. Цель такого регулирования заключается в создании необходимого налогового климата для внутренней и внешней деятельности сельскохозяйственных организаций, особенно инвестиционной, обеспечении необходимых налоговых условий для развития приоритетных направлений производства.

Исследования свидетельствуют, что долгосрочная стратегия формирования инвестиционной активности в развитых странах основывается на необходимости регулирования инвестиционных процессов на государственном уровне. Выделяется два способа государственного вмешательства:

1) воздействие прямого принуждения, к которому прибегает государство, реализуя собственные prerogatives (бюджетное финансирование, кредитование, субсидирование процентных ставок по кредитам, предоставление в пользование государственных площадей (земель) на льготных или долевых условиях и др.);

2) опосредованный, или косвенный – использование различных механизмов, стимулирующих инвестиционную деятельность в необходимом для государства направлении (формирование законодательно-правовой базы, налоговое стимулирование, то есть создание определенных налоговых режимов и др.).

Если говорить об отдельных странах, то, например, в Канаде – это предоставление субсидий, в США – беспроцентные займы, льготные кредиты, субсидии, страхование займов, в Японии – субсидирование и льготное кредитование, в Германии и Великобритании – страхование кредитов.

В мировой практике для стимулирования инвестиционного развития в сельском хозяйстве широко применяются налоговые льготы на капитальные вложения в виде инвестиционного налогового кредита. Впервые эта льгота была введена в США в 1962 г., а в последующие годы получила распространение в европейских странах. Действие налогового кредита заключается в предоставлении отсрочки налоговых платежей в части затрат из прибыли с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов.

Его стимулирующая функция проявляется в том, что он применяется лишь к новым инвестициям.

Данная льгота, как правило, предоставляется субъектам хозяйствования, направляющим инвестиции на внедрение и стимулирование новой техники, оборудования, технологий и т. д. Она вычитается из суммы начисленного налога на прибыль, а размер ее устанавливается в процентах от стоимости внедряемой техники и оборудования. К примеру, в Японии данная льгота составляет для электронной техники и оборудования 5,3 %, в Канаде – 10–15, в Великобритании ее размер на приобретение оборудования и новых машин – 25 %.

В мире применяется инвестиционная налоговая скидка. Особенно широко она используется в Нидерландах, где одновременно существует пять ее видов: инвестиции в капитальные активы, капитальные вложения, направленные на энергосбережение, охрану окружающей среды, производство кинофильмов, расходы на оплату труда работников в сфере исследований и разработок.

В Бельгии отсутствуют ограничения на период использования налоговой скидки, а размер ее дифференцирован в зависимости от масштабов предприятий. Так, для компаний, осуществляющих инвестиции в активы, предназначенные для исследований, разработок, освоения новых технологий и продукции, скидка составляет 3,5 % с одновременным увеличением нормы амортизации на 17 % от норм ежегодной амортизации, что в итоге увеличивает льготу до 20,5 %. В Македонии ставка инвестиционной скидки доходит до 100 %, а в Дании на стимулирование расходов части исследований и разработок – до 150 %.

Очень часто за рубежом применяется льгота по уплате налога на прибыль. Она может предоставляться пропорционально сумме затрат либо исходя из размера ее увеличения по сравнению с уровнем базового года или среднего за какой-либо период. Первый вариант используется в США, Великобритании, Канаде, Бельгии, Швеции, Италии, где 100 % расходов вычитается из налогооблагаемых доходов организаций, второй – во Франции, где максимальный размер скидки не может превышать 50 %, и Японии – не более 20 % в год. Кроме того, для стимулирования инвестиционной активности в мире применяются и другие льготы, такие как уменьшение налогооблагаемой прибыли на сумму стоимости техники и оборудования; льготное налогообложение дивидендов юридических и физических лиц, полученных по акциям инновационных организаций; льготное налогообложение прибыли, полученной в результате использования патентов, лицензий, ноу-хау и других нематериальных активов; амортизационная премия; ускоренная амортизация (с применением коэффициентов); обложение прибыли по пониженным ставкам; льготные ставки социального или подоходного налогов с заработной платы научно-технического персонала, частичные освобождения от таких налогов и др.

Достаточно интересна практика стимулирования инвестиционной деятельности налоговыми методами в АПК США. Налоговая политика этой страны, наряду с кредитной, ценовой и другими мерами, является

важнейшим инструментом, способствующим активизации инвестиционных процессов в аграрной сфере. Механизм налогообложения фермеров уже длительное время создает благоприятную обстановку стабильному развитию сельскохозяйственного производства. В его основу заложены принципы умеренной прогрессивности и система всевозможных льгот, которые применяются по мере роста товарности ферм.

Одно из важных мест в системе налогообложения США занимает подоходный налог с физических лиц. Как и в налоговых системах других стран, он исчисляется по дифференцированным ставкам в зависимости от размера дохода. Налоговый кодекс США предоставляет фермерам право при подсчете облагаемого дохода вычитать издержки, связанные с проведением определенных сельскохозяйственных работ. Кроме того, фермеры применяют и метод ускоренной амортизации сельскохозяйственных машин и оборудования. По подсчетам американских экономистов, сельскохозяйственный сектор уплачивает около 8 % от общей суммы поступлений данного налога в бюджет США.

Главным отличием нетрадиционных методов китайского подхода к регулированию аграрного сектора, в том числе и инвестиционных процессов, являются пути осуществления реформ. Китай по-прежнему успешно регулирует движение денежных потоков на уровне регионов, наделив местные органы власти широкими полномочиями. Это позволяет создавать сбалансированную структуру отрасли и оптимизировать внутриотраслевые финансовые потоки. В рамках общей аграрной политики центральные органы власти лишь определяют направления финансовых и инвестиционных потоков.

Налоговый механизм аграрного комплекса Китая оказывает стимулирующее действие как на внутренние, так и внешние инвестиции. Наиболее распространенная форма – это совместные предприятия с китайскими партнерами. Законодательство, регулирующее иностранные инвестиции, отвечает политическим целям их адресации в определенные сектора, регионы и включает три основных закона:

- 1) по акционерным обществам – предусматривает приобретение сырья и производственных материалов, топлива и вспомогательного оборудования у местных поставщиков, а также реализацию продукции за пределами государства;

- 2) по совместным предприятиям – защищает долю иностранных инвесторов от национализации и экспроприации, а для предприятий, занятых в приоритетных секторах, действуют налоговые льготы и каникулы в случае реинвестирования прибыли;

- 3) по контрактным филиалам иностранных фирм – предусматривает обеспечение иностранных партнеров необходимой инфраструктурой.

С 1995 г. Китай позволил иностранным компаниям создавать холдинги. Транснациональная компания в этом случае выступает гарантом китайского холдинга, который обеспечивает помощь филиалам страны по приобретению оборудования, финансированию, налаживанию отношений с поставщиками, а также способствует получению заемных средств. Холдинговый

режим позволяет иностранным транснациональным компаниям получать выгоду от уменьшения налоговых выплат по дивидендам для своих (китайских) филиалов. Наряду с этим для стимулирования внешних инвестиций китайское правительство использует налоговые каникулы и льготы; льготные импортные тарифы; прямые финансовые платежи и помощь со стороны национальных региональных и местных администраций, направленные на привлечение важных проектов и управление инвестиционными потоками и т. д.

Иностранные юридические лица, не имеющие представительства на территории Китая, но получающие доходы от источников в КНР (проценты, арендная плата, роялти и т. д.), или иностранные юридические лица, имеющие представительства или иные места осуществления своей деятельности на территории Китая, в случае, если полученный доход прямо не связан с деятельностью таких представительств, уплачивают налог с общей суммы полученного дохода. Налог уплачивается по ставке 33 % (30 % + 3 % – местный налог на прибыль).

Налоговые вычеты и льготы могут быть предоставлены предприятиям с иностранными инвестициями производственной, экспортной, технологической направленности и предприятиям с иностранными инвестициями, а также иностранным компаниям, расположенным в специальных экономических зонах. Налогом не облагаются доходы иностранных инвесторов (юридических лиц) в случае их последующего реинвестирования в компанию (на увеличение уставного капитала) или если эти средства направляются на создание новой компании на территории КНР. Дополнительные вычеты предприятиям с иностранными инвестициями по местному налогу на прибыль могут предоставляться соответствующими решениями местных органов власти.

Отличительной особенностью налоговой системы Германии является то, что помимо прямых налоговых льгот применяются и более сложные. Так, финансирование компаний может осуществляться с двух сторон: за счет собственных и заемных средств. Собственное финансирование возможно из так называемых резервных фондов и отчислений, сформированных за счет средств амортизационного и резервного фондов, которые образуют обязательные резервы и длительное время не облагаются налогами. Финансирование инвестиций за счет заемных средств (кредиты банков, поставщиков) позволяет компаниям относить процентные выплаты по банковским кредитам и разного рода долговым обязательствам на издержки производства.

Существующая система налогообложения инвестиционных процессов в Германии способствует тому, что новые инвестиции выгоднее финансировать за счет заемных средств, а не собственного капитала.

В Российской Федерации в целях улучшения инвестиционного климата с 2006 г. были установлены дополнительные налоговые стимулы. Так, Налоговым кодексом РФ предусматриваются изменения в части начисления амортизации, в том числе введена льгота, именуемая «амортизационной премией». В соответствии с этим появилась возможность включения в состав расходов налогового периода расходы на капитальные

вложения в размере не более 10 % первоначальной стоимости основных средств, направленных на перевооружение, модернизацию, реконструкцию и др. Проценты по долговым обязательствам инвестиционного характера учитываются в составе внереализационных расходов текущего периода, то есть не включаются в первоначальную стоимость объекта. А средства, полученные от иностранных инвесторов на финансирование капитальных вложений производственного назначения, при условии использования их в течение календарного года, освобождаются от налога на прибыль.

Налоговый механизм Российской Федерации для привлечения инвесторов в особые экономические зоны различного типа включает: налоговые каникулы для резидентов, в части освобождения на 5 лет налога на имущество, земельного и транспортного налогов, пониженную ставку налога на прибыль, но не ниже 13,5 %.

Кроме того, практикуется предоставление инвестиционного налогового кредита, освобождение от уплаты НДС оборудования, ввозимого зарубежными партнерами в качестве уставного капитала организаций, а также оборудования, не производимого в стране и т. д.

В Республике Беларусь в последние годы широко используются различные методы, в том числе и налоговые, направленные на активизацию инвестиционных процессов в АПК. Органами власти усилены меры по привлечению инвестиций в аграрную экономику. В связи с этим приняты законодательные акты, стимулирующие развитие сельскохозяйственного производства и направленные на упрощение налогового законодательства: применение особых порядков налогообложения, предоставление льгот по налогам в сельской местности и др. Так, Декретом Президента Республики Беларусь от 20 декабря 2007 г. № 9 «О некоторых вопросах регулирования предпринимательской деятельности в сельской местности» предусмотрен ряд льгот для коммерческих организаций как с иностранными инвестициями, так и без них. Данные организации освобождаются от налогов на прибыль и на недвижимость, имеют льготы по уплате за государственную пошлину, по отчислениям в инновационные фонды и др. Банкам предоставлено право выдавать кредиты организациям, реализующим инвестиционные проекты в сумме до 20,0 тыс. евро без обеспечения обязательств по кредитному договору. Кроме этого, Декретом Президента Республики Беларусь от 1 марта 2010 г. № 4 «О внесении изменений и дополнений в декреты Президента Республики Беларусь от 20 декабря 2007 г. № 9 и от 28 января 2008 г. № 1» вышепринятые льготы для инвесторов расширены и уточнены.

Таким образом, государственное регулирование инвестиционной активности способствовало развитию предпринимательской деятельности в аграрном секторе республики, направленной на обеспечение формирования благоприятных условий по привлечению иностранных и отечественных инвестиций, а также созданию новых предприятий. За последние 7 лет инвестиции в сельское хозяйство увеличились почти в 3 раза и составили в 2011 г. 2,8 млрд долл. США (2005 г. – 0,95 млрд долл. США).

Инвестиционное развитие аграрного сектора Беларуси осуществляется в рамках общей инвестиционной политики страны. В настоящее время основополагающим нормативно-правовым актом в этой сфере является Инвестиционный кодекс Республики Беларусь (далее – ИК) от 22 июля 2001 г. № 37-3 (в редакции законов Республики Беларусь от 05.08.2004 г. № 313-3, от 18.07.2006 г. № 159-3, от 15.07.2008 г. № 397-3, от 09.11.2009 г. № 55-3). ИК определяет общие правовые условия осуществления инвестиционной деятельности в республике и направлен на ее стимулирование и государственную поддержку, а также на защиту прав инвесторов на территории Республики Беларусь. С 1 января 2014 г. вступил в силу Закон Республики Беларусь «Об инвестициях», который заменил Инвестиционный кодекс. Принятие данного Закона позволило инвесторам проводить более укрупненное правовое видение инвестиционной деятельности, шире использовать свои права. По сравнению с Инвестиционным кодексом Закон «Об инвестициях» содержит нормы, регулирующие более полный порядок предоставления инвесторам, в том числе иностранным, гарантии и компенсации, гарантируется защита имущества от национализации и реквизиции. Эти и другие вопросы урегулированы подробно.

В целях предоставления инвесторам дополнительных льгот и преференций в рамках инвестиционного законодательства и увеличения притока капитала в экономику Республики Беларусь принят ряд дополнительных нормативных актов:

- в соответствии с Декретом Президента Республики Беларусь от 28 января 2008 г. № 1 «О стимулировании производства и реализации товаров (работ, услуг) коммерческие организации, в том числе с иностранными инвестициями, созданные с 1 апреля 2008 г., с местом нахождения в населенных пунктах на территории республики с численностью населения до 50,0 тыс. чел., при осуществлении деятельности в этих населенных пунктах вправе в течение 7 лет со дня их создания не исчислять и не уплачивать налог на прибыль в части реализации товаров, в течение 5 лет со дня их создания – иные налоги и сборы (за исключением НДС, в том числе НДС, взимаемого при ввозе товаров на таможенную территорию Республики Беларусь, акцизов, земельного и иных налогов, исчисляемых и уплачиваемых при исполнении обязанностей налогового агента). Освобождаются от обложения уплаты таможенными пошлинами и НДС товары, ввозимые на территорию республики в качестве вклада в уставный фонд этих организаций;

- Декрет Президента Республики Беларусь от 20 декабря 2007 г. № 9 «О некоторых вопросах регулирования предпринимательской деятельности в сельской местности» предусматривает с 01.01.2008 г. по 31.12.2012 г. для организаций, филиалов, представительств, в том числе инвесторов, находящихся в сельской местности, или осуществляющих в сельской местности деятельность по производству товаров, работ, услуг, освобождение от уплаты налога на прибыль, подоходного налога (индивидуальные предприниматели) в отношении прибыли и доходов, полученных от реализации товаров, работ, услуг, произведенных в сельской местности,

а также налога на недвижимость со стоимости объектов, расположенных в сельской местности. Уплата государственной пошлины за выдачу лицензий предусматривается в размере 50 %. Кроме того, освобождаются от уплаты ввозных таможенных пошлин и НДС на оборудование и запасные части к нему, ввозимые на таможенную территорию Республики Беларусь для объектов, связанных с реализацией инвестиционных проектов в рамках инвестиционных договоров;

– Декретом Президента Республики Беларусь от 6 августа 2009 г. № 10 «О создании дополнительных условий для инвестиционной деятельности в Республике Беларусь» предусматриваются льготы для инвесторов в части уплаты налогов, сборов и иных отчислений: освобождаются от уплаты таможенных пошлин и НДС оборудование и запасные части к нему, ввозимые на территорию Республики Беларусь для объектов, связанных с реализацией инвестиционных проектов; производится в полном объеме вычет сумм налога на добавленную стоимость, уплаченных при приобретении товаров, имущественных прав и т. д., освобождаются от внесения платы за аренду земельных участков, налога на добавленную стоимость и на прибыль, при безвозмездной передаче капитальных строений и др.

В качестве важнейшего инструмента содействия развитию указанных направлений используется система налогообложения. Ее основные принципы, виды налоговых платежей, их порядок установления, введения, изменения и прекращения, а также отношения, возникающие в процессе исполнения налогового обязательства, права и обязанности плательщиков закреплены

законодательством Беларуси, основой которого является Налоговый кодекс. С учетом последних изменений и дополнений, внесенных в соответствии с Законом Республики Беларусь «О внесении изменений и дополнений в Налоговый кодекс Республики Беларусь» от 26 октября 2012 г. № 431-З, данный нормативно-правовой акт содержит наиболее приемлемые для страны положения зарубежных моделей налоговой системы, которые касаются развития и стимулирования инновационной деятельности.

Таким образом, исследования показывают, что в Беларуси в целях обеспечения инвестиционного развития экономики достаточно широко используются налоговые инструменты. Однако базовым звеном, на которые они направлены, как и в мировой практике, выступают в первую очередь субъекты, занятые созданием и распространением новшеств. В данной ситуации недостаточно проработанным является вопрос налогового стимулирования предприятий, осваивающих нововведения. Особенно актуальна эта проблема для аграрного сектора. Рискованный характер земледелия в сочетании с дополнительными затратами на новые технологии или отдельные ее элементы сдерживают инвестиционное развитие отрасли в республике.

На сегодняшний день отечественные товаропроизводители аграрной продукции функционируют в единой налоговой среде, не учитывающей степень их вовлечения в инвестиционные процессы. Имеют место лишь варианты выбора налогового режима: особый или общий, и льготы по отношению к другим видам производства (табл. 1.3.1).

Таблица 1.3.1. Сравнение общего и особого режима налогообложения сельскохозяйственных организаций Республики Беларусь, 2012 г.

Вид платежа	Налоговая база	Ставки налога, %			
		Общий режим		Особый режим	
		с.-х. производство	прочее производство	с.-х. производство	прочее производство
Единый налог	Валовая выручка	–	–	1	–
Налог на добавленную стоимость (НДС)	Стоимость реализованных товаров, работ (услуг)	10	20	10	20
Отчисления в инновационный фонд	Себестоимость реализованной продукции	Не более 0,25	Не более 0,25	–	–
Отчисления в фонд социальной защиты населения (ФСЗН)	Фонд платы труда	29	35	29	–
Земельный налог	Земельная площадь/ кадастровая стоимость	Дифференцированы		–	–
		по баллу кадастровой оценки и виду сельскохозяйственных земель	по кадастровой стоимости		
Экологический налог	Объемы выбросов	Дифференцированы в зависимости от состава и размера выбросов		–	–
Местные налоги и сборы	Выручка	Зависит от продукции и места реализации		–	–
Налог на недвижимость	Остаточная стоимость основных производственных фондов	–	1 % (фонды не с.-х. назначения)	–	–
Налог на прибыль	Валовая прибыль	–	18 %	–	–
Целевые сборы	Прибыль, оставшаяся в распоряжении организации	–	Не более 2 %	–	–
Общее число налоговых платежей	–	6	9	3	3

Сельскохозяйственные организации могут находиться на особом режиме налогообложения, если их выручка от реализации продукции растениеводства (кроме цветов и декоративных растений), животноводства (кроме пушного звероводства), рыбоводства и пчеловодства составляет более 50 % совокупной выручки за предыдущий финансовый год. Основной отличительной характеристикой данного режима является уплата единого налога, который заменяет большинство видов налоговых платежей, за исключением акцизов, НДС, налога на доходы в виде дивидендов и приравненных к ним доходов, лицензионных и регистрационных сборов, а также обязательных страховых взносов в фонд социальной защиты населения.

Налоговой базой *единого налога* является валовая выручка, полученная за налоговый период, которая определяется как сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав и внереализационных доходов. С 2011 г. Указом Президента Республики Беларусь от 24 января 2011 г. № 34 «О некоторых вопросах сельскохозяйственного производства» ставка указанного налога установлена в размере 1 %.

Следующим обязательным платежом выступает налог на добавленную стоимость. В отрасли используется пониженная ставка налога – 10 %, а при его расчете действует зачетный метод. Это означает, что сумма НДС к уплате в бюджет определяется как разница между начисленным НДС и НДС к вычету в отчетном периоде. К вычету принимаются суммы, которые предъявлены плательщику к оплате поставщиками товаров, работ, услуг (если метод по отгрузке), а также оплачены плательщиком при приобретении товаров, работ, услуг (если метод по оплате).

Все сельскохозяйственные организации в обязательном порядке осуществляют отчисления в Фонд социальной защиты населения (ФСЗН), порядок и размер уплаты которых регламентируется Законом Республики Беларусь от 29 февраля 1996 г. № 138-ХІІІ (в редакции от 30.12.2011 г. № 334-З) «Об обязательных страховых взносах в ФСЗН Министерства труда и социальной защиты населения в Республике Беларусь» и Указом Президента Республики Беларусь от 24 января 2011 г. № 34 «О некоторых вопросах сельскохозяйственных организаций». Основой для их исчисления в сельском хозяйстве являются

выплаты всех видов в денежном и натуральном выражении, которые начислены в пользу работающих по всем основаниям, независимо от источников финансирования (но не выше 4-кратной величины средней заработной платы работников в республике за месяц, предшествующий месяцу уплаты обязательных страховых взносов). Размеры обязательных страховых взносов следующие: для работодателей, занятых производством сельскохозяйственной продукции, объем которой составляет более 50 % общего объема произведенной продукции, – 28 %; для работающих граждан – 1 %.

Если сельскохозяйственные организации находятся на общем режиме налогообложения, то уплачивается шесть основных видов платежей – НДС, отчисления в ФСЗН, отчисления в инновационный фонд, земельный, экологический налоги и местные налоги и сборы. Два первых имеют такой же порядок уплаты, как и при особом налоговом режиме.

Существующие льготы и фактор простоты расчетов обусловили на практике широкое применение особого режима налогообложения. Доля его плательщиков в общей численности сельскохозяйственных организаций республики достигла 98 %. В результате объем предоставленных отрасли налоговых преференций в 2012 г. превысил 6,3 трлн руб. (табл. 1.3.2).

При этом следует отметить, что за период 1999–2012 гг. наблюдается тенденция роста удельного веса предоставленных налоговых льгот по отношению к общей сумме налогов и платежей (рис. 1.3.1).

Вместе с тем проведенный анализ показывает, что сложившийся механизм налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей при всей системе льгот не дает положительного результата в том масштабе, который способствовал бы достижению высокой эффективности производства и стимулированию их инвестиционной активности. В частности, уровень налоговой нагрузки аграриев находится в пределах 10 % в выручке, что в 1,5–2 раза превышает показатели зарубежья и является одной из причин низкой результативности развития отрасли.

В этой ситуации развитие инвестиционной активности в сельском хозяйстве следует ориентировать, прежде всего, на внедрение технологий, направленных на снижение издержек и повышение продуктивности

Таблица 1.3.2. Расчет суммы налоговых льгот, предоставленных сельскохозяйственным организациям, 2012 г.

Вид налога	Налоги по общим ставкам			Фактически уплаченные с.-х. организациями суммы налогов, млрд руб.	Сумма льгот, млрд руб.
	налогооблагаемая база, млрд руб.	ставка налога, %	сумма налога, млрд руб.		
На недвижимость	68 942,4	1,0	689,4	3,1	686,3
На добавленную стоимость	43 463,0	20	3 760,3 с зачетом	–115,3	3 875,6
Инновационный фонд	33 615,5	0,25	84,0	1,3	82,7
Единый налог для производителей сельскохозяйственной продукции	–	–	–	435,6	–435,6
Отчисления в фонд социальной защиты населения	9 899,4	35	3 464,8	2 870,8	594,0
На прибыль	8 747,0	18	1 574,5	8,3	1 566,2
Итого	–	–	9 573,0	3 203,8	6 369,2



Рис. 1.3.1. Соотношение размера налоговых льгот и фактически уплаченных налогов и платежей сельскохозяйственными организациями Республики Беларусь, %

отрасли. Однако сам процесс, особенно на начальной стадии, требует дополнительных затрат, окупаемость которых может быть достигнута в течение достаточно длительного времени. А в силу того, что основная масса предприятий является плательщиками единого налога, который рассчитывается исходя из выручки, то рост расходов на производство станет причиной повышения затратной части налогооблагаемой базы. В современных условиях при накоплении долговых обязательств этот фактор сдерживает инвестиционную активность.

Таким образом, проведенный анализ налоговой среды инвестиционного развития аграрного сектора Беларуси позволяет констатировать, что основной акцент в области стимулирования инвестиций сделан на такие меры, как отмена и льготирование ставок налога на прибыль. В свою очередь, сложившийся в отечественной практике механизм налогообложения товаропроизводителей сельскохозяйственной продукции, ориентирован на уплату единого налога, который взимается вне зависимости от финансового потенциала предприятия, что обуславливает их высокую налоговую нагрузку и сдерживает инвестиционную активность.

Анализ финансового состояния и результатов деятельности сельскохозяйственных организаций за последние годы

В последние годы в Республике Беларусь отмечается повышение эффективности деятельности сельскохозяйственных организаций. Начиная с 2011 г. уровень рентабельности реализованной продукции приобрел положительное значение и в 2012 г. достиг 21 % (табл. 1.3.3).

Аналогично положительное значение приобрел уровень рентабельности реализованной продукции и по отраслям.

Частично выявленный рост показателей рентабельности обусловлен ростом объемов производства основных видов сельскохозяйственной продукции за счет роста урожайности культур и продуктивности животных. Однако основное влияние на результаты деятельности сельскохозяйственных организаций оказали происходящие в 2011–2012 гг. в стране инфляционные процессы, вызвавшие рост цен на реализуемую сельскохозяйственную продукцию и закупаемое сырье.

Повышение эффективности деятельности оказало влияние и на улучшение платежеспособности сельскохозяйственных организаций, что подтверждено основными коэффициентами, которые на основании действующего законодательства используются в качестве показателей для оценки платежеспособности субъектов хозяйствования.

Из таблицы 1.3.4 следует, что за 2005–2011 гг. сельскохозяйственные организации испытывали острый недостаток в собственных оборотных средствах, поэтому коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами не достигал установленного норматива. Недостаток средств для основного производства сельхозпроизводители компенсировали за счет кредиторской задолженности и различного рода кредитов и займов (в том числе задолженности по лизингу). В то же время коэффициент текущей ликвидности начиная с 2008 г. в сельскохозяйственных организациях Беларуси превышал норматив (1,5), что в целом указывает на возможность сельскохозяйственных организаций

Таблица 1.3.3. Динамика показателей деятельности сельскохозяйственных организаций Минсельхозпрода, %

Уровень рентабельности	Год								
	1990	1995	2000	2005	2008	2009	2010	2011	2012
По конечному результату	42,6	13,6	3,0	13,0	17,9	10,1	8,7	18,5	21,0
Реализованной продукции	46,4	17,7	5,0	3,6	6,0	–0,5	–1,9	15,0	19,5
Продукции растениеводства	58,5	55,4	47,3	6,4	21,1	4,6	–1,5	21,6	24,4
Продукции животноводства	42,3	7,9	–8,8	3,4	2,3	–2,5	–2,5	14,0	20,0

Таблица 1.3.4. Показатели финансовой устойчивости сельскохозяйственных предприятий Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь в 2001–2012 гг.

Показатели	Норматив	Год								
		2001	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Коэффициент текущей ликвидности	1,5	1,3	1,25	1,23	1,27	2,16	1,99	1,88	1,8	1,65
Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами	0,2	0,1	–0,06	–0,18	–0,22	–0,24	–0,46	–0,58	–0,39	0,39
Наличие собственных оборотных средств, млрд руб.	–	142,9	–312,6	–1 178,4	–1 787,2	–2 558,7	–6 029,7	–9 503,7	–9 072,3	14 402,3

посредством реализации части оборотных активов погашать текущие долговые обязательства.

В 2012 г. обеспеченность сельхозпроизводителей собственными оборотными средствами коренным образом изменилась: коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами приобрел положительное значение, превысив установленный норматив, что указывает на наличие у аграриев собственных оборотных средств в виде запасов, налогов по приобретенным товарам, работам, услугам, дебиторской задолженности, расчетов с учредителями, денежных средств, финансовых вложений и прочих оборотных активов.

Анализ показывает, что в настоящее время краткосрочный банковский кредит является одним из главных источников формирования оборотных средств сельскохозяйственных предприятий, так как в динамике за ряд лет собственный оборотный капитал, за исключением 2012 г., имел отрицательное значение (табл. 1.3.5).

Данные таблицы показывают, что на протяжении 2006–2011 гг. доля собственных оборотных средств постепенно снижалась, а привлеченных – соответственно увеличивалась. Ухудшение структуры источников формирования оборотных средств (уменьшение доли собственных средств) происходит за счет постоянного роста размера кредиторской задолженности и другого заемного капитала. В 2012 г., по сравнению с 2011 г., кредиторская задолженность возросла в 2 раза и превысила 14 млрд руб.

Следует отметить, что положительное значение наличия собственного оборотного капитала (14 402 млрд руб.) обусловливается изменением методики по определению оценки финансового состояния и платежеспособности

субъектов хозяйствования в 2012 г. Более детальный анализ выявленных изменений показал, что в республике до 2012 г. использовалась методика для определения оценки финансового состояния и платежеспособности субъектов хозяйствования, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства экономики Республики Беларусь и Министерства статистики и анализа Республики Беларусь от 8 мая 2008 г. № 79/99/50 27 «О внесении изменений и дополнений в инструкцию по анализу и контролю за финансовым состоянием и платежеспособностью субъектов предпринимательской деятельности». Согласно данной инструкции коэффициент текущей ликвидности (K_1) на конец отчетного периода определялся как отношение стоимости краткосрочных активов к краткосрочным обязательствам и рассчитывался по формуле (1.3.1) как отношение итога раздела II актива бухгалтерского баланса к итогу раздела V пассива за вычетом строки 640 «Резервы предстоящих расходов»:

$$K_1 = \frac{IIA}{V\P - \text{строка 640}}, \quad (1.3.1)$$

где IIA – итог раздела II актива бухгалтерского баланса (строка 290);

V\P – итог раздела V пассива бухгалтерского баланса (строка 690).

Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами (K_2) на конец отчетного периода определялся по формуле

$$K_2 = \frac{III\P + \text{строка 640} - IIA}{IIA}, \quad (1.3.2)$$

Таблица 1.3.5. Структура источников формирования оборотных средств организаций Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь за 2006–2012 гг., млрд руб.

Показатели	Год					
	2006	2008	2009	2010	2011	2012
Оборотные средства – всего	6 469	10 881	13 246	16 314	23 278	36 496
Собственный оборотный капитал	–1 178	–2 559	–6 030	–9 504	–9 072	14 402
Краткосрочные кредиты и займы	885,9	1 580,6	2 328	3 047	3 128	3 685
Краткосрочная кредиторская задолженность	2 275,4	2 947	3 661	4 874	7 406	14 614
В том числе просроченная	637,3	627	781	901	1 294	–
Удельный вес в структуре оборотных средств:						
собственного оборотного капитала	–18,2	–23,5	–45,5	–58,3	–39,0	39,5
краткосрочной кредиторской задолженности	35,2	27,1	27,6	29,9	31,8	40,0

где III П – итог раздела III пассива бухгалтерского баланса (строка 490);

I А – итог раздела I актива бухгалтерского баланса (строка 190);

II А – итог раздела II актива бухгалтерского баланса (строка 290).

В 2012 г. для проведения анализа и определения оценки финансового состояния и платежеспособности субъектов хозяйствования введена в действие Инструкция о порядке расчета коэффициентов платежеспособности и проведения анализа финансового состояния и платежеспособности субъектов хозяйствования, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь и Министерства экономики Республики Беларусь от 27 декабря 2011 г. № 140/206. В соответствии с данным документом основанием для признания субъекта хозяйствования платежеспособным является наличие коэффициента текущей ликвидности (K_1) и коэффициента обеспеченности собственными оборотными средствами (K_2), имеющих значения более или равных нормативным значениям (1,5 и 0,2 соответственно). Таким образом, коэффициент текущей ликвидности (K_1) на конец отчетного периода определялся как отношение стоимости краткосрочных активов к краткосрочным обязательствам и рассчитывался по формуле

$$K_1 = \frac{KA}{KO}, \quad (1.3.3)$$

где КА – краткосрочные активы (строка 290 бухгалтерского баланса);

КО – краткосрочные обязательства.

Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами (K_2) на конец отчетного периода определяется по формуле

$$K_2 = \frac{СК + ДО - ДА}{КА}, \quad (1.3.4)$$

где СК – собственный капитал (строка 490 бухгалтерского баланса);

ДО – долгосрочные обязательства (строка 590 бухгалтерского баланса);

ДА – долгосрочные активы (строка 190 бухгалтерского баланса).

Таким образом, изменение в 2012 г. подходов при определении платежеспособности субъектов хозяйствования, а именно включение долгосрочных обязательств в раздел показателей для оценки платежеспособности, позволило увеличить у организаций наличие собственных оборотных средств и тем самым улучшить

их финансовое состояние. Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами у сельскохозяйственных организаций системы Минсельхозпрода достиг положительного значения и установился на уровне 0,39, а наличие собственных оборотных средств составило более 14 402,3 млрд руб. Такая закономерность свидетельствует об отсутствии стабильного функционирования сельскохозяйственных организаций и усилении их зависимости от внешних кредиторов.

Анализ показывает, что часть потребности сельскохозяйственных предприятий в заемных средствах возмещается краткосрочными кредитами банков, которые привлекаются на создание сезонных запасов товарно-материальных ценностей и затрат на производство в периоды, когда собственных средств недостаточно.

Кроме того, в качестве заемных средств выступают льготные бюджетные ссуды и централизованные средства Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь. Недостающий объем оборотных средств может компенсироваться предприятиями и за счет кредиторской задолженности, то есть путем неплатежей поставщикам и государству. Однако при таком способе пополнения оборотных активов возможна ситуация, когда не выплачиваются проценты за пользование чужими ресурсами, в результате чего появляется возможность и материальный интерес к длительным неоплатам долгов. Поэтому в ряде случаев нарушение расчетной дисциплины приводит к возникновению финансовых санкций в виде штрафов и пени.

Как показывают проведенные исследования, несмотря на наметившийся рост эффективности деятельности, сельскохозяйственные организации по-прежнему испытывают недостаток средств для ведения основного производства. В итоге наблюдается рост объемов имеющейся кредиторской задолженности и долгов по кредитам и займам. Так, за период с 2005 по 2012 г. финансовые обязательства возросли более чем в 9,3 раза, в том числе кредиторская задолженность – в 6,6, а задолженность по кредитам – почти в 14 раз (табл. 1.3.6). Наряду с этим за этот же период дебиторская задолженность увеличилась более чем в 11 раз, что также способствовало отвлечению оборотных средств у сельскохозяйственных организаций и, как следствие, ухудшению их финансовой устойчивости.

Исследованиями установлено, что в наибольшей мере имеющаяся задолженность сформирована за счет долгосрочных обязательств. Это обусловлено тем, что реализуемые Правительством в стране мероприятия в области АПК были направлены на техническое

Таблица 1.3.6. Динамика состояния расчетов сельскохозяйственных организаций Минсельхозпрода на конец года, млрд руб.

Показатели	Год								
	1995	2000*	2005	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Дебиторская задолженность	1 618,6	83,2	397,7	818,4	1 287,6	1 360,9	1 742,5	2 680,3	4 488,7
Финансовые обязательства	5 656,3	718,0	5 424,0	10 175,3	14 375,8	20 223,1	26 882,4	33 579,0	50 727,3
В том числе:									
кредиторская задолженность	4 177,3	535,3	3 425,8	5 472,3	6 908,6	8 824,0	11 043,5	14 711,3	22 897,4
задолженность по кредитам и займам	1 479,0	182,7	1 998,2	4 703,0	7 467,3	11 399,0	15 838,8	18 867,8	27 829,9

*С учетом деноминации.

оснащение и на эти цели привлекались не только бюджетные средства, но и кредиты банков.

Учитывая важность аграрной сферы для экономики Беларуси, государство стремится создать в этой отрасли благоприятные для инвестиционной активности условия. Оказываются различные типы поддержки: налоговые льготы, финансирование из республиканского и местных бюджетов, поддержка предприятий с использованием механизма фиксированных на государственном уровне цен и условий в перерабатывающем секторе, торговле в сфере сельского хозяйства. В то же время проводится работа в области совершенствования используемых механизмов поддержки. Анализ показал, что проводимые последние годы в республике налоговые преобразования, касающиеся агропромышленного комплекса, дали положительную динамику. Так, если в 2000 г. удельный вес налогов в объеме выручки от реализации товаров, работ и услуг занимал 12,5 %, то в 2012 г. – 7,1 %, а в объеме валового дохода 46,8 и 14,6 % соответственно (рис. 1.3.2).

Как видно, уровень налоговой нагрузки в выручке от реализации продукции и в валовом доходе сельских товаропроизводителей по годам снижается, что объясняется проводимыми государством мерами по снижению налоговой нагрузки в аграрной сфере. Так, в 2011 г. была снижена ставка единого налога для производителей сельскохозяйственной продукции с 2 до 1 %, ставка отчислений в фонд социальной защиты населения – с 30 до 28 %.

Проведенный анализ финансового состояния и результатов деятельности сельскохозяйственных организаций за последние годы позволил сделать следующие выводы:

1. В 2011–2012 гг. эффективность деятельности сельскохозяйственных организаций имеет тенденцию к росту, что частично объясняется увеличением объемов производства основных видов сельскохозяйственной продукции за счет урожайности сельскохозяйственных культур и продуктивности животных. Однако в основном на улучшение результатов деятельности сельскохозяйственных организаций оказали влияние инфляционные

процессы, вызвавшие рост цен на реализуемую сельскохозяйственную продукцию и закупаемое сырье.

2. Изменение в 2012 г. подходов при определении платежеспособности субъектов хозяйствования (включения долгосрочных обязательств в раздел показателей для оценки платежеспособности) позволило увеличить у организаций наличие собственных оборотных средств и, тем самым, улучшить их финансовое состояние.

3. Несмотря на наметившееся увеличение эффективности деятельности в сельском хозяйстве, все еще остро стоит проблема роста долговых обязательств (с 2005 по 2012 г. общие финансовые обязательства увеличились более чем в 9,3 раза, кредиторская задолженность – в 6,6; задолженность по кредитам банков – в 14 раз). Наряду с этим установлено, что имеет место слабая дисциплина расчетов, на что указывает наличие и рост дебиторской задолженности, которая за анализируемый период возросла более чем в 11 раз.

Методические рекомендации по совершенствованию механизма налогообложения организаций АПК в целях стимулирования инвестиционных процессов

Налоги играют решающую роль в процессе перераспределения национального дохода страны посредством изменения размера денежных средств в хозяйственном обороте организаций. Через систему налогообложения государством регулируется уровень рентабельности производства конкретных видов продукции, обеспечивается необходимый уровень платежеспособности и доходов предприятий. Это позволяет использовать налоги в качестве инструмента для стимулирования развития приоритетных отраслей экономики. Однако в современных условиях в связи с возросшими масштабами производства и торговли, динамизмом экономики, изменением ее структуры, процессами создания экономических сообществ и возможностью свободного перемещения денежных средств между странами налоги стали рычагами не только внутригосударственного,

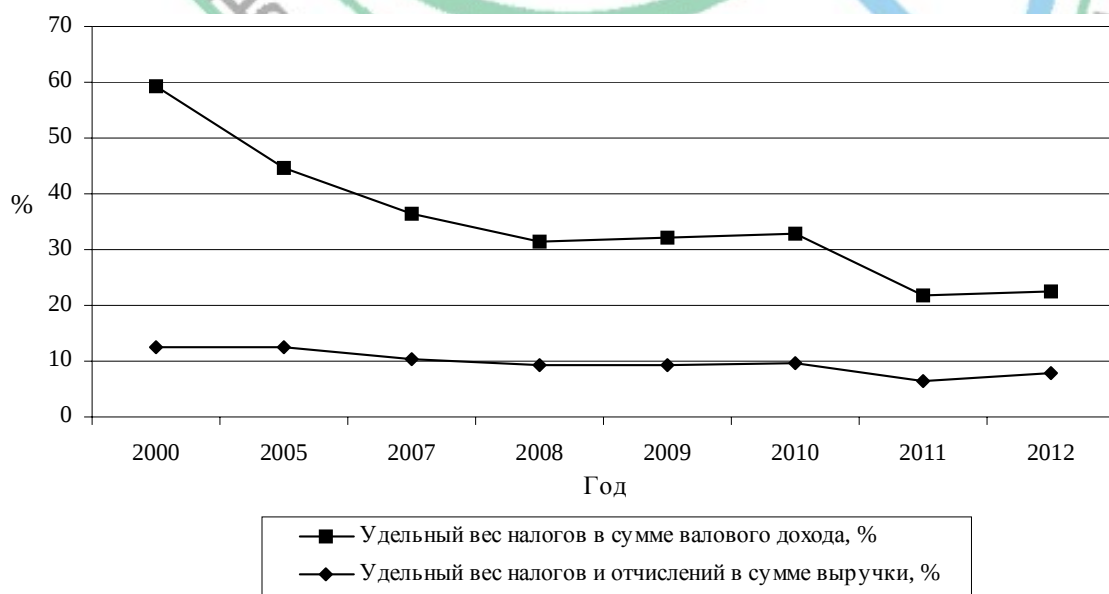


Рис. 1.3.2. Динамика налоговой нагрузки в сельском хозяйстве в валовом доходе и в выручке от реализации продукции

но и межтерриториального и межнационального перераспределения общественного продукта и национального дохода.

Эффективность функционирования налогового механизма в целях стимулирования инвестиционных процессов зависит не только от оптимального соотношения объективных условий хозяйствования сельскохозяйственных организаций и задач, вытекающих из бюджетно-налоговой политики внутри страны, но и от факторов внешней среды. Поэтому вопросам изучения функционирования налогового механизма в практике государственной и межгосударственной деятельности в последнее время уделяется большое внимание. Вместе с тем процесс интеграции Беларуси в единое экономическое пространство привел к увеличению свободы перелива капитала между странами, что требует формирования механизма налогообложения сельских товаропроизводителей Беларуси, создающего не менее благоприятные условия, чем у других стран-членов Таможенного союза.

Практика показывает, что обязательным условием при создании единого экономического пространства является установление общих принципов и правил организации налогообложения на территориях интегрирующихся государств. В этой связи объективной необходимостью становится разработка научно обоснованных подходов к сравнительной оценке действующих налоговых механизмов для унификации налогового законодательства сельхозпроизводителей двух и более стран, позволяющей выявить направления совершенствования их систем налогообложения. Применительно к условиям Таможенного союза Республики Беларусь и Российской Федерации проведение сравнительной оценки действующих налоговых механизмов для унификации налогового законодательства сельхозпроизводителей представляет собой поэтапную совокупность действий по определению положительных и отрицательных особенностей действующей практики налогообложения, наиболее эффективных для бюджета видов налоговых изъятий с целью их использования для приведения налоговых механизмов интегрирующихся стран к единообразию. Наряду с изучением действующего законодательства, сравнением видов налогов, налоговых баз и ставок, весьма важным показателем является уровень сопоставимой налоговой нагрузки, который позволяет

определить расхождения в уровне налогообложения между плательщиками различных стран.

Алгоритм проведения сравнительной оценки налоговых механизмов для унификации налогового законодательства при формировании единого экономического пространства и единого налогового пространства представляет собой совокупность последовательно осуществляемых этапов.

Этап 1. Изучение действующего налогового законодательства стран. На данном этапе предусмотрено решение следующих задач:

- выделить группы сельхозпроизводителей со схожими условиями налогообложения (общий и особый налоговые режимы);
- выявить сходства и различия элементов налогообложения налоговых механизмов каждой страны;
- обосновать элементы налогового механизма стран, изменение которых позволяет унифицировать налоговое законодательство.

Этап 2. Оценка налоговых механизмов для унификации налогового законодательства при создании единого экономического пространства. Нами установлено, что в Республике Беларусь и Российской Федерации около 98 % сельскохозяйственных организаций уплачивают налоги по особому режиму налогообложения. Вместе с тем сравнение налоговых систем Республики Беларусь и Российской Федерации показало, что при большом сходстве имеются и различия в базах и ставках применяемых в сельском хозяйстве налогов и отчислений (табл. 1.3.7).

Для полного анализа налоговых преимуществ двух стран, наряду с изучением видов и порядка расчетов основных налогов, нами был проведен расчет налоговой нагрузки в выручке сельских товаропроизводителей при использовании российского и белорусского законодательства. Анализ проводился по следующим этапам:

1-й этап. Проведение практических расчетов для сравнения эффективности применения налога на добавленную стоимость. В ходе проведения анализа выявлено, что белорусские сельхозпроизводители являются плательщиками НДС по ставке 10 %, российские – освобождены от его уплаты. Расчеты показали, что применение 10 %-й ставки НДС в условиях Республики Беларусь выгоднее по сравнению с освобождением от данного платежа. Так, из таблицы 1.3.8 следует, что при

Таблица 1.3.7. Сравнение налоговых систем Республики Беларусь и Российской Федерации при использовании особого режима для производителей сельскохозяйственной продукции

Вид налога (платежа)	Налоговая база		Ставки отчислений, %	
	Республика Беларусь	Российская Федерация	Республика Беларусь	Российская Федерация
Единый налог для производителей сельскохозяйственной продукции	Выручка от реализации сельскохозяйственной продукции	Чистая выручка (доходы за минусом расходов)	1	6
Налог на добавленную стоимость	Выручка от реализации сельскохозяйственной продукции	–	10	Освобождение
Отчисления в социальные фонды	Фонд оплаты труда	Фонд оплаты труда	28	18,3
Налог на землю	–	Кадастровая стоимость	Освобождение	0,3

исчислении НДС по ставке 10 % для сельскохозяйственных организаций в Республике Беларусь валовая прибыль составила около 10 трлн руб. Применение полного освобождения от НДС приводит к увеличению себестоимости реализованной продукции на сумму НДС по приобретаемому сырью и материалам, что отрицательно сказывается на размере прибыли. Применение 10 %-й ставки НДС в сложившихся условиях приводит к увеличению размера получаемой прибыли от реализации продукции.

2-й этап. Проведение практических расчетов для сравнения эффективности применения единого налога для производителей сельскохозяйственной продукции. Установлено, что ставка единого сельскохозяйственного налога (ЕСХН) в России составляет 6 % от чистой выручки. Она определяется как величина всех видов доходов, уменьшенная на величину расходов, в состав которых включаются не только текущие расходы, но и стоимость приобретенных основных средств, а также нематериальных активов (единовременный вычет) с уплаченным НДС. Апробация расчета налогооблагаемой базы по единому налогу по российской методике на основании фактических данных белорусских сельхозпроизводителей за 2012 г. показала, что в данном случае размер налогооблагаемой базы имеет отрицательное значение (большой частью за счет учета стоимости вновь приобретенных основных средств в расходах), что, соответственно, не приводит к возникновению налоговых обязательств (табл. 1.3.9).

Таким образом, для российских сельхозпроизводителей, в отличие от белорусских, обновление основных производственных фондов позволяет не только модернизировать производственный потенциал, но и на законных основаниях снижать размер налоговых обязательств.

3-й этап. Проведение практических расчетов для определения размера земельного налога в условиях сельскохозяйственного производства Беларуси по законодательству Российской Федерации.

Установлено, что плательщики единого налога в Республике Беларусь освобождены от земельного налога,

в то время как сельхозпроизводители Российской Федерации уплачивают в бюджет данный налог. Налогооблагаемой базой является кадастровая стоимость земельных участков. Максимальная годовая ставка налога установлена Налоговым кодексом Российской Федерации и составляет 0,3 % стоимости земли. Выявлено, что средняя годовая ставка земельного налога в России составляет около 4 долл. США за 1 га и колеблется в диапазоне от 0 до 8 долл. США за 1 га сельскохозяйственной земли, что соразмерно величине земельного налога по белорусскому законодательству. Кроме того, в разрезе регионов Российской Федерации муниципальные органы управления имеют право самостоятельно устанавливать налоговые ставки, порядок и сроки уплаты земельного налога.

Используя среднюю кадастровую оценку сельскохозяйственных угодий по Республике Беларусь, установлено, что применяя законодательство России, налог на землю по данным 2012 г. для сельхозпроизводителей Беларуси составил бы 296 млрд руб. Расчет производился по следующему алгоритму:

$$H3 = \bar{K}_{USD} \times \bar{C}_{T_{H3}} \times Пл, \quad (1.3.5)$$

где $H3$ – сумма налога на землю;

$\bar{K}_{USD}$ – среднегодовой курс долл. США (в 2012 г. – 8,335 тыс. руб. за 1 долл. США);

$\bar{C}_{T_{H3}}$ – средняя годовая ставка земельного налога в России (4 долл. на 1 га);

Пл – площадь сельскохозяйственных угодий, га.

4-й этап. Проведение практических расчетов для определения различий в размерах отчислений в фонд социальной защиты. Установлено, что российские сельские товаропроизводители уплачивают платежи в социальные фонды по ставке 18,3 %, что ниже, чем по белорусскому законодательству – 28 % (табл. 1.3.10).

Таким образом, учитывая все проведенные выше исследования, был рассчитан уровень сопоставимой налоговой нагрузки при применении белорусскими

Таблица 1.3.8. Сравнительный расчет финансового результата от реализации продукции при условии применения льготной ставки НДС и освобождения от него (по данным сельскохозяйственных организаций Республики Беларусь за 2012 г.), млрд руб.

Показатели	Ставка 10 %	Освобождение от НДС
Выручка от реализации продукции (без налогов)	43 463	43 463
Себестоимость реализованной продукции, товаров, услуг	33 615	38 194 (33 615+4 579)
НДС начисленный	4 579	–
НДС к зачету	4 932	–
НДС к уплате	–115	–
Валовая прибыль (убыток)	9 963	5 269

Таблица 1.3.9. Определение налогооблагаемой базы по единому налогу для сельскохозяйственных организаций Республики Беларусь при применении российского законодательства (по данным за 2012 г.)

Показатели	Сумма, млрд руб.
Выручка от реализации продукции (без налогов)	43 463
Себестоимость реализованной продукции, товаров, услуг	33 615
Сальдо от прочей деятельности	–1 140
Стоимость поступивших основных средств, относимая на затраты (20 %)	9 220
Чистая выручка	–512

Таблица 1.3.10. Сравнительный расчет размера отчислений в фонд социальной защиты по белорусскому и российскому законодательству

Вид отчисления	Ставка отчислений, %		Размер отчислений, млрд руб.	
	Республика Беларусь	Российская Федерация	Республика Беларусь	Российская Федерация
Отчисления в фонд социальной защиты	28	18,3	2870,8	1876,3

сельхозпроизводителями российского законодательства. Расчет проводился по следующему алгоритму:

$$СНН_{рф} = \frac{\sum N_{рф}}{ВР} \times 100 \%, \quad (1.3.6)$$

где $СНН_{рф}$ – уровень сопоставимой налоговой нагрузки при применении белорусскими сельхозпроизводителями российского законодательства;

$\sum N_{рф}$ – сумма возможных начисленных налоговых платежей белорусских сельхозпроизводителей при условии применения российского налогового законодательства, млн руб.;

$ВР$ – сумма выручки от реализации продукции, (работ, услуг) сельскохозяйственных организаций сельхозпроизводителей Беларуси, млн руб.

$$\sum N_{рф} = \frac{ФСЗН \times 12 \%}{31 \%} + ЗН_{рф} + ЕН_{рф}, \quad (1.3.7)$$

где $ФСЗН$ – причитающаяся по расчету сумма отчислений в фонд социальной защиты населения Республики Беларусь;

$ЗН_{рф}$ – сумма земельного налога, рассчитанная по российскому законодательству,

$ЕН_{рф}$ – сумма единого налога, рассчитанная по российскому законодательству.

Из проведенных расчетов следует, что при применении российского налогового законодательства в условиях Беларуси налоговая нагрузка в выручке сельских товаропроизводителей будет ниже (табл. 1.3.11).

Таким образом, установлено, что существенным отличием механизма налогообложения в Республике Беларусь по сравнению с Российской Федерацией является более высокий уровень номинальной налоговой нагрузки в выручке, средний показатель которой в 2012 г. для плательщиков единого налога составлял около 7,1 %. Это результат высоких ставок по отчислениям в фонд социальной защиты населения.

Проведенные исследования показали, что более высокий уровень налоговой нагрузки в выручке сельских товаропроизводителей Беларуси не стимулирует инвестиционную активность, так как подразумевает большие изъятия на единицу вложенного капитала. В целях создания более благоприятных условий для производства сельскохозяйственной продукции нами были выработаны направления совершенствования налогообложения в сельском хозяйстве Беларуси по снижению налоговой нагрузки и, как следствие, стимулированию инвестиционной активности в аграрной отрасли:

1. Отмена единого сельскохозяйственного налога.

Как показали исследования, использование выручки в качестве налоговой базы в Беларуси не учитывает

различия в плодородии почв и других природно-климатических условий товаропроизводителей. Наряду с этим при убыточной работе взимание налога из выручки еще более усложняет финансовое положение производителя. Однако порядок расчета этого налога в России позволяет при грамотном налоговом планировании свести к нулю налоговую базу, что ставит сельскохозяйственные организации Беларуси в невыгодные условия по сравнению с российскими. Поэтому на данном этапе наиболее целесообразным видится замена единого сельскохозяйственной налога налогом «плата за землю».

2. Возврат к практике взимания налога «плата за землю».

Применение этого налога в Беларуси имеет долгую историю и показало, что только данный вид платежа при обоснованном его расчете позволяет учитывать различия в условиях хозяйствования сельских товаропроизводителей посредством изъятия части ренты и делает налогообложение более справедливым.

3. Сохранение порядка расчета налога на добавленную стоимость по ставке 10 % для производителей сельскохозяйственной продукции.

4. Снижение ставок отчислений в фонд социальной защиты до 20 % (по аналогии с законодательством Российской Федерации).

Применение на практике данных подходов позволит сократить уровень налоговой нагрузки в выручке белорусских сельхозпроизводителей с 7,1 до 4,6 % (табл. 1.3.12).

Таблица 1.3.11. Сравнение номинальной налоговой нагрузки в выручке белорусских сельхозпроизводителей при использовании особых налоговых режимов Республики Беларусь и Российской Федерации (по данным 2012 г.)

Показатель	Сумма, млрд руб.
<i>По законодательству Республики Беларусь</i>	
Единый налог	435,6
НДС к уплате	-115
ФСЗН	2 870,6
Прочие налоги и сборы	235
Итого начислено налогов и платежей	3 425,6
Выручка от реализации продукции (с учетом налогов, включаемых в выручку)	48 432,1
Налоговая нагрузка в выручке, %	7,1
<i>По законодательству Российской Федерации</i>	
Единый налог	0
НДС	–
Единый социальный налог	1 876,3
Земельный налог	296
Итого начислено налогов и платежей	2 172,3
Выручка от реализации продукции (с учетом налогов, включаемых в выручку)	48 432,1
Налоговая нагрузка в выручке, %	4,5

Таблица 1.3.12. Прогнозные расчеты уровня налоговой нагрузки в выручке сельхозпроизводителей Беларуси при применении предлагаемых мер (с использованием фактических данных за 2012 г.), млрд руб.

Показатели	Фактически	По предлагаемой системе
Выручка от реализации	48 432	48 432
Налог на добавленную стоимость к уплате	-115	-115
Единый сельскохозяйственный налог	435	0
Отчисления в фонд социальной защиты	2 871	2 050
Прочие налоги	235	0
Налог «плата за землю»	0	296
Итого налогов и платежей	3 426	2 231
Уровень налоговой нагрузки в выручке, %	7,1	4,6

Таким образом, процесс интеграции Беларуси в Единое экономическое пространство привел к увеличению свободы перелива капитала между странами, что требует формирования механизма налогообложения сельских товаропроизводителей Беларуси, создающего не менее благоприятные условия, чем у других стран-членов Таможенного союза. Практика показывает, что обязательным условием при создании рядом стран единого экономического пространства является установление общих принципов и правил организации налогообложения на территориях интегрирующихся государств. В этой связи объективной необходимостью становится разработка научно обоснованных подходов к сравнительной оценке действующих налоговых механизмов для унификации налогового законодательства сельхозпроизводителей двух и более стран, позволяющей выявить направления совершенствования их систем налогообложения.

Применительно к условиям Таможенного союза Республики Беларусь и Российской Федерации проведение сравнительной оценки действующих налоговых механизмов для унификации налогового законодательства сельхозпроизводителей представляет собой поэтапную совокупность действий по определению положительных и отрицательных особенностей действующей практики налогообложения, наиболее эффективных для бюджета видов налоговых изъятий с целью их использования для приведения налоговых механизмов интегрирующихся стран к единообразию. Наряду с изучением действующего законодательства, сравнением видов налогов, налоговых баз и ставок, весьма важным показателем является уровень сопоставимой налоговой нагрузки, который позволяет определить расхождения в уровне налогообложения между плательщиками различных стран.

Заключение

В результате исследования теоретических аспектов налогового стимулирования инвестиционного развития сельскохозяйственного производства были сделаны следующие выводы:

1. В сельском хозяйстве налогообложение необходимо рассматривать не только как доминирующий источник формирования централизованных финансовых ресурсов государства, но и как один из инструментов стимулирования инвестиционной активности предприятий.
2. При формировании стимулирующей системы налогообложения, особенности сельскохозяйственного

производства учитываются следующим образом: зависимость производства от природных условий имеет высокий риск получения убытков, что предполагает необходимость наличия в налоговой системе дополнительных возможностей, таких как отсрочка налоговых платежей, налоговый кредит, перенос убытков на будущие налоговые периоды. Сезонность производства и неравномерность получения дохода в течение года определяют использование длительного отчетного периода и перенос обязанности уплаты налоговых платежей на конец года, а невысокий уровень доходности в отрасли предопределяет льготный порядок налогообложения.

3. Долгосрочная стратегия формирования инвестиционной активности в АПК развитых стран выделяет два способа государственного вмешательства: воздействие прямого принуждения (бюджетное финансирование, субсидирование процентных ставок по кредитам, предоставление в пользование государственных площадей (земель) на льготных или долевых условиях и др.); опосредованный или косвенный (формирование законодательно-правовой базы, налоговое стимулирование, то есть создание определенных налоговых режимов и др.).

4. В Беларуси уже создана законодательная база по стимулированию инвестиционных процессов в АПК. Принят ряд законодательных актов, стимулирующих развитие сельскохозяйственного производства и направленных на упрощение налогового законодательства: применение особых порядков налогообложения, предоставление льгот по налогам в сельской местности и др.;

5. В 2011–2012 гг. эффективность деятельности сельскохозяйственных организаций имеет тенденцию к росту, что частично объясняется ростом объемов производства основных видов сельскохозяйственной продукции за счет роста урожайности и продуктивности. Однако изменившиеся в 2012 г. подходы при определении платежеспособности субъектов хозяйствования (включения долгосрочных обязательств в раздел показателей для оценки платежеспособности) позволили увеличить у организаций наличие собственных оборотных средств и тем самым улучшить их финансовое состояние.

6. Развитие и функционирование экономической системы Беларуси в последние годы происходит в условиях создания единого экономического пространства, что требует установления общих принципов и правил организации налогообложения на территориях интегрирующихся государств. Наряду с изучением действующего законодательства, сравнением видов налогов, налоговых баз и ставок, нами был определен уровень

сопоставимой налоговой нагрузки, который позволяет определить расхождения в уровне налогообложения между плательщиками различных стран. Установлено, что существенным отличием механизма налогообложения в Республике Беларусь по сравнению с Российской Федерацией является более высокий уровень номинальной налоговой нагрузки в выручке, средний показатель которой в 2012 г. для плательщиков единого налога составлял около 7,1 %.

7. В целях создания более благоприятных с точки зрения налогообложения условий для производства сельскохозяйственной продукции нами были выработаны направления по совершенствованию налогообложения

в сельском хозяйстве Беларуси в части снижения налоговой нагрузки и, как следствие, стимулированию инвестиционной активности в аграрной отрасли. Так, в сложившихся условиях необходимы: отмена единого сельскохозяйственного налога, возврат к практике взимания налога «плата за землю», сохранение порядка расчета налога на добавленную стоимость по льготной ставке 10 %, снижение ставок отчислений в фонд социальной защиты до 20 %. Применение на практике данных подходов позволит сократить уровень налоговой нагрузки в выручке белорусских сельхозпроизводителей с 7,1 до 4,6 % и создать более благоприятный инвестиционный климат в аграрной сфере.

§ 1.4. Оценка производственной и экономической эффективности инновационного развития сельскохозяйственного производства

Современный этап развития народного хозяйства Республики Беларусь характеризуется переходом к инновационной модели экономики, означающей не только стабилизацию, но и постепенное повышение технического и технологического уровня производства и приближение его к группе высокоразвитых стран мира, реализующих инновационную модель развития. Такая модель предполагает системную интеграцию научно-технической сферы в процессе экономического и социального развития общества, требующую четких и последовательных действий по управлению отраслью, а также определенных стимулов для научно-технической сферы и обеспечения устойчивого потока эффективных нововведений.

Вопрос необходимости развития сельского хозяйства через активизацию инновационной деятельности неоднократно освещался в публикациях отечественных и зарубежных ученых-агров, которые отмечают, что экономика, основанная на новых знаниях и технологиях, носит сегодня глобальный характер и ориентирована на мировой рынок.

Предварительный анализ показал, что степень распространённости инноваций в сельском хозяйстве Республики Беларусь еще незначительна. Данная проблема характерна не только для Беларуси, но и для других стран СНГ. Например, в России, по оценкам некоторых экономистов, даже имеющийся инновационный потенциал АПК используется в пределах 4–5 %. Одной из причин, сдерживающих внедрение инновационных разработок в отечественном АПК, является неуверенность конечных потребителей, сельскохозяйственных организаций в том, что они получают значительный экономический эффект от внедрения новых машин и технологий в производство.

Все вышесказанное подтверждает, что в республике назрела объективная необходимость разработки рекомендаций по оценке производственной и экономической эффективности инновационного развития сельскохозяйственного производства, поскольку применение в данном случае традиционных методик не всегда

корректно, так как инновационные проекты обладают большей степенью неопределенности и рискованности, особенно в аграрной сфере.

Методика оценки инновационных проектов

Экономическая эффективность инновационных проектов характеризуется соотношением экономического эффекта, полученного в течение года, и затрат, обусловленных внедрением данного мероприятия. При сравнении различных вариантов новой техники и технологии сопоставляют общие и удельные капитальные вложения, себестоимость единицы продукции и др.

В процессе реализации новых технологий на сельскохозяйственных предприятиях большое значение имеют учет и управление инновационными рисками.

Инновационные риски – это вероятность потери вложенных средств или недостижения желаемого результата вследствие неопределенности (изменчивости) объективных условий осуществления нововведений, а также в результате неэффективного менеджмента.

Управление инновационными рисками – выявление возможных источников риска, количественные оценки вероятного экономического ущерба, разработка мер по предупреждению рискованных ситуаций, страхование инновационных рисков и проведение других операций по привлечению венчурного капитала в процесс нововведений.

Все инновации в аграрной сфере имеют такие отраслевые особенности, которые прямо отражаются на причинах возникновения инновационных рисков и возможностях управления ими. Эти особенности порождены биологической природой сельскохозяйственного производства, его зависимостью от природно-климатических и погодных факторов. Технологии в любой отрасли сельского хозяйства строятся на использовании биологических факторов: процессов почвообразования, развития растений и применении продуктивных свойств животных. Климатические и погодные факторы оказывают самое непосредственное влияние на рост и развитие растений, возможности своевременного проведения технологических операций. Хранение,