

УДК 336.22

DOI: 10.26140/knz4-2019-0802-0036

ПРАКТИКА АНАЛИЗА ДЕКЛАРАЦИИ ПО НАЛОГУ НА ДОБЫЧУ ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ

© 2019

Никифорова Наталья Александровна, кандидат экономических наук,
профессор Департамента учета, анализа и аудита

Миловидова Светлана Николаевна, кандидат экономических наук,
доцент Департамента учета, анализа и аудита

*Финансовый университет при правительстве Российской Федерации
(125993 Москва, Ленинградский проспект, 49, e-mail: snmilovidova@fa.ru)*

Аннотация. Целью проведенного исследования является развитие прикладного аспекта налогового анализа, как части управленческого анализа коммерческой организации. Анализ налогов позволяет оценить ясность и реалистичность целей деятельности организации и направлен на определение состояния ее бизнеса в конкретный момент времени. Для выполнения поставленной задачи был изучен и обобщен накопившийся практический опыт, теоретические исследования, которые позволили развить существующие методики анализа налогов коммерческих организаций и влияние налогов на формирование результатов деятельности. В результате анализа были разработаны конкретные предложения по развитию факторного анализа на примере налога на добычу полезных ископаемых. Научная новизна исследования состоит в разработке методики анализа налога на добычу полезных ископаемых с учетом особенностей формирования и его исчисления, т.к. он является одним из самых важных бюджетобразующих доходных источников. Для оценки формирования платежей организации по налогу на добычу полезных ископаемых могут применяться различные методы, такие как прямой и косвенный методы, методы факторного анализа. Анализ налоговой декларации позволяет оценить ясность и реалистичность целей деятельности организации и направлен на определение состояния ее бизнеса в конкретный момент времени.

Ключевые слова: налоговый анализ, налог на добычу полезных ископаемых, анализ ресурсного потенциала, факторный анализ, факторы оптимизации налоговых затрат, прочие расходы, косвенные расходы, налоговые ставки, уровень цен.

PRACTICE OF ANALYSIS OF THE DECLARATION ON TAX ON EXTRACTION OF MINERAL RESOURCES

© 2019

Nikiforova Natalia Aleksandrovna, candidate of Economics, professor
of the Department of Accounting, Analysis and Audit

Milovidova Svetlana Nikolaevna, candidate of Economics, Associate professor
of the Department of Accounting, Analysis and Audit

*Financial University under the Government of the Russian Federation
(125993 Moscow, Leningradsky Avenue, 49, e-mail: snmilovidova@fa.ru)*

Abstract. The purpose of the study is to develop the applied aspect of tax analysis, as part of a management analysis of a commercial organization. Analysis of taxes allows you to assess the clarity and realistic objectives of the organization and is aimed at determining the state of its business at a particular point in time. To accomplish the task, the accumulated practical experience, theoretical studies, which allowed the development of existing methods of analyzing the taxes of commercial organizations and the effect of taxes on the formation of the results of activities, were studied and summarized. As a result of the analysis, specific proposals were developed for the development of factor analysis using the example of the mineral extraction tax. The scientific novelty of the study consists in developing a methodology for analyzing the mineral extraction tax, taking into account the peculiarities of its formation and its calculation, since It is one of the most important budget-making revenue sources. To assess the formation of payments to the organization for the tax on mineral extraction, various methods can be applied, such as direct and indirect methods, methods of factor analysis. Analysis of the tax return allows you to assess the clarity and realism of the objectives of the organization and is aimed at determining the state of its business at a particular point in time.

Keywords: tax analysis, mineral extraction tax, analysis of the resource potential, factor analysis, tax cost optimization factors, other expenses, indirect costs, tax rates, price level.

Постановка проблемы в общем виде и ее связь с важными научными и практическими задачами. Налоговые декларации позволяют осуществлять контроль, за величиной налога, подлежащего уплате.

Анализ налоговых деклараций используется для подтверждения реальности отражения задолженности перед бюджетом и внебюджетными фондами в соответствующих статьях баланса и оценки оптимальности налоговых затрат.

Анализ последних исследований и публикаций, в которых рассматривались аспекты этой проблемы и на которых обосновывается автор; выделение неразрешенных ранее частей общей проблемы. Различные аспекты теории и практики экономического анализа, широко представлены в научно-исследовательских работах известных российских и зарубежных ученых: В.И. Бариленко [1], Н.В. Войтоловского [2], А.И. Гинзбурга [3], Л.В. Донцовой [4], О.В. Ефимовой [5], В.В. Ковалева [6], Н.А. Никифоровой [7], Н.С. Пласковой [8], А.Д. Шеремета [9], Robert M. Grant [10], Gary Cokins [11], Leopold A. Bernstein [12], Bernard Marr [13] и др. Однако следует отметить, что ни один из авторов не уделял

значительного внимания вопросам налогового анализа деятельности организаций.

Отдельные вопросы налогового анализа исследованы в трудах ряда российских ученых: Е.В. Чипуренко [14,15], А.П. Гофтман [16], Т.И. Кристалёвой [17], И.А. Слабинской [18], Е.В. Егоровой [19], Е.Ю. Золочевской [20], Е.Г. Дедковой [21], Бухадеевой Н.В. [22] и др. В большинстве из этих исследований изложены отдельные теоретические аспекты, затрагивающие налоговый анализ, и методические подходы по отдельным его направлениям, но они не учитывают виды налогов и отраслевую специфику организаций.

Формирование целей статьи (постановка задания).

При анализе налоговых деклараций осуществляется проведение построчного анализа налоговых деклараций; оценка правильности формирования налогооблагаемых баз путем анализа данных аналитического учета; оценка расчета налоговых обязательств перед бюджетом и внебюджетными фондами; анализ динамики и структуры статей налоговых деклараций; факторный анализ изменения налоговых затрат; выявление расхождений между налоговыми декларациями; выявление факторов опти-

мизации налоговых затрат; оценка резервов снижения налоговых рисков.

Наиболее интересным для анализа является налог на добычу полезных ископаемых, что связано с ведущим местом России в мире по добыче и экспорту нефти и газа.

НДПИ относится к группе прямых налогов, утвержденных на федеральном уровне. Все природные сырьевые ресурсы, найденные на территории Российской Федерации, принадлежат государству, и налог является своеобразной платой организаций, которые занимаются добычей и дальнейшей перепродажей.

НДПИ регулирует добычи минерально-сырьевых ресурсов, а данный вид деятельности относится к лицензируемым и подлежит обязательно регистрации.

Налогоплательщиками налога на добычу полезных ископаемых являются организации и индивидуальные предприниматели, признаваемые пользователями недр в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Изложение основного материала исследования с полным обоснованием полученных научных результатов. Объектом налогообложения налогом на добычу полезных ископаемых признаются:

1) полезные ископаемые, добытые из недр на территории Российской Федерации на участке недр (в том числе из залежи углеводородного сырья), предоставленном налогоплательщику в пользование.

2) полезные ископаемые, извлеченные из отходов (потерь) добывающего производства, если такое извлечение подлежит отдельному лицензированию в соответствии с законодательством Российской Федерации о недрах;

3) полезные ископаемые, добытые из недр за пределами территории Российской Федерации, если эта добыча осуществляется на территориях, находящихся под юрисдикцией Российской Федерации (а также арендуемых у иностранных государств или используемых на основании международного договора) на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование.

Налоговой базой для полезных ископаемых, за исключением добычи нефти, газа, угля и некоторых руд (пп. 1 п. 2 ст. 338 НК РФ) является стоимость добытого полезных ископаемых за месяц [23]

Для определения налоговой базы применяется следующая формула:

$$P_{mr} = P \times q_i \quad (1)$$

где P_{mr} – стоимость добытого полезного ископаемого;

P_i – стоимость единицы добытого полезного ископаемого;

q_i – количество добытого полезного ископаемого за месяц.

Стоимость единицы добытого ПИ рассчитайте по данным налогового и бухгалтерского учета:

$$P = \frac{V_{mr} - E_{mr}}{q_i} \quad (2)$$

где P_i – стоимость единицы добытого полезного ископаемого;

V_{mr} – выручка от продажи полезных ископаемых без НДС и акцизов за месяц;

E_{mr} – расходы по доставке полезных ископаемых за месяц;

q_m – количество реализованного полезного ископаемого за месяц.

На первом этапе проанализируем порядок формирования и динамику налога на добычу полезных ископаемых.

Рассчитаем НДПИ по ископаемым, добытым для продажи.

Данные о добыче строительного песка, продажи и затраты по доставке до потребителя представлены в таблице 1:

Таблица 1 – Данные для расчета налога на добычу полезных ископаемых

Показатели	Январь	Февраль	Март	Итого за первый квартал
1	2	3	4	5
Добыча песка, т	10000	11200	9800	31000
Количество реализованного полезного ископаемого, т	7000	8000	9000	24000
Выручка от продажи полезного ископаемого без НДС, руб.	7000000	8800000	9900000	25700000
Затраты на доставку полезного ископаемого до покупателя (без НДС), руб.	900000	950000	1000000	2850000
Стоимость тонны полезного ископаемого за вычетом затрат на доставку, руб./т	871	981	989	952
Стоимость добытого полезного ископаемого, руб.	8714286	10990000	9691111	29514583
Налоговая ставка, %	5,5	5,5	5,5	5,5
Налог на добычу полезного ископаемого, руб.	479286	604450	533011	1623302

Стоимость тонны песка, проданного в январе, за вычетом затрат на доставку составил 871, 429 руб. ((7 000 000 руб. – 900 000 руб.) / 7 000 т).

Стоимость добытого ПИ за январь - 814286 руб. (871,429 руб. x 10000 т).

НДПИ за январь – 479286 руб. (8714286 руб. x 5,5%).

При добычи полезных ископаемых для собственных нужд, его стоимость за месяц определяйте по данным налогового учета, с включением в нее:

- прямых расходов на добычу полезного ископаемого, с учетом корректировки на остатки НЗП, т.е. на затраты, которые относятся к еще не добытому полезному ископаемому;

- косвенные расходы, непосредственно связанные с добычей полезного ископаемого;

- часть косвенных расходов, связанных с деятельностью компании в целом. Эту часть определяйте пропорционально доле прямых расходов на добычу в общей величине прямых расходов компании.

Пример. Рассчитаем НДПИ по ископаемым, добытым для собственных нужд.

Организация добывает известняк, из которого производит щебень. Данные налогового и бухгалтерского учета представлены в таблице 2. Порядок налогового и бухгалтерского учета затрат на добычу одинаковый.

Прямые расходы на добычу полезных ископаемых за январь 2018 года составили 33250000 руб. (5250000 руб. + 35000000 руб. - 7000000 руб.).

Часть косвенных расходов, относящаяся к добыче полезных ископаемых, составили 16555556 руб. (20000000 руб. x 35000000 руб. / 45000000 руб. + 1000000 руб.).

Соответственно, стоимость добытого полезного ископаемого составила 49805556 руб. (33 250 000 руб. + 16555556 руб.).

Таблица 2 – Динамика показателей формирования налога на добычу полезных ископаемых

Показатели	Январь 2017 года	Январь 2018 года	Отклонение	Влияние
1	2	3	4	5
Остаток затрат на добычу известняка на начало периода	47000000,00	5350000	550000	30250,0
Остаток незавершенного производства на конец периода	65000000,00	7000000	500000	-27500,0
Дебетовый оборот за период	327000000,00	350000000	23000000	126500,0
Косвенные расходы за период (дебетовый оборот по счету 26)	180000000,00	200000000	20000000	94 657,9
в том числе косвенные расходы связанные с добычей полезных ископаемых (страхование оборудования)	-	10000000	10000000	55000,0
Прямые расходы за период, включая расходы на добычу	380000000,00	450000000	70000000	-
Прямые расходы на добычу полезных ископаемых	309000000	33250000	2350000	-
Доля затрат на добычу в прямых расходах	86,05	71,78	-8,27	-91023,4
Косвенные расходы, относимые к добыче полезных ископаемых	15489473,68	16555555,56	1066082	-
Стоимость добытого полезного ископаемого	46389473,68	49805555,56	3416082	-
Налоговая ставка	5,50	5,50	-	-
Налог на добычу полезного ископаемого	2551421,05	2739306	187885	187 884,5

Определим налог на добычу полезных ископаемых за январь 2018 г.:

$$2739306 \text{ руб.} = 49805556 \text{ руб.} \times 5,5\%$$

В процессе анализа оценивается влияние факторов с помощью метода цепных подстановок, результат представлен в таблице 2.

Факторная модель:

$$Nmr = \frac{(Pnr + Dmr - NVcr + CEmr \times Ed + Ec) \times n}{100} \quad (3)$$

где Nmr – налог на добычу полезного ископаемого;
 Pnr – остаток затрат на добычу известняка на начало периода;

Dmr – дебетовый оборот за период;

$NVcr$ – остаток незавершенного производства на конец периода;

$CEmr$ – косвенные расходы за период;

Ed – доля затрат на добычу за период в прямых расходах;

Ec – страхование оборудования;

n – налоговая ставка.

Основными факторами, влияющими на налог, являются налоговая база и налоговая ставка. На налоговую базу оказывает влияние остаток затрат на добычу, объемы добычи за период, объем незавершенного производства, косвенные расходы и доля затрат на добычу в прямых расходах.

Основное влияние на увеличение налога на добычу полезных ископаемых оказал рост дебетового оборота, остаток затрат на добычу на начало периода, косвенные расходы за период и страхование оборудования. Снизил налог на добычу полезного ископаемого доля затрат на добычу в прямых расходах и увеличение остатка незавершенного производства на конец периода.

Налоговой базой для полезных ископаемых нефти, газа, угля и некоторых руд (ст. 338 НК РФ) является количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении [23]

В соответствии с НК РФ с 1.01.2017 года налоговая ставка составляет 919 руб./тонна.

С целью индексации налоговая ставка умножается на коэффициент, характеризующий динамику мировых цен на нефть (R_p). Полученное произведение уменьшается на величину показателя, характеризующего особенности добычи нефти.

Коэффициент K_c определяется налогоплательщиком самостоятельно по формуле:

$$K_c = \frac{(p_i - 15) \times P}{261} \quad (4)$$

где p_i – средний за налоговый период уровень цен сорта нефти в долларах США за баррель;

P – среднее значение за налоговый период курса доллара США к рублю Российской Федерации, устанавливаемого Центральным банком Российской Федерации.

Средние за истекший месяц уровни цен нефти на средиземноморском и роттердамском рынках нефтяного сырья ежемесячно в срок не позднее 15-го числа следу-

ющего месяца доводятся через официальные источники. При отсутствии указанной информации в официальных источниках средний за истекший налоговый период уровень цен нефти определяется налогоплательщиком самостоятельно.

Рассмотрим расчет налоговой ставки в таблице 3.

Таблица 3 – Динамика налоговых ставок за июнь 2017-2018г.г. для полезных ископаемых нефти

Показатели	Июнь 2017 года	Июнь 2018 года	отклонение	Влияние факторов
1	2	3	4	5
Средний уровень цен нефти сорта "Юралс", долл. США/баррель (p_i)	45,41	73,06	27,65	5630,301
Среднее значение курса доллара США (P)	57,8311	62,7143	4,8832	998,290
Размер налоговой ставки, руб./ тонна	919	919	0	0,000
Налоговая ставка с учетом коэффициента K_c , руб./ тонна	6192,31	12820,90	6628,59	6628,59

Таким образом, основное влияние на налоговую ставку оказывает уровень цен нефти и среднее значение курса доллара. На налоговую ставку существенное влияние оказал рост среднего уровня цен нефти, увеличение которых на 27,65 долл. США привело к увеличению налоговой ставки на 5630,3 руб. за тонну. За счет роста валютного курса на 4,88 руб. налоговая ставка увеличилась на 998,29 руб. за тонну.

В соответствии со ст. 346.37 гл. 26.4 НК РФ налоговая база при добыче нефти и газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений определяется отдельно по каждому соглашению как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении в соответствии со ст. 339 гл. 26 НК РФ [23].

Выводы исследования и перспективы дальнейших исследований данного направления. Результат проведенного исследования позволил предложить направления совершенствования факторного налогового анализа. Весьма показательным для этого процесса, на наш взгляд, является налог на добычу полезных ископаемых. Налог на добычу полезных ископаемых является одним из самых важных бюджетобразующих доходных источников, он учитывает отраслевую специфику организации и зависит от важных внешних стратегических факторов.

В соответствии со статистическими данными по сбору налогов одним из основных источников поддержания федерального бюджета России является именно НДС. Около 48,5% приходится на долю общего дохода бюджета [24] из перечисленных налогов, что подтверждает важность изучения порядка формирования, динамики и факторов, влияющих на данный налог.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ:

1. Бариленко, В.И. Анализ хозяйственной деятельности: учебное пособие / В.И. Бариленко. – М.: Эксмо, 2011. – 352 с.
2. Войтоловский, Н.В. Экономический анализ: учебник для бакалавров / под ред. Н.В. Войтоловского, А.П. Калининой, И.И. Мазуровой. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство Юрайт, 2013. – 548 с. – Серия: Бакалавр. Углубленный курс.
3. Гинзбург, А.И. Экономический анализ для руководителей малых предприятий / А.И. Гинзбург. – СПб.: Питер, 2007. – 224 с.
4. Донцова, Л.В. Анализ финансовой отчетности: Учебник / Л.В. Донцова, Н.А. Никифорова. – 7-е изд., перераб. и доп. – М.: Дело и Сервис, 2009. – 384 с.
5. Ефимова, О.В. Финансовый анализ: современный инструмент для принятия экономических решений: учебник / О.В. Ефимова. – 3-е изд., испр. и доп. – М.: Издательство «Омега-Л», 2010. – 351 с.: ил., табл. – (Высшее финансовое образование).
6. Ковалев, В.В. Основы теории финансового менеджмента: учеб.-практ. пособие / В.В. Ковалев. – М.: Проспект, 2009. – 544 с.
7. Никифорова, Н.А. Управленческий анализ. Учебник для магистратуры. / Н.А. Никифорова, В.Н. Тафинцева – Москва: ЮРАИТ, 2018
8. Пласкова, Н.С. Экономический анализ: учебник / Пласкова Н.С. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Эксмо, 2010. – 704 с. – (Новое экономическое образование).
9. Шеремет, А.Д. Теория экономического анализа: Учебник / А.Д. Шеремет. – 3-е изд., доп. – М.: ИНФРА-М, 2011. – 352 с.
10. Grant Robert M. Contemporary Strategy Analysis. – Seventh Edition. – John Wiley & Sons, inc.
11. Коккинз Г. Управление результативностью: Как преодолеть разрыв между объявленной стратегией и реальными процессами / Гэри Коккинз; Пер. с англ. – 4-е изд. – М.: Альпина Паблишер, 2017. – 316с.
12. Bernstein Leopold A. Financial Statement Analysis: Theory, Application, and Interpretation. - fifth edition. - IRWIN Homewood, IL 60430 Boston, MA 02116

13. Marr Bernard. *Key Business Analytics. The 60+ business analysis tools every manager needs to know.* -PEARSON, Harlow, England, London
14. Чипуренко, Е.В. *Налоговая нагрузка предприятия: анализ, расчет, управление* / Е.В. Чипуренко. – М.: Налоговый вестник, 2008. – 479 с.
15. Чипуренко, Е.В. *Методология налогового анализа и оценки влияния системы налогообложения на деятельность коммерческих организаций: дис. ... д-ра. экон. наук: 08.00.12, 08.00.10* / Чипуренко Елена Викторовна. – М., 2012. – 363 с.
16. Гофتمان, А.П. *Методика оценки налоговой нагрузки предприятий малого бизнеса в границах «налогового коридора»: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10* / Гофتمان Анна Павловна. – Ярославль, 2008. – 186 с.
17. Кришталева, Т.И. *Концепция развития внутреннего и внешнего контроля расчетов с бюджетом и их информационного обеспечения: дис. ... д-ра. экон. наук: 08.00.12* / Кришталева Таисия Ивановна. – М., 2009. – 373 с.
18. Слабинская, И.А., Будянская, А.М. *Методические аспекты налогового анализа* / И.А. Слабинская, А.М. Будянская // Белгородский экономический вестник. – 2017 г. - №3. – 218-224 с.
19. Егорова, Е.В. *Методические подходы к налоговому анализу* / Е.В. Егорова // Журнал «РИСК: Ресурсы, Информация, Снабжение, Конкуренция». – 2013 г. – № 2. – 199–204 с.
20. Золочевская, Е.Ю. *Коммуникационное взаимодействие элементов учетно-налоговой системы: дис. ... д-ра. экон. наук: 08.00.10, 08.00.12* / Золочевская Елена Юрьевна. – Орел, 2011. – 303 с.
21. Дедкова, Е.Г. *Анализ и прогнозирование налоговых затрат на промышленных предприятиях: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10* / Дедкова Елена Геннадьевна – Орел, 2010. – 149 с.
22. Бухадеева, Н.В. *Оценка налоговой нагрузки и методические подходы к ее совершенствованию: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10* / Бухадеева Наталья Валерьевна. – Иркутск, 2006. – 226 с.
23. *Налоговый кодекс Российской Федерации от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. 03.08.2018 N 302-ФЗ)*
24. Сайт Министерства Финансов РФ - <http://minfin.ru/ru/>
25. Проект Приказа ФНС России “Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добычу полезных ископаемых, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на добычу полезных ископаемых в электронной форме”

Статья поступила в редакцию 14.03.2019

Статья принята к публикации 27.05.2019