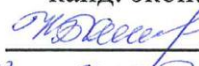
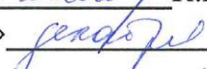


МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ  
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ  
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение  
высшего образования  
«ТЮМЕНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

ФИНАНСОВО-ЭКОНОМИЧЕСКИЙ ИНСТИТУТ  
Кафедра финансов, денежного обращения и кредита

РЕКОМЕНДОВАНО К ЗАЩИТЕ В  
ГЭК И ПРОВЕРЕНО НА ОБЪЕМ  
ЗАИМСТВОВАНИЯ

Заведующий кафедрой  
канд. экон. наук, доцент

 К.А. Баннова  
« 13 »  2018г.

**ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА**  
(магистерская диссертация)

**ОСОБЕННОСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ГАЗОДОБЫВАЮЩИХ  
ПРЕДПРИЯТИЙ**

38.04.01 Экономика

Магистерская программа «Финансовая экономика (финансомика)»

Выполнил(а) работу  
Студент(ка) 3 курса заочной  
формы обучения



Косова  
Анна  
Игоревна

Научный руководитель  
Канд. экон. наук, доцент



Лейман  
Галина  
Евгеньевна

Рецензент  
Аудитор Счетной палаты  
г. Тюмени



Михайлова  
Татьяна  
Анатольевна

## ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	4
ГЛАВА 1. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ГАЗОДОБЫВАЮЩЕЙ ОТРАСЛИ ИСТОРИКО – ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ.....	8
1.1. История развития страхования транспортных средств.....	8
1.2. Роль и значение газодобывающей отрасли.....	17
ГЛАВА 2. АНАЛИЗ ДЕЙСТВУЮЩЕЙ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ГАЗОДОБЫВАЮЩИХ ПРЕДПРИЯТИЙ (НА МАТЕРИАЛАХ АО «АЧИМГАЗ»).....	24
2.1. «Налоговое поле» АО «Ачимгаз».....	24
2.2. Анализ структуры и динамики налоговых платежей АО «Ачимгаз».....	35
ГЛАВА 3. ПРЕДЛОЖЕНИЯ ПО ОПТИМИЗАЦИИ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДЛЯ АО «АЧИМГАЗ»).....	50
3.1. Анализ эффективности налоговой нагрузки АО «Ачимгаз».....	50
3.2. Направления по совершенствованию налоговых платежей АО «Ачимгаз».....	62
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	72
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ.....	76
ПРИЛОЖЕНИЕ 1.....	81

## ВВЕДЕНИЕ

Газодобывающая отрасль Российской Федерации является центральным звеном российской экономики и еще долгое время будет обеспечивать значительное пополнение бюджета за счет налоговых отчислений с добычи газа и газового конденсата.

Стоит отметить, что газ является исчерпаемым и невозобновляемым ресурсом, в следствии чего осуществляется налогообложение его добычи, с целью регулирования рационального использования данного природного ресурса и сокращения негативного воздействия на окружающую среду в ходе его добычи и использования.

Налоговые платежи за пользование природными ресурсами в Российской Федерации составляют значительную часть доходов бюджета. Особенностью расчета данных платежей является содержание и назначение используемого вида природных ресурсов, а так же механизм предоставления их в использование и состав информационных ресурсов.

Система налогообложения газодобывающей отрасли в настоящее время претерпевает серьезные изменения, которые касаются исчисления размера налога не как плоской унифицированной ставки, а сложной формуле, которая включает в себя определенные условия добычи газа. Кроме того в следствии реформы 2014 года были значительно повышены базовые ставки налога на добычу полезных ископаемых, в частности для газа снижены экспортные пошлины на ряд углеводородов.

Таким образом, можно сказать, что основной проблемой на данный момент является отягощение налогообложения для недропользователей, что приводит в свою очередь к снижению добычи и разработке новых месторождений. Данная ситуация может отрицательно отразиться на экономике страны в целом, именно поэтому вопрос оптимизации и дальнейшего реформирования налогообложения газодобывающей отрасли в настоящее

время является весьма актуальным.

Предметом выпускной квалификационной работы выступает система налогообложения газодобывающей отрасли.

В качестве объекта выпускной квалификационной работы было выбрано газодобывающее предприятие АО «Ачимгаз», которое разрабатывает группу Ачимовских залежей Уренгойского нефтегазоконденсатного месторождения.

Цель выпускной квалификационной работы заключается в рассмотрении процесса исчисления и взимания налогов с АО «Ачимгаз» и разработке направлений по оптимизации налогообложения на исследуемом предприятии.

Для достижения поставленной в выпускной квалификационной работе цели необходимо решить ряд задач:

- рассмотреть этапы развития системы налогообложения газодобывающей отрасли и ее значение в формировании бюджета РФ;
- проанализировать налоговое поле объекта исследования и структуру налоговых платежей;
- разработать направления по оптимизации системы налогообложения на исследуемом предприятии.

Элемент новизны выпускной квалификационной работы заключается в разработке льготных условий для газодобывающих предприятий по уплате НДС на газовый конденсат, а именно во введении понижающего коэффициента при определении НДС для ряда организаций и повышения нормативных потерь газового конденсата для организаций не осуществляющих его экспорт.

Вопросы налогового регулирования газодобывающей отрасли довольно подробно изучены. Особое внимание при анализе литературы было уделено статье «Теоретико – методические подходы к реформированию системы налогообложения газодобывающих организаций в Российской Федерации», чьи авторы, Л.С. Гринкевич и А.С. Баландина рассматривают в первую очередь долю поступлений от газодобывающих предприятий в доходы консолидированного бюджета РФ и анализируют их динамику. [18, с. 43]

Так же большое внимание было уделено изучению и анализу учебного пособия Павлова Л.П. и Панкратова В.В. «Налогообложение добычи природного газа в Российской Федерации» в котором представлено становление и зарождения системы налогообложения данного рода предприятий. Так же в данном пособии большое внимание уделяется анализу налогообложения газовой отрасли зарубежных стран и анализируют возможность применения их опыта в системе налогообложения Российской Федерации. [41]

Основной методологической базы послужили методы системного анализа, метод аналогий и сравнительного анализа, а также историко-аналитический метод и метод дедукции.

Выпускная квалификационная работа состоит из введения, трех глав, заключения и списка использованных источников.

В введении обозначена ключевая проблема и обоснована актуальность темы выпускной квалификационной работы, так же в введении определен объект и предмет, поставлена цель и разработаны задачи.

В первой главе проведен теоретический анализ системы налогообложения, рассмотрены этапы становления и развития налогообложения газодобывающей отрасли, проанализированы реформы, которые претерпела существующая система налогообложения. Так же в первой главе дается подробный анализ роли налогов газодобывающей отрасли в консолидированном бюджете РФ и его динамика за последнее десятилетие.

Во второй главе проанализированы действующая система налогообложения АО «Ачимгаз», рассмотрены структуры и динамика налоговых платежей.

В третьей главе представлены предложения по оптимизации системы налогообложения и направления по совершенствованию налоговых платежей.

В заключении отражены основные выводы, полученные в результате анализа темы выпускной квалификационной работы и представлены рекомендации по выявленным проблемам.

Список литературы состоит из 52 источников и включает в себя нормативный акты, Федеральные законы, учебные пособия и научные статьи.

# ГЛАВА 1. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ГАЗОДОБЫВАЮЩЕЙ ОТРАСЛИ

## ИСТОРИКО – ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ

### 1.1 История налогообложения газодобывающей отрасли

Российская Федерация является мировым лидером по объемам запасов природного газа. Газ служит источником энергии, тепла, моторным топливом и сырьем для нефтехимии, жизнь большинства людей немыслима без этого «голубого топлива».

Важным периодом для России является 1966 год, когда начинается период развития советской газовой промышленности в Уренгойском регионе. «Голубое топливо» начинает поступать в столицу и другие города.

Первой формой государственно – производственной организации работников газовой промышленности стало открытое в 1948 году Главное управление по добыче природного газа, которое позже, а именно в 1956 году было преобразовано в Главное управление газовой промышленности при Совете министров СССР. [14, с. 49-60]

В 1992 году был принят Закон РФ «О недрах» который являлся первым законодательным актом, регулирующим платежи и сборы за добычу газа и газового конденсата. В данном законе было предусмотрено четыре вида различных платежей (таблица 1.1).

Таблица 1.1

Сборы и платежи в газодобывающей промышленности по закону  
«О недрах»

Вид платежа	Характеристика
1	2
Сбор за участие в конкурсе (аукционе) и выдачу лицензий	Данный сбор вносился всеми участниками аукциона на приобретение лицензионного участка. Сумма сбора состояла из затрат, которые понесли организаторы аукциона в ходе его проведения и подготовки

## Продолжение таблицы 1.1

1	2
Платежи за пользование недрами	Данные платежи могли быть как разовыми, так и регулярными
Акцизы	Особый вид налога, уплачиваемый с определенных видов производимой продукции
Отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы	Данные платежи совершали все пользователи недр, осуществляющих добычу какого либо полезного ископаемого. Плата устанавливалась в размерах, равных затратам государства по геологическому изучению недр

Источник: [24]

Платежи на пользование недрами включали в себя платеж за добычи полезных ископаемых, который сейчас называется НДС, платежи за проведение поисковых и геологических работ, а также платеж за пользование недрами в целях, не связанных с непосредственной добычей газа.

Инструкция «О порядке и сроках внесения в бюджет платы за право на пользование недрами» в то время, являлась основным нормативно – правовым документом, регламентирующим исчисление и уплату данных платежей.

Платежи за недра при добыче исчислялись исходя из объемов добычи полезного ископаемого умноженного на ставку налога. Так же были установлены нормативные потери, за которые налог не взимался, однако сверхнормативные потери исчислялись по двойному тарифу. Кроме того, были предусмотрены понижающие коэффициенты для тех организаций, которые реализовывали полезное ископаемое, которое было добыто сторонними организациями. Вид добываемого полезного ископаемого определял не только ставку налога, но и порядок распределения налоговых платежей от его добычи в бюджетной системе страны и уровнями управления.

Платежи, которые взимались за поисково – разведочные и иные работы, которые связаны с использованием земных недр с изменением системы налогообложения нефтегазодобывающих предприятий практически не изменились, на данный момент данные платежи являются регулярными и называются платежами за пользование недрами. [14]



Отчисления на воспроизводство минерально – сырьевой базы имели целевой характер и исчислялись в соответствии с той же налоговой базой, с которой определялись платежи за добычи полезных ископаемых. Отчисления на восстановление минерально – сырьевой базы зачислялись в федеральные и региональные целевые фонды и использовались с целью геологического восстановления недр. Определение размера платежей производилось в соответствии с Федеральным законом № 224 и инструкцией Государственной налоговой службы России. В данном случае налоговой базой выступал не объем добытых полезных ископаемых а тот товарный продукт, который получается на первом этапе их переработки. [8]

1 января 2002 года порядок уплаты и виды платежей за пользование недрами был полностью изменен в следствии ведения новой главы Налогового кодекса РФ «Налог на добычу полезных ископаемых» Основные цели введения данного налога представлены на рисунке 1.1.

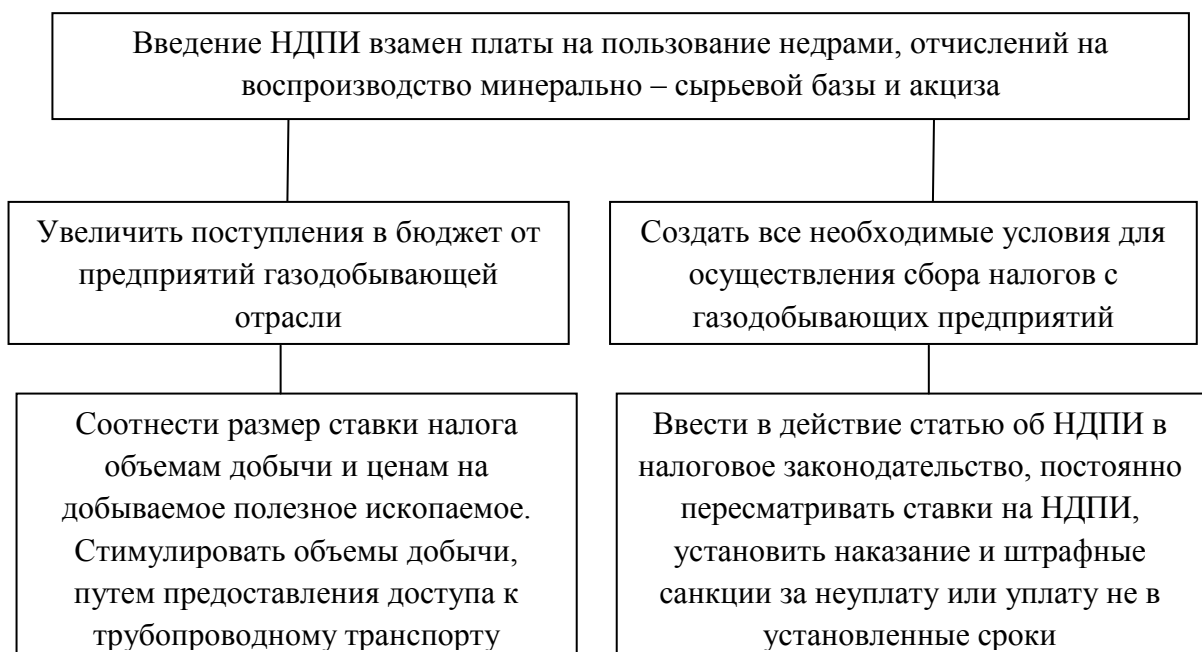


Рисунок 1.1 – Цели введения в Российской Федерации НДСПИ

Источник: [9]

Таким образом, проанализировав рисунок 1.1 можно сказать, что главной целью введения НДСПИ в Российской Федерации является желание увеличить

объем поступлений в федеральный бюджет от нефтегазодобывающих предприятий. После введения в систему налогообложения налога на добычу полезных ископаемых утратил силу закон № 224 – ФЗ и были внесены изменения в закон Российской Федерации «О недрах».

В 2003 году реформирование системы налогообложения газодобывающей отрасли было продолжено и выражалось в увеличении ставок НДС для нефти и газодобывающих предприятий, однако это привело к тому, что предприятия РФ, которые добывают газ и газовый конденсат были вынуждены сократить объемы добычи, что в свою очередь вызвало в 2005 году рост определенных льгот при расчете и оплате НДС в зависимости от места добычи и месторождения газа или газового конденсата. [9]

В 2008 году, в рамках принятия мер по борьбе с Мировым финансовым кризисом и для поддержания достигнутого уровня добычи нефти и газа Правительство Российской Федерации повысило с 9 до 15 долларов необлагаемый минимум при расчете ставки НДС. В 2009 году были введены налоговые каникулы для разработчиков месторождений на полуострове Ямал, севернее Северного полярного круга, Азовского и Каспийского моря. Так же 2009 год ознаменован одновременной отменой понижающего коэффициента к ставке НДС при добыче на разработанных участках. [14]

В 2011 году Государственной Думой Российской Федерации понижающий коэффициент был снова введен, а ставка по нему достигала 0% при разработке и добыче на территории Ямало – Ненецкого автономного округа.

1 января 2014 года вступили в силу изменения, внесенные в Налоговый кодекс РФ с целью создания благоприятных налоговых условий для инвестиционной поддержки нефтедобывающих и газодобывающих предприятий, которые заключаются в изменении порядка уплаты НДС предприятиями, чья деятельность связана с региональными инвестиционными проектами. [14]

С 1 июля 2014 года вновь были введены новые формулы для расчета ставок НДС в отношении газа и газового конденсата.

В 2016 году рассчитывать налог по газу стали по новому коэффициенту – К<sub>гп</sub> равному единице. Он характеризует экспортную доходность, при определении базового значения единицы условного топлива (Е<sub>ут</sub>). [3]

Пониженный коэффициент - 0,7317 действует для собственников объектов Единой системы газоснабжения (когда доля собственности более 50%), кроме следующих:

- плательщики, у которых по итогам налогового периода К<sub>гп</sub> меньше 0,35;
- организации, в которых участвует с долей не менее 50% российское предприятие и собственники объектов с суммарной долей менее 10%.

Повышен корректирующий коэффициент на газовый конденсат, К<sub>км</sub> равен 5,5. Повышение действует с 1 января 2016 согласно ФЗ №366 от 24.11.2014. В 2015 К<sub>км</sub> был равен 4,4. [3]

С 2017 года вступил в силу закон № 401 – ФЗ от 30 ноября 2016 года, который вносил изменения в Налоговый кодекс Российской Федерации. [4]

Закон № 401 – ФЗ внес изменения в ставки НДС, в частности вместо ранее используемых понижающих коэффициентов были определены коэффициенты, которые повышают налог на добычу полезных ископаемых для собственников системы газоснабжения Российской Федерации и организации, которые косвенно учувствуют в единой системе газоснабжения РФ. Данный закон так же предусматривает исключения, к которым относятся организации, уровень К<sub>гп</sub> которых меньше 0,35 и организации, в которых доля участников не менее 50% принадлежит российской организации, которая полностью или косвенно связана с Единой системой газоснабжения Российской Федерации. [4]

Таким образом, проведя анализ зарождения и становления налогообложения газодобывающей отрасли можно составить периодическую таблицу (таблица 1.2).

Этапы развития налогообложения газодобывающей отрасли в Российской Федерации

Период	Этап развития налогообложения газодобывающей отрасли
1	2
1992 год	Принят Закон РФ «О недрах», который предполагал уплату газодобывающими предприятиями 4 платежей (Сбор за участие в конкурсе (аукционе) и выдачу лицензий; Платежи за пользование недрами; Отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы; Акцизы)
1999 год	Введена таможенная пошлина на природный газ, которая составляла 5% от таможенной стоимости газа и не менее 2,5 евро за тонну.
2001 год	Введена глава 26 Налогового кодекса РФ «НДПИ», которая отменила уплату ранее начисляемых 4 платежей заменив их единым налогом на добычу полезных ископаемых. Так же увеличены таможенные пошлины до 10%, а к середине 2001 года вновь снижены до 5%
2002 – 2003 годы	Таможенные пошлины не изменяются и остаются на уровне 5%
2003 год	Реформирование системы налогообложения газодобывающей отрасли и увеличение ставок НДПИ для нефти и газодобычи
2004 год	Таможенная пошлина резко увеличилась до 30% таможенной стоимости
2005 год	В связи с повышенной ставкой НДПИ и таможенной пошлиной наблюдается рост определенных льгот при расчете и оплате НДПИ в зависимости от места добычи и месторождения газа или газового конденсата
2006 год	Принятие поправок в Постановлении Правительства и введение 0% таможенной пошлины на природный сжиженный газ
2008 год	В рамках принятия мер по борьбе с Мировым финансовым кризисом и для поддержания достигнутого уровня добычи нефти и газа Правительство Российской Федерации повысило с 9 до 15 долларов
2009 год	Введены налоговые каникулы для разработчиков месторождений на полуострове Ямал, севернее Северного полярного круга, Азовского и Каспийского моря. Отмена понижающего коэффициента к ставке НДПИ при добыче на разработанных участках.

## Продолжение таблицы 1.2

1	2
2011 год	Государственной Думой Российской Федерации понижающий коэффициент был снова введен, а ставка по нему достигала 0 % при разработке и добыче на территории ЯНАО
2012 год	Таможенные пошлины на пропан, бутаны, этилен, пропилен, бутилен и бутадиен, прочие сжиженные газы при экспорте теперь облагаются пошлиной в 133 долл. США (ранее – 237,1)
2013 год	Установление таможенной пошлины на природный газ 30%, на природный сжиженный газ 0% и на газовый конденсат 0%
2014 год	Вступили в силу изменения, внесенные в Налоговый кодекс РФ с целью создания благоприятных налоговых условий для инвестиционной поддержки нефтедобывающих и газодобывающих предприятий, которые заключаются в изменении порядка уплаты НДС предприятиями, чья деятельность связана с региональными инвестиционными проектами. Введены новые формулы для расчета ставок НДС в отношении газа и газового конденсата.
2017 год	Рассчитывать налог по газу стали по новому коэффициенту – К <sub>гп</sub> равному единице. Он характеризует экспортную доходность, при определении базового значения единицы условного топлива (Еут).

Источник: [14]

Проанализировав таблицу 1.2 можно сделать вывод, что система налогообложения газодобывающей отрасли претерпела большое количество изменений, основная часть которых приходится на период с 2009 – 2017 год. Началом развития системы налогообложения газодобывающих организаций стоит считать 1992 год, в котором был принят Федеральный закон Российской Федерации «О недрах». Стоит отметить, что в настоящий момент система налогообложения газодобывающих организаций не остановила процесс реформирования и в разработке находится много законов, касательно прибыли организаций газодобывающей отрасли, а так же дифференциации НДС в зависимости от качества добываемых полезных ископаемых.

Таким образом, можно сказать, что становление сегодняшней системы налогообложения газодобывающих организаций еще не завершено и нуждается в дифференциации налога на добавленную стоимость.

Налог на добычу полезных ископаемых уплачивается по каждому отдельному виду полезного ископаемого и отражается отдельным платежным документом.

Статьей 342 Налогового кодекса Российской Федерации устанавливаются действующие ставки на добычу полезных ископаемых, которые систематизированы в таблице 1.3. [3]

Таблица 1.3

## Ставки НДС в соответствии с Налоговым кодексом РФ

Налоговая ставка	Виды полезных ископаемых, в отношении которых применяется ставка
1	2
0%	Нормативные потери полезных ископаемых
	Попутный газ
	Подземные воды с содержанием полезных ископаемых
	Полезные ископаемые при разработке остаточных или списанных запасов полезных ископаемых
	Минеральных вод, используемых в лечебных и курортных целях
	Подземных вод для нужд сельского хозяйства
	Сверхвязкая нефть
	Горячий природный газ
	Кондиционные руды олова
0 %	Газовый конденсат в совокупности с газом горючим природным с целью производства сжиженного природного газа на полуострове Ямал и Гыданский до достижения совокупного объема добычи в 20 млн. тонн
	Нефти из конкретной залежи углеводородного сырья, отнесенной к баженовским, абалакским, хадумским или доманиковым продуктивным отложениям
3,8%	Калийные соли
4,0%	Торф
	Горючие сланцы
	Апатит – нефтелиновые, апатитовые и фосфоритовые руды
4,8%	Кондиционные руды черных металлов
5,5%	Сырье радиоактивных металлов
	Горно – химическое неметаллическое сырье
	Соли природного и чисто хлористого натрия
	Подземные промышленные и термальные воды
	Нефелины и бокситы

## Продолжение таблицы 1.3

1	2
6%	Горнорудное неметаллическое сырье
	Битуминозные породы
	Концентраты и другие полупродукты содержащие золото
	Иные полезные ископаемые
6,5%	Концентраты и другие полупродукты содержащие драгоценные металлы за исключением золота
	Драгоценные металлы, являющиеся полезными компонентами многокомпонентной комплексной руды
	Кондиционного продукта пьезооптического сырья, особо чистого кварцевого сырья и камнесамоцветного сырья
7,5%	Минеральные воды и лечебные грязи
8,0%	Кондиционные руды цветных металлов
	Ряд металлов, образующих собственные месторождения
	Многокомпонентные комплексные руды и полезные компоненты многокомпонентной комплексной руды
8,0%	Природные алмазы и другие драгоценные и полудрагоценные камни
919 рублей	За тонну обессоленной, обезвоженной и стабилизированной нефти
42 рубля за тонну	Газовый конденсат
35 рублей за 1000 м <sup>3</sup>	Горючий природный газ из всех месторождений углеводородного сырья
47 рублей за тонну	Антрацит
57 рублей за тонну	Уголь коксующийся
11 рублей за тонну	Уголь бурый
24 рубля за тонну	Уголь, за исключением антрацита, угля коксующегося и угля бурого
730 рублей за тонну	Многокомпонентная комплексная руда, добываемая на территории Красноярского края и содержащая медь
270 рублей за тонну	Многокомпонентная комплексная руда, не содержащая меди, никеля и металлов платиновой группы

Источник: [3]

Таким образом, в Российской Федерации в настоящий момент применяется большое количество дифференцированных ставок по НДС в зависимости от вида добываемого полезного ископаемого.

Проанализировав историю становления налогообложения газодобывающей отрасли стоит отметить, что специфичным для данной промышленности является налог на добычу полезных ископаемых, который и был подробно рассмотрен. Стоит отметить, что ставки данного налога претерпели колоссальные изменения и колеблются в зависимости от цен на определенный вид углеводорода на мировом рынке. Так же были изучены таможенные пошлины, который вернулись к ставкам установленным в 2001 году и являются довольно высокими. Проведенный анализ говорит о необходимости дифференциации налогообложения на добычу полезных ископаемых и введения льгот для определенных видов добычи.

## 1.2 Роль и значение газодобывающей отрасли

В настоящее время топливно – энергетический комплекс представляет собой одну из важнейших сфер деятельности, которая играет ключевую роль в формировании доходной части бюджета страны. Помимо высоких объемов налоговых платежей, топливно – энергетический комплекс формирует 25% от всего объема внутреннего валового продукта, способствует развитию внутренних и внешнеторговых отношений РФ с другими государствами, а также обеспечивает большую часть валютных поступлений в РФ от продажи нефтепродуктов и углеводородного сырья.

В силу развития промышленности и научно – технического прогресса потребности человечества в потреблении энергоресурсов меняются, в настоящее время наибольшим спросом пользуется природный газ, который является основным видом энергоресурсов активно используется во всех сферах деятельности.



Газовая отрасль Российской Федерации представляет собой совокупность предприятий по его добыче, переработке, эксплуатации, а так же предприятий, которые способствуют его транспортировке, хранению и разведке новых газовых месторождений. В целом газовый комплекс Российской Федерации насчитывает более 5000 предприятий всех форм собственности и видов деятельности относительного данного природного ископаемого. [8]

Газовая отрасль, наряду с нефтяной является одной из ведущих, что обусловлено рядом причин:

- обеспечивает природным ресурсом основные отрасли промышленности Российской Федерации;
- обеспечивает потребность населения в газе;
- является основным работодателем для сотни тысяч человек Российской Федерации;
- выступает инвестором крупных инновационных проектов;
- способствует развитию многих смежных отраслей хозяйствования;
- вносит большой вклад в бюджетную систему Российской Федерации.

В настоящий момент Российская Федерация занимает лидирующие позиции по объемам разведанных запасов природного газа, а наиболее крупные газовые месторождения расположены в Западно – Сибирской части страны, и характеризуются высоким уровнем сложности разработки в связи с большим слоем вечной мерзлоты и неблагоприятным климатом.

Европейская часть Российской Федерации так же богата запасами природного газа, однако их объем намного меньше, чем в Западной Сибири. Среди европейских регионов, которые обладают внушительными запасами природного газа можно назвать Оренбургскую и Астраханскую область.

В 2017 г. впервые после трехлетнего спада добыча природного и попутного газа на территории Российской Федерации выросла по сравнению с аналогичным показателем прошлого года на + 0,7% (+ 4,7 млрд. куб. м.) и составила 640,2 млрд. куб. м. газа (рисунок 1.2).

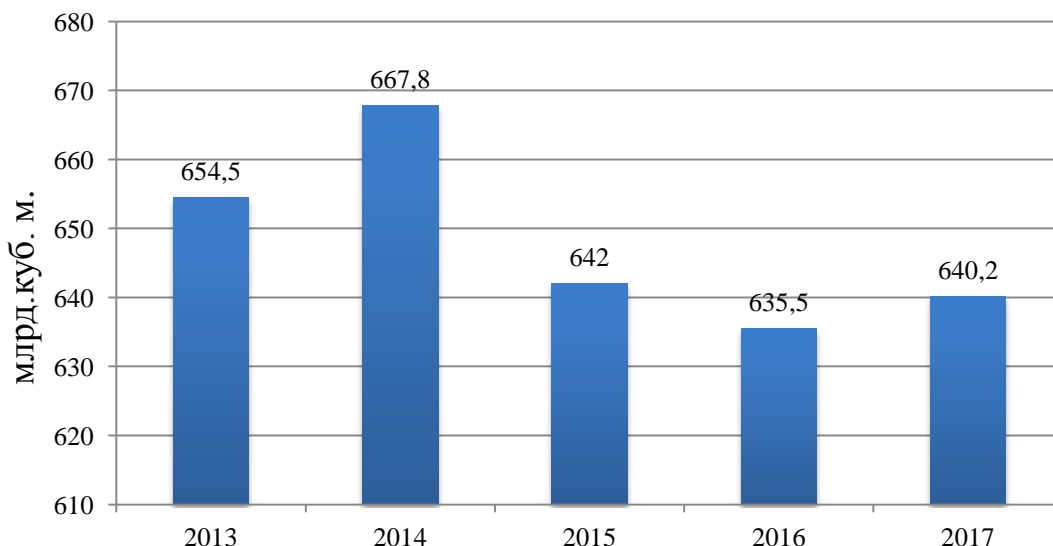


Рисунок 1.2 - Добыча природного и попутного нефтяного газа, млрд. куб. м.

Источник: [24]

Всего за 2017 г. в стране добыто 640,2 млрд. куб. м. газа, что выше уровня 2016 г. на + 4,7 млрд. куб. м. (+ 0,7%). В том числе: природного газа — 556,9 млрд. куб. м. (– 0,1 млрд. куб. м. или – 0,02% к 2016 г.); попутного нефтяного газа — 83,3 млрд. куб. м. (+ 4,7 млрд. куб. м. или + 5,98% к 2016 г.).

По состоянию на 01.01.2017 г., добычу природного и попутного нефтяного газа на территории страны осуществляют 268 добывающих предприятий, в том числе: 85 входящих в состав вертикально-интегрированных нефтяных холдингов (ВИНК); 16 дочерних компаний ПАО «Газпром»; 5 структурных подразделений ПАО «НОВАТЭК»; 159 независимых нефтегазодобывающих компаний; 3 предприятия, работающие на условиях соглашений о разделе продукции (операторы СРП). [31]

Впервые за три года в 2017 году выросла добыча газа, экспорт увеличился более чем на 8 % и составил 208,6 млрд. куб. м. (рисунок 1.3). Также в течение 2017 года наблюдался рост поставок газа на внутренний рынок +2,8 % к 2016 г. (рисунок 1.4).

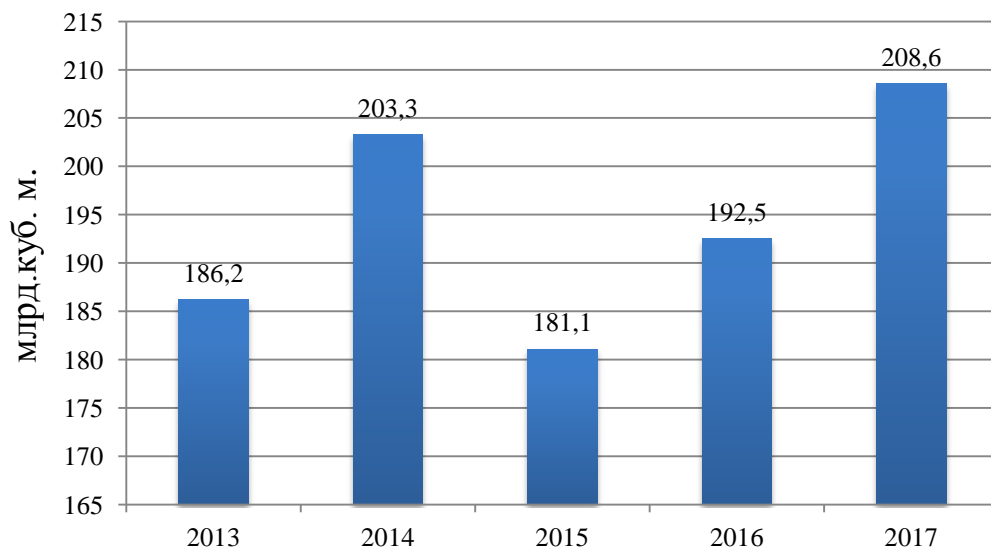


Рисунок 1.3 - Поставка российского газа на экспорт, млрд. куб. м.

Источник: [31]

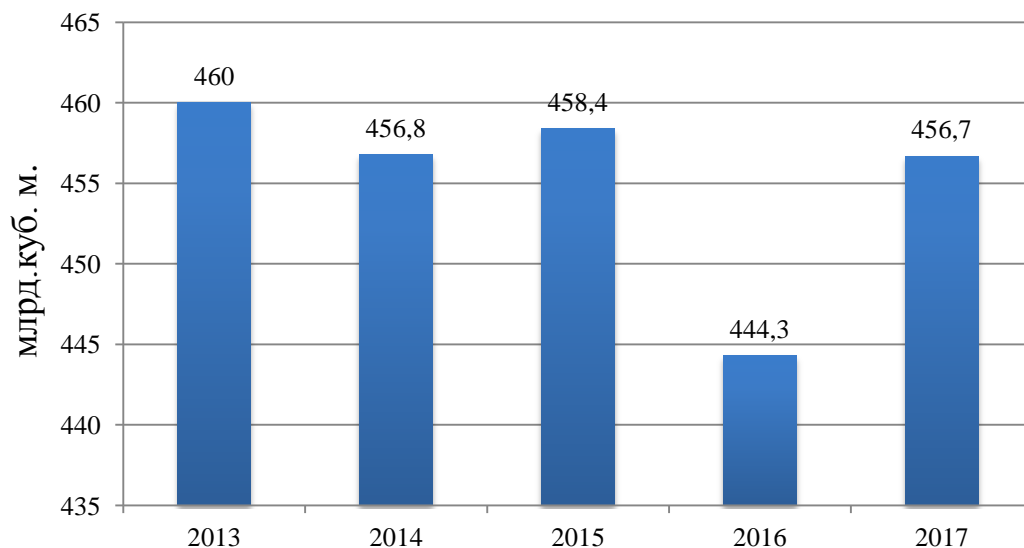


Рисунок 1.4 - Поставка российского газа на внутренний рынок, млрд. куб. м.

Источник: [31]

По рисунку 1.3 видно, что поставки российского газа за анализируемый период не имеют четко выраженной тенденции, однако стоит отметить, что в 2017 году, они составляли 208,6 млрд. куб. м. газа, что является наивысшим показателем за анализируемый период. Наименьший объем поставок был отмечен в 2015 году - 181,1 млрд. куб. м., после чего начался стремительный рост объемов поставок.

Так же значительный объем поставок наблюдался в 2014 году и достигал значения в 203,3 млрд. куб. м., что практически равно уровню поставок 2017 года.

Что касается поставок российского газа внутри страны, то здесь так же не наблюдается четко выраженной тенденции. В 2013 году поставки составляли 460 млрд. куб. м, что являлось максимальным объемом поставок, за анализируемый период. В 2014 году наблюдался незначительный спад - 456,8 млрд. куб. м., а затем небольшой рост – 458,4 млрд. куб. м. В 2016 году снова был спад поставок – 444,3 млрд. куб. м. а затем вновь рост – 456,7 млрд. куб. м. в 2017 году. В целом характеризуя поставки газа стоит отметить положительную динамику 2017 года, что было вызвано общим ростом добычи данного ресурса. [31]

Газовая отрасль занимает 8% в структуре валового внутреннего продукта Российской Федерации, обеспечивает около 2% доходов консолидированного бюджета Российской Федерации (таблица 1.4), а также 19% поступлений валютной выручки государства за счет экспортных поставок газа.

Таблица 1.4

Роль газодобывающей отрасли в доходах консолидированного бюджета Российской Федерации, млрд. руб.

Показатель	2013	2014	2015	2016	2017
Доходы консолидированного бюджета	23435,10	2442,69	26766,08	26922,01	28181,54
НДПИ, всего	2459,4	2575,78	2904,85	3226,83	2929,41
Доля НДПИ	10,49	10,54	10,85	11,99	10,39
НДПИ газодобывающих предприятий	866,1	921,2	1096,7	1125,4	1196,3
Доля НДПИ газодобывающих компаний в доходах, %	3,70	3,77	4,10	4,18	4,24

Источник: [12, с. 273]

Проанализировав таблицу 1.4 можно сказать, что доходы консолидированного бюджета Российской Федерации имеют положительную динамику роста с 2013 по 2016 год и в 2017 году составляют 28181,54 млрд. руб. Так же стоит отметить постоянный рост НДПИ, сумма которого в 2017 году составила 2929,41 млрд. руб., а газодобывающих организаций 1196,3 млрд. руб. Стоит сказать, что доля НДПИ газодобывающих предприятий в доходах консолидированного бюджета РФ имеет тенденцию роста и составляет в среднем 4% от общей суммы доходов, а значит играет важную роль в формировании бюджета страны.

Одним из важных показателей государства является уровень его ВВП, динамика которого представлена в таблице 1.5, а так же определена доля НДПИ газодобывающих предприятий в нем.

Таблица 1.5

Роль газодобывающей отрасли в ВВП Российской Федерации, млрд. руб.

Показатель	2013	2014	2015	2016	2017
ВВП	66926,9	71016,7	79199,7	83232,6	86043,6
НДПИ газодобывающих предприятий	866,1	921,2	1096,7	1125,4	1196,3
Доля НДПИ газодобывающих предприятий в ВВП, %	1,29	1,30	1,38	1,35	1,39

Источник: [11, с. 292]

Таким образом, стоит отметить рост ВВП Российской Федерации и возрастающую долю в нем налога на добычу полезных ископаемых газодобывающих организаций, которая в среднем составляет 1,3% от уровня ВВП страны.

Можно сказать, что газодобывающая отрасль играет важную роль не только для жителей страны, но и для ее экономического положения и развития. В настоящий момент Российская Федерация занимает лидирующие позиции по объемам разведанных запасов природного газа, а наиболее крупные газовые

месторождения расположены в Западно – Сибирской части страны, и характеризуются высоким уровнем сложности разработки в связи с большим слоем вечной мерзлоты и неблагоприятным климатом.

Европейская часть Российской Федерации так же богата запасами природного газа, однако им объем намного меньше, чем в Западной Сибири. Среди европейских регионов, которые обладают внушительными запасами природного газа можно назвать Оренбургскую и Астраханскую область.

Подводя итоги анализа теоретических аспектов налогообложения газодобывающей отрасли, стоит отметить, что система прошла ряд преобразований, которые кардинально изменили принцип взимания налогов с добычи газа и газового конденсата с введением налога на добычу полезных ископаемых, который позволил дифференцировать добычу полезных ископаемых по видам полезных ресурсов, основная часть преобразования налогообложения газодобывающей отрасли приходится на период с 2009 – 2017 год. Началом развития системы налогообложения газодобывающих организаций стоит считать 1992 год, в котором был принят Федеральный закон Российской Федерации «О недрах». Стоит отметить, что в настоящий момент система налогообложения газодобывающих организаций не остановила процесс реформирования и в разработке находится много законов, касательно прибыли организаций газодобывающей отрасли, а так же дифференциации НДС в зависимости от качества добываемых полезных ископаемых.

Так же стоит отметить, что на сегодняшний момент уровень ставок и транспортных пошлин является сдерживающим фактором для развития данной отрасли.

Кроме того, была определена роль газодобывающих предприятий в уровне ВВП страны и доходах консолидированного бюджета РФ, что еще раз подчеркивает важность развития данной отрасли и определения различных стимулов для ее дальнейшего продвижения.

## ГЛАВА 2. АНАЛИЗ ДЕЙСТВУЮЩЕЙ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ГАЗОДОБЫВАЮЩИХ ПРЕДПРИЯТИЙ (НА МАТЕРИАЛАХ АО «АЧИМГАЗ»)

### 2.1. «Налоговое поле» АО «Ачимгаз»

Особенности налогообложения газодобывающей отрасли рассмотрим на примере крупного газодобывающего предприятия АО «Ачимгаз».

АО «Ачимгаз» создано 17 июля 2003 года на паритетных началах с участием «Wintershall AG» (50%), 100% дочерней компании концерна BASF, и ООО «Газпром добыча Уренгой» (50%), 100% дочерней компании ПАО «Газпром». Цель создания предприятия - разработка участка 1А ачимовских залежей Уренгойского месторождения (УНГКМ). [53]

Вид деятельности предприятия: Добыча природного газа и газового конденсата.

В настоящее время общий фонд составляет 54 скважины на 12 кустовых площадках. Из них действующий фонд – 42 скважины. Ведётся бурение четырёх и освоение (гидроразрыв пласта) двух скважин. 10 скважин находятся в обвязке. Силами подрядных организаций проводятся работы по строительству газосборных коллекторов, линий электропередач и обустройству кустов газовых скважин, отсыпке кустовых площадок. [53]

Весь объем добытых полезных ископаемых продается местным промышленным потребителям и ПАО «Газпром». Цена на газ формируется исходя из оптовой цены на газ, рассчитанной в соответствии с утвержденными приказами ФСТ РФ «Положением об определении формулы цены газа» и «Об установлении понижающего коэффициента, а также коэффициентов, определяющих дифференциацию цен на природный газ по регионам Российской Федерации, являющихся составной частью формулы цены на газ». При этом производится пересчет оптовой цены газа на фактическую объемную

теплоту сгорания. В таблице 2.1 представлены основные технико-экономические показатели, характеризующие деятельность организации.

Таблица 2.1

Анализ основных технико-экономических показателей деятельности  
АО «Ачимгаз»

Наименование показателей	2015 г.	2016 г.	2017 г.	Абсолютное изменение (2017 к 2016) тыс. руб.	Темп роста, % 2017 г к 2016 г.
Объем товарной продукции газа, тыс. м <sup>3</sup>	1 350 194,00	1 565 617,00	1 967 254,00	401 637,00	125,65
Объем добычи газового конденсата, млн. тонн	11,3	12,5	13,2	0,70	105,60
Выручка от реализации, млн. руб.	28 797,70	27 993,60	31 026,70	3 033,10	110,83
Затраты на производство продукции (себестоимость), млн. руб.	3 944,10	5 386,02	7 313,60	1 927,58	135,79
Чистая прибыль, млн. руб.	18 873,30	20 441,02	17 535,90	-2 905,12	85,79

Составлено автором на основе источника: [53]

Показатели, представленные в таблице 2.1 свидетельствуют о росте прибыли предприятия, что означает рост налоговых платежей, поступающих в бюджет.

Объем товарной продукции газа в АО «Ачимгаз» имеет тенденцию роста, темп роста объемов товарного газа в 2017 году составил 125,65%. По мимо роста добычи природного газа на предприятии наблюдается рост газового конденсата, который в 2017 году составил 13,2 миллиона тонн, что на 5,6% больше, чем в 2016 году.



Выручка от реализации продукции на предприятии так же имеет тенденцию роста, однако ее темпы ниже темпов добычи. Затраты на производство в АО «Ачимгаз» в 2017 году возросли на 35,79%, а объем чистой прибыли сократился на 14,21%, что может свидетельствовать о росте налогов исследуемого предприятия.

Учетная политика АО «Ачимгаз» для целей налогового учета - совокупность допускаемых Налоговым кодексом Российской Федерации способов (методов) определения доходов и (или) расходов, их признания, оценки и распределения, а также иных необходимых для целей налогообложения показателей финансово - хозяйственной деятельности Общества, утверждаемая приказом Общества.

На рисунке 2.1 представлены все налоги, которые уплачивает АО «Ачимгаз».

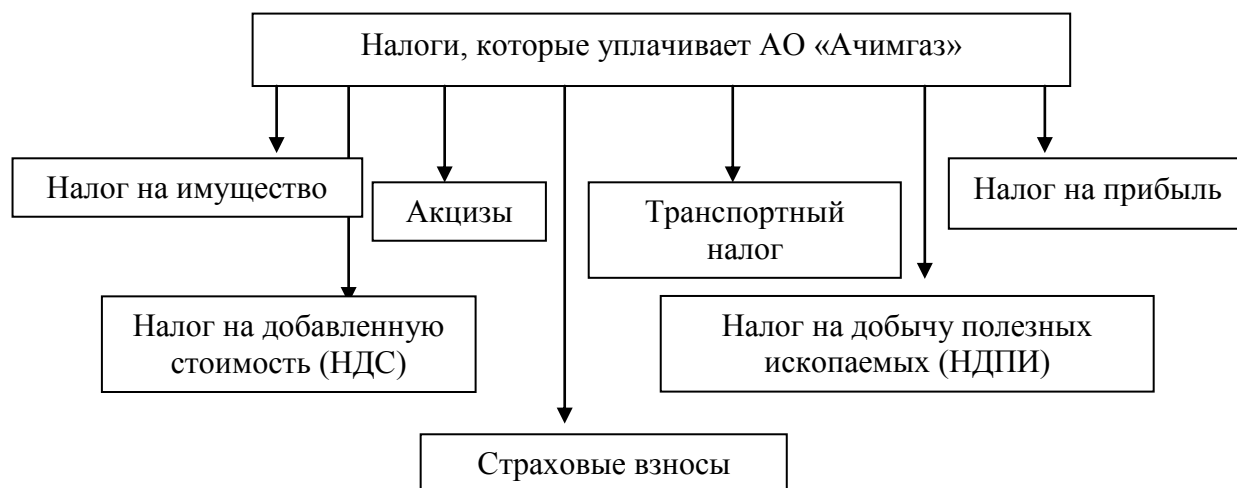


Рисунок 2.1 – Налоги, уплачиваемые АО «Ачимгаз»

Источник: [2;3]

Таким образом, по рисунку 2.1 видно, что АО «Ачимгаз» уплачивает семь видом разнообразных налогов, для подробного их анализа рассмотрим объект, налоговую базу и ставки каждого из них более подробно.

Объектом налогообложения НДС в АО «Ачимгаз» является реализации товаров по территории Российской Федерации, выполнение строительно – монтажных работ на месторождениях АО «Ачимгаз», ввод товаров на

территорию Российской Федерации, необходимых для осуществления основного вида деятельности.

При реализации товаров (работ, услуг), вывезенных в таможенном режиме экспорта, налоговую базу АО «Ачимгаз» определяет в соответствии с пунктом 9 статьи 167 НК РФ. [3]

Для определения НДС, принимаемого к вычету по операциям, облагаемым по ставке 0%, АО «Ачимгаз» определяет долю расходов на приобретение сырья и переработку, исходя из количества реализованных на экспорт всех видов вырабатываемой готовой продукции. Для расчета доли расходов по переработке сырья АО «Ачимгаз» принимает среднюю цену, предъявляемую поставщиком услуг по переработке. Остальные вышеуказанные расходы, относящиеся к реализации продукции на экспорт, АО «Ачимгаз» принимает по фактическим затратам. При осуществлении облагаемых и необлагаемых НДС операций Общество вправе не распределять НДС на основе пропорции и принимать весь «входной» НДС к вычету в тех налоговых периодах, в которых доля совокупных расходов на приобретение и (или) реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых не подлежат налогообложению, не превышает 5% общей величины совокупных расходов на приобретение и реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав. [3]

Совокупные расходы Общества по всем видам необлагаемой НДС деятельности определяются, как сумма прямых (напрямую относящихся к реализации необлагаемой НДС продукции) и косвенных затрат.

Налогообложение НДС по ставке 10% в АО «Ачимгаз» не производится. Основной процентной ставкой, которой пользуется АО «Ачимгаз» при определении платежей по НДС является 13% , в соответствии с пунктом 3 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации. [3]

Для целей исчисления акцизов в АО «Ачимгаз» установлено отдельное определение налоговой базы по каждому виду подакцизных товаров, облагаемых акцизом по разным ставкам, посредством ведения отдельных

регистров бухгалтерского учета в соответствии со статьей 205.1 и 194 Налогового кодекса Российской Федерации. Видом подакцизного товара АО «Ачимгаз» является природный газ, реализуемый за рубежом, налоговая ставка которого составляет 30 %. [3]

АО «Ачимгаз» начал реализацию природного газа за рубеж в 2013 году, поставки газа на данный момент являются незначительными, но в будущем планируется увеличивать их объем.

Еще одним видом уплачиваемого АО «Ачимгаз» налога, является налог на прибыль организаций. Объектом налогообложения выступает прибыль АО «Ачимгаз» полученная вследствие реализации добытого природного газа и газового конденсата. Налоговой базой является полученная АО «Ачимгаз» прибыль, после вычитания расходов, отнесенных на производственную деятельность в соответствии со статьей 274 Налогового кодекса Российской Федерации. [3]

В соответствии с законом ЯНАО от 25.09.2008 № 77-АО для АО «Ачимгаз» установлена пониженная ставка налога на прибыль организаций, зачисляемого в бюджет субъекта Российской Федерации, в размере 13,5%.

Уплата авансовых платежей по налогу на прибыль производится АО «Ачимгаз» ежемесячно, исходя из одной трети фактически уплаченного квартального авансового платежа за квартал, предшествующий кварталу, в котором производится уплата ежемесячных авансовых платежей.

Основным видом деятельности АО «Ачимгаз» является добыча газа горючего природного. Предприятие признано в соответствии с действующим законодательством пользователем недр.

В соответствии с главой 26 Налогового кодекса «Налог на добычу полезных ископаемых» объектом налогообложения в АО «Ачимгаз» является добываемый природный горючий газ и газовый конденсат. [3]

В соответствии с п.2 ст. 338 НК РФ налоговая база при добыче природного горючего газа, добытого из всех видов месторождений

углеводородного сырья, определяется как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении. [3]

Количество добытого полезного ископаемого «газ горючий природный» определяется в единицах объема (п.1 ст. 339 НК РФ).

В учетной политике налогоплательщика АО «Ачимгаз» для целей налогообложения утвержден прямой метод определения количества добытого полезного ископаемого (п.2 ст. 339 НК РФ).

До 01 июля 2014 в отношении газа горючего природного и газового конденсата были установлены специфические (твердые) ставки НДС и применялся понижающий коэффициент для отдельной категории налогоплательщиков. С 1 июля 2014 года Федеральным законом от 30.09.2013 №263-ФЗ введен новый порядок определения ставки НДС по газовому конденсату и горючему природному газу, добываемых из всех видов месторождений углеводородного сырья, с учетом таких факторов, как сложность проведения работ по добыче, степень выработанности участка недр и затраты на транспортировку.

В связи с тем, что АО «Ачимгаз» является совместным предприятием ООО «Газпром добыча Уренгой» - 100 % дочернего общества ПАО «Газпром», владельца объектов Единой системы газоснабжения, и «Винтерсхал АГ», и доля участия ООО «Газпром добыча Уренгой» составляет 51 %, понижающий коэффициент 0,673 при расчете НДС не применяется.

В соответствии с п.2 ст. 342 НК РФ с 1 июля 2014 года налоговая ставка определяется по формуле 2.2

$$\text{Ставка НДС}_{\text{природный газ}} = \text{Базовая ставка НДС} * E_{\text{ут}} * K_c * T_g, \quad (2.1)$$

где Базовая ставка НДС – ставка НДС, устанавливается п.2 ст. 342 НК РФ;

$E_{\text{ут}}$  – базовое значение единицы условного топлива;

$K_c$  – коэффициент, характеризующий степень сложности добычи газа горючего природного и (или) газового конденсата из залежи углеводородного сырья;

$T_r$  – показатель, характеризующий расходы на транспортировку газа горючего природного.

Если полученная сумма оказалась меньше 0, значение налоговой ставки принимается равным 0. Налоговая ставка, исчисленная в соответствии с настоящим подпунктом, округляется до полного рубля в соответствии с действующим порядком округления. [3]

В соответствии с пп.5 п.2 ст. 342 НК РФ, в связи с тем, что АО «Ачимгаз» является организацией, в которой непосредственно и (или) косвенно участвуют собственники объектов Единой системы газоснабжения и суммарная доля такого участия составляет более 50 процентов, и коэффициент, характеризующий долю добытого газа горючего природного (за исключением попутного газа) в суммарном объеме добытого углеводородного сырья составляет более  $0,35 O_v = 0,64$  АО «Ачимгаз» уплачивает НДС с природного горючего газа по ставке 0%. [3]

По мимо газа, АО «Ачимгаз» ведет добычу газового конденсата, ставки на который представлены в таблице 2.3

Таблица 2.3

Динамика изменения ставок НДС на газовый конденсат по которым определяется сумма НДС в АО «Ачимгаз»

Год	Ставка НДС
1	2
2013	590 рублей за тонну
2014	647 рублей за тонну
2015	<p>НДС конденсат (1 тонна) = 42 руб. × Еут × Кс × Ккм, где</p> <p>Еут – базовое значение единицы условного топлива (п. 1 ст. 342.4 НК РФ);</p> <p>Кс – коэффициент сложности добычи (п. 7 ст. 342.4 НК РФ);</p> <p>Ккм – корректирующий коэффициент 4,4</p>

1	2
2016	НДСП конденсат (1 тонна) = 42 руб. × Еут × Кс × Ккм, где Еут – базовое значение единицы условного топлива (п. 1 ст. 342.4 НК РФ); Кс – коэффициент сложности добычи (п. 7 ст. 342.4 НК РФ); Ккм – корректирующий коэффициент 5,5
2017	НДСП конденсат (1 тонна) = 42 руб. × Еут × Кс × Ккм, где Еут – базовое значение единицы условного топлива (п. 1 ст. 342.4 НК РФ); Кс – коэффициент сложности добычи (п. 7 ст. 342.4 НК РФ); Ккм – корректирующий коэффициент 6,5

Источник: [3]

По мимо этого для расчета НДСП газового конденсата существует такое понятие как нормативные потери, которые вычитаются из суммы исчисленного налога на добычу полезных ископаемых по следующей формуле:

$$V_{\text{ГК}} = K_{\text{шфлу}} * M_{\text{ГК}} * B, \quad (2.2)$$

где  $K_{\text{шфлу}}$  – коэффициент извлечения широкой фракции легких углеводородов при переработке газового конденсата;

$M_{\text{ГК}}$  – количество добытого налогоплательщиком газового конденсата, переработанного на технологическом оборудовании по его переработке для получения широкой фракции легких углеводородов ;

$B$  – ставка налогового вычета в рублях на 1 тонну широкой фракции легких углеводородов, полученной из газового конденсата, добытого налогоплательщиком, рассчитываемая по следующей формуле [3]:

$$B = 147 + (n - 1) * 147, \quad (2.3)$$

где  $n$  – порядковый номер налогового периода, отсчитываемый последовательно с 1 января 2018 года, учитывая, что порядковый номер налогового периода, начинающегося 1 января 2018 года, равен 1.

Начиная с тридцать шестого налогового периода ( $n = 36$ ), отсчитываемого в порядке, установленном настоящим пунктом, значение ставки налогового вычета (В) принимается равной 5 280.

Кроме этого существуют сверхнормативные потери газового конденсата, которые облагаются по ставке, соответствующей добыче природного конденсата приведенной в таблице 2.3. Кроме того, существуют пределы налогооблагаемого объема добычи газового конденсата, которые представлены в таблице 2.4. (письмо Минэкономразвития России от 16.09.2017 № 28175 – АВ/ДОЗи)

Таблица 2.4

**Нормативы потерь газового конденсата и пределы объемов добычи  
газового конденсата подлежащих налогообложению**

Показатель	2013	2014	2015	2016	2017
Норматив потерь газового конденсата, добываемого из всех видов месторождений, млн. тонн	0,072	0,073	0,070	0,080	0,083
Предельный объем налогооблагаемого газового конденсата из всех видов месторождений, млн. тонн	29,397	29,954	28,235	31,616	33,657

Составлено автором на основе источника: [7]

Таким образом, исчисление НДС в АО «Ачимгаз» производится по объемам добычи газового конденсата в разрезе предельно допустимых объемов, нормативных потерь и сверхнормативных потерь. Сверхнормативные потери увеличивают размер НДС, уплачиваемого предприятием и значительно увеличивает уровень налоговой нагрузки и снижают размер полученной прибыли, то есть могут являться резервом для рационализации налоговых платежей.

Для исчисления транспортного налога АО «Ачимгаз» осуществляет раздельное ведение учета транспортных средств, не являющихся объектами налогообложения транспортным налогом. Начисление транспортного налога

осуществляется с использованием субсчета 68-11 «Расчеты по транспортному налогу».

Налоговые ставки по транспортному налогу на 2016-2018 годы в Ямало-Ненецком автономном округе установлены в зависимости от мощности двигателя, тяги реактивного двигателя или валовой вместимости транспортных средств, категории транспортных средств, а также от даты выпуска автомобиля в расчете на одну лошадиную силу мощности двигателя транспортного средства, один килограмм силы тяги реактивного двигателя, одну регистрационную тонну транспортного средства или единицу транспортного средства.

В таблице 2.5 представлены объекты налогообложения и налоговая ставка для транспортных средств, которые находятся в распоряжении АО «Ачимгаз».

Таблица 2.5

Ставки на транспортный налог установленные в Ямало – Ненецком автономном округе

Наименование объекта налогообложения	Налоговая ставка в рублях
1	2
Автомобили легковые с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
До 100 л.с. (до 73,55 кВт) включительно	15
Свыше 100 л.с. до 150 л.с. (свыше 73,55 кВт до 110,33 кВт) включительно	24,5
Свыше 150 л.с. до 200 л.с. (свыше 110,33 кВт до 147,1 кВт) включительно	25
Свыше 200 л.с. до 250 л.с. (свыше 147,1 кВт до 183,9 кВт) включительно	37,5
Свыше 250 л.с. (свыше 183,9 кВт)	75
Автобусы с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
До 200 л.с. (до 147,1 кВт) включительно	20
Свыше 200 л.с. (свыше 147,1 кВт)	40



## Продолжение таблицы 2.5

1	2
Автомобили грузовые с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
До 100 л.с. (до 73,55 кВт) включительно	25
Свыше 100 л.с. до 150 л.с. (свыше 73,55 кВт до 110,33 кВт) включительно	40
Свыше 150 л.с. до 200 л.с. (свыше 110,33 кВт до 147,1 кВт) включительно	50
Свыше 200 л.с. до 250 л.с. (свыше 147,1 кВт до 183,9 кВт) включительно	65
Свыше 250 л.с. (свыше 183,9 кВт)	85

Источник: [3]

В соответствии с законом ЯНАО от 25.09.2008 № 73-АО для АО «Ачимгаз» установлена пониженная ставка налога на имущество организаций в размере 1,1%.

АО «Ачимгаз» ведет отдельный учет имущества отдельно в отношении имущества, подлежащего налогообложению по местонахождению Общества (месту постановки на учет в налоговых органах) и в отношении каждого объекта недвижимого имущества, находящегося вне местонахождения Общества.

При исчислении налога на имущество налоговую базу АО «Ачимгаз» определяет исходя из остаточной стоимости основных средств и имущества, подлежащего принятию в состав основных средств, отражаемых в активе бухгалтерского баланса по счетам:

- 01 «Основные средства» и 03 «Доходные вложения в материальные ценности» за исключением имущества приобретенного (созданного) для целей сдачи в аренду и(или) лизинг (за минусом суммы амортизации на счете 02 «Амортизация основных средств»);

- иные счета бухгалтерского учета (в частности, при передаче или приобретении основных средств в рамках совместной деятельности).

АО «Ачимгаз» ведет обособленное выделение в учете остаточной стоимости основных средств и имущества, подлежащего принятию в состав основных средств, по следующим группам:

- объекты, место фактического нахождения которых совпадает с местом нахождения Общества;
- недвижимое имущество, фактически находящееся вне места нахождения Общества и обособленных подразделений, выделенных на отдельный баланс;
- объекты, освобождаемые от налогообложения (льготируемые);
- объекты, облагаемые по разным налоговым ставкам.

Страховые взносы уплачиваются по месту нахождения Общества. Сумму страховых взносов и авансовых платежей, подлежащую перечислению в федеральный бюджет и соответствующие государственные внебюджетные фонды АО «Ачимгаз» определяет в рублях и копейках.

Таким образом, рассмотрев налоговое поле АО «Ачимгаз» можно сказать, что для организации осуществляется льготная система налогообложения только в части налога на добычу полезных ископаемых по добываемому газу и по объему полученной прибыли. Для всех остальных видов налоговых платежей для АО «Ачимгаз» установлены ставки в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации.

## 2.2 Анализ структуры и динамики налоговых платежей

### АО «АЧИМГАЗ»

АО «Ачимгаз» является плательщиком большого количества разнообразных налоговых платежей. Для определения эффективности налогообложения прибыли, налоговой нагрузки реализации продукции и коэффициента налогообложения операционных доходов на первом этапе необходимо рассмотреть динамику и структуру налоговых платежей. В

таблице 2.6 представлена динамика налоговых платежей по виду налога за анализируемый период.

Таблица 2.6

Динамика налоговых платежей АО «Ачимгаз» в анализируемом периоде,  
млн. руб.

Вид налога	2013	2014	2015	2016	2017
1	2	3	4	5	6
НДС	2153,44	3240,94	3800,95	4573,66	5847,74
Налог на прибыль	1546,4	2414,6	3180,2	2912,9	3777,7
Налог на имущество	56,3	74,2	92,6	102,1	115,9
Налог на добычу полезных ископаемых	3074	3987,6	4172,7	6587,5	8200
Страховые взносы	126,5	155,9	159,31	186,76	191,67
Транспортный налог	38,11	47,02	54,56	81,23	106,55
Акцизы	63,8	29,23	31,53	27,23	48,63
Итого	7058,55	9949,49	11491,9	14471,4	18288,2

Составлено автором на основе источника: [53]

По таблице 2.6 видно, что наблюдается рост налоговых платежей за анализируемый период. Общая сумма уплачиваемых АО «Ачимгаз» платежей увеличилась с 7058,55 млн. рублей в 2013 году до 18288,2 млн. рублей в 2017 году. Общий темп роста налоговых платежей за анализируемый период составил 259%, то есть размер уплачиваемых налогов увеличился в 2,6 раз. Основной рост произошел по налогу на добычу полезных ископаемых, что

объясняется ростом объемов добычи газового конденсата на месторождении АО «Ачимгаз». Сумма налога на добычу полезных ископаемых в 2017 году составила 8200 миллионов рублей, данный вид налога для АО «Ачимгаз» является самым большим.

Для более наглядного изменения в объемах налоговых платежей представим их динамику в виде рисунка 2.2.

По рисунку 2.2 видно, что НДС стремительно увеличивается начиная с 2015 года. Кроме НДС на рисунке видно рост налога на прибыль АО «Ачимгаз», которая за анализируемый период увеличилась на 244,29% и рост объема НДС, темпы роста которых за анализируемый период составили 271,55%. По уровню налоговых платежей первое место занимает НДС – 8200 млн. руб. в 2017 году, затем идет налог на добавленную стоимость – 5847,74 млн. руб. и налог на прибыль – 3777,7 млн. руб.

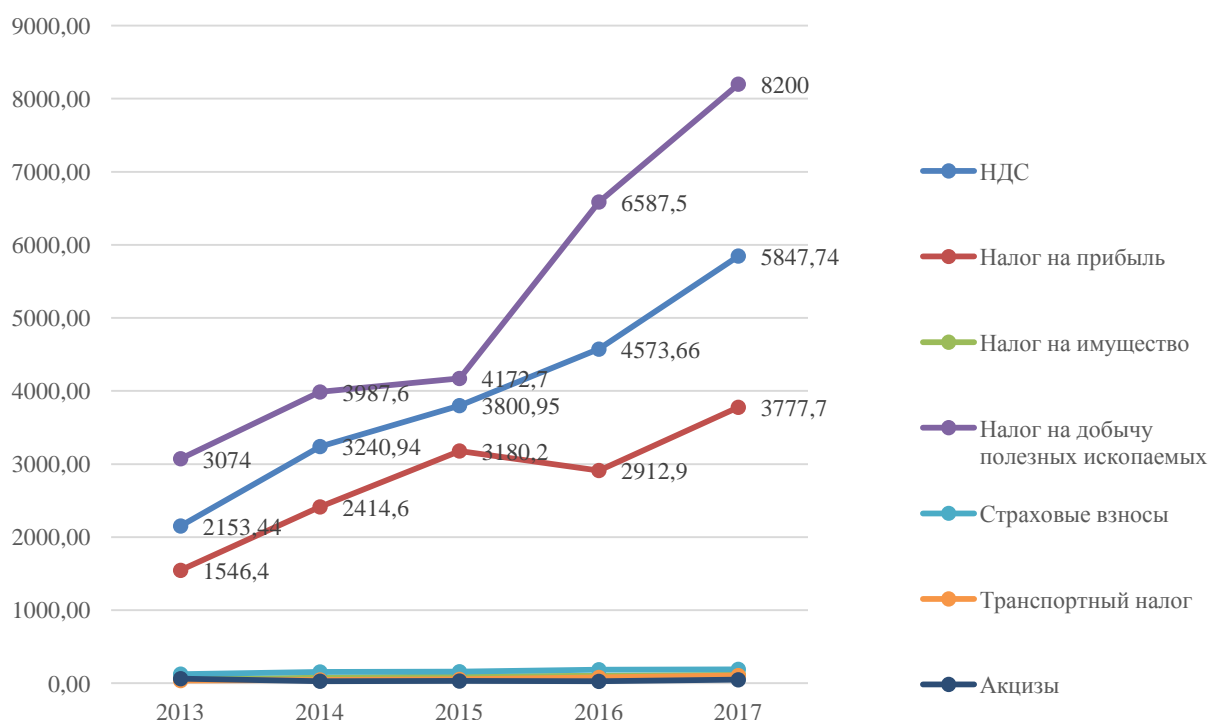


Рисунок 2.2 – Динамика налоговых платежей АО «Ачимгаз»

Составлено автором на основе источника: [53]

Налог на имущество, транспортный налог, акцизы и страховые взносы так же имеет тенденцию роста, однако их уровень является незначительным по

сравнению с налогом на добычу полезных ископаемых, налогом на добавленную стоимость и налогом на прибыли. Основным уплачиваемым налогом для АО «Ачимгаз» можно назвать НДС, как профильный и наиболее невлагоемкий налог газодобывающей промышленности.

Для более детального анализа налоговых платежей АО «Ачимгаз» необходимо рассмотреть их структуру, которая позволит определить долю каждого в общем объеме налоговых платежей АО «Ачимгаз».

На рисунке 2.3 представлена структура налоговых платежей АО «Ачимгаз» в 2013 году.

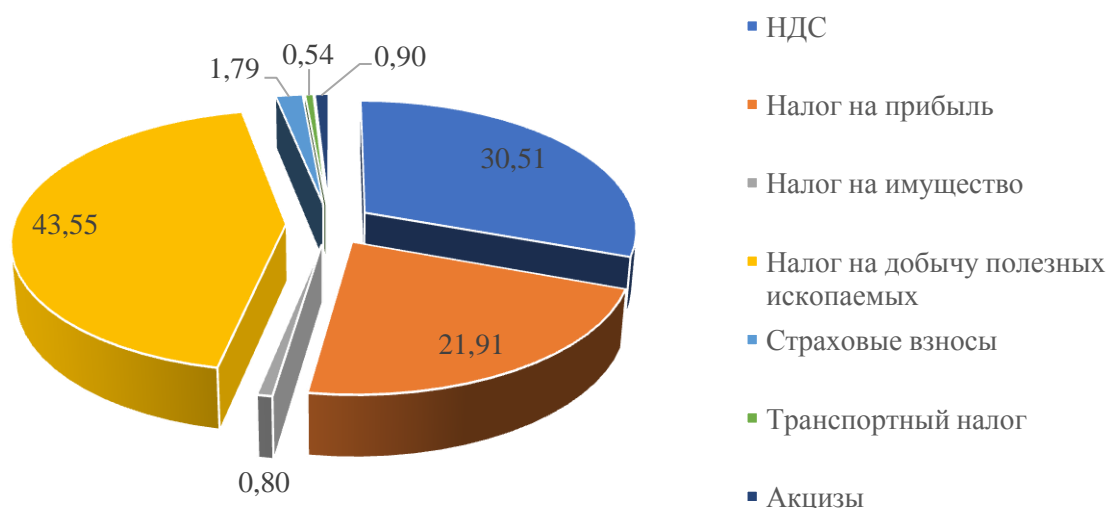


Рисунок 2.3 – Структура налоговых платежей АО «Ачимгаз» в 2013 году, %

Составлено автором на основе источника: [53]

В 2013 году наибольшая часть налоговых платежей приходилась на налог на добычу полезных ископаемых – 43,55%, вторым по месту в структуре налоговых платежей АО «Ачимгаз» является налог на прибыль, доля которого в 2013 году – 21,91% так же значительную долю занимает налог на добавленную стоимость в размере 2,17% от общего объема платежей.

Транспортный налог в 2013 году занимает всего 0,54%, низкое значение данного налога объясняется в первую очередь небольшим подвижным составом организации, а во вторых низкими ставками на налог. Налог на имущество так

же занимает незначительную долю в общем объеме налогов – 0,8%, так как большинство площадей находятся в аренде и не принадлежат АО «Ачимгаз». Стразовые взносы, уплачиваемые за сотрудников АО «Ачимгаз» занимают 1,79% и занимают 4 место по доле налоговых платежей в их общем объеме.

На рисунке 2.4 представлена структура налоговых платежей АО «Ачимгаз» в 2014 году.

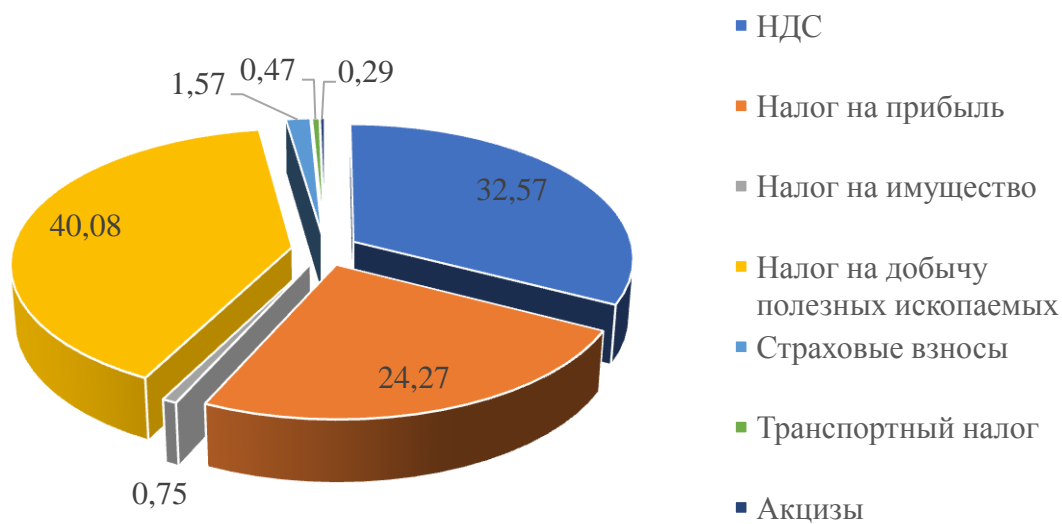


Рисунок 2.4 - Структура налоговых платежей АО «Ачимгаз» в 2014 году, %

Составлено автором на основе источника: [53]

В 2014 году наблюдается снижение доли платежей по налогу на добычу полезных ископаемых с 43,55% в 2013 году до 40,08% в 2014 году. Снижение доли данного налога произошло за счет роста доли налога на прибыль, которая в 2014 году составила 24,27%, что на 2,36% больше, чем в 2013 году. Так же наблюдается рост доли налога на добавленную стоимость с 30,51 % в 2013 году до 32,57% в 2014 году.

Налог на имущество в 2014 году составляет только 0,75% от общего объема налогов, несмотря на их рост в денежном выражении. Так же наблюдается снижение страховых взносов на 0,22%, которое так же не вызвано уменьшением их суммы в денежном выражении.

На рисунке 2.5 представлена структура налоговых платежей в АО «Ачимгаз» в 2015 году.

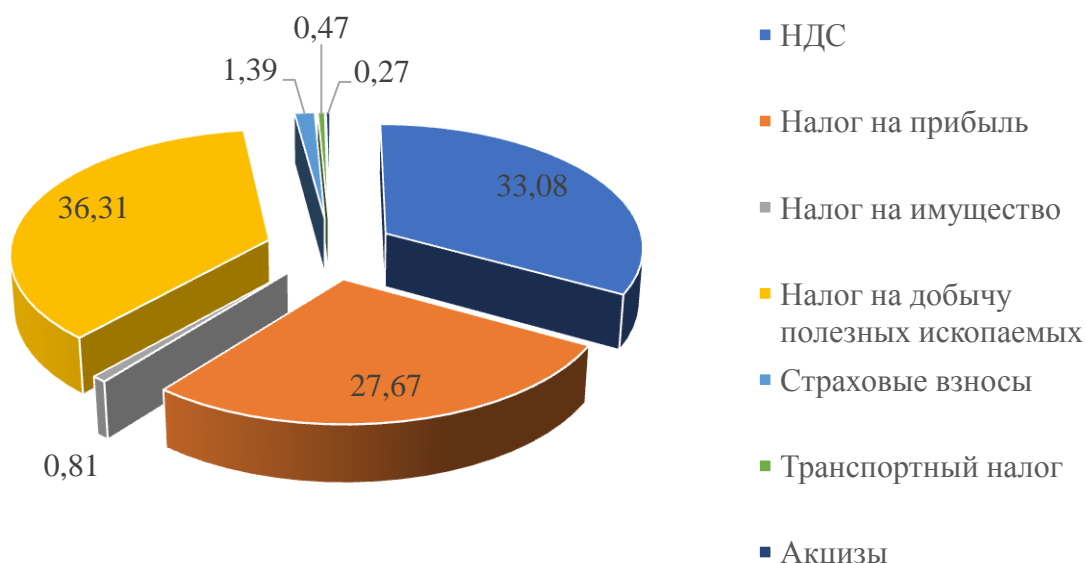


Рисунок 2.5 - Структура налоговых платежей АО «Ачимгаз» в 2015 году, %

Составлено автором на основе источника: [53]

В 2015 году наибольшая часть налоговых платежей приходилась на налог на добычу полезных ископаемых – 36,31%, вторым по месту в структуре налоговых платежей АО «Ачимгаз» является налог на добавленную стоимость, доля которого в 2015 году составила 33,08%. Третье место в структуре налогов в 2015 году занимает налог на прибыль – 27,67%.

Транспортный налог в 2015 году занимает всего 0,47%, так же как и в 2014 году. Налог на имущество так же занимает незначительную долю в общем объеме налогов – 0,81%. Страховые взносы, уплачиваемые за сотрудников АО «Ачимгаз» занимают 1,39% и занимают 4 место по доле налоговых платежей в их общем объеме. В 2015 году структура налоговых платежей значительно изменилась, в частности увеличилась доля налога на прибыли на 3,4% в сравнении с 2014 годом, что привело к сокращению доли налога на добычу полезных ископаемых на 3,46%.

Структура налоговых платежей в 2016 году представлена на рисунке 2.6.

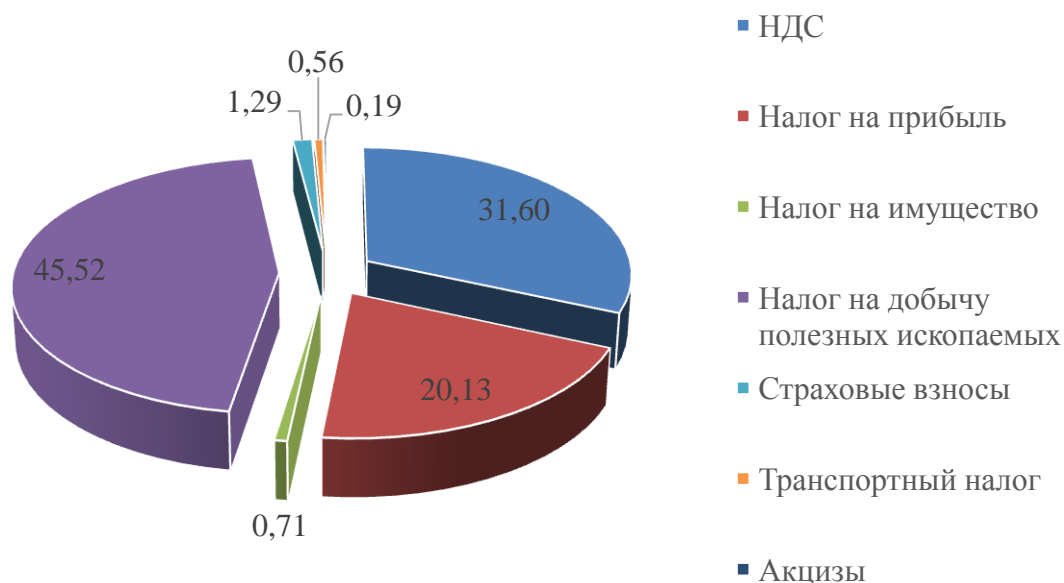


Рисунок 2.6 - Структура налоговых платежей АО «Ачимгаз» в 2016 году, %

Составлено автором на основе источника: [53]

В 2016 году наблюдается увеличение доли платежей по налогу на добычу полезных ископаемых с 36,31% в 2015 году до 45,52% в 2016 году. Увеличение доли данного налога произошло за счет спада доли налога на прибыль, которая в 2016 году составила 20,13%, что на 7,54% больше, чем в 2015 году и сокращения доли налога на добавленную стоимость с 33,08% в 2015 году до 31,6% в 2016 году.

Так же наблюдается снижение страховых взносов на 0,1%, которое так же не вызвано уменьшением их суммы в денежном выражении. В целом, структура налоговых платежей в 2016 году так же претерпела значительные изменения, которые в основном коснулись налога на добычу полезных ископаемых и налога на прибыль предприятий.

На рисунке 2.7 представлена структура налоговых платежей АО «Ачимгаз» в 2017 году.



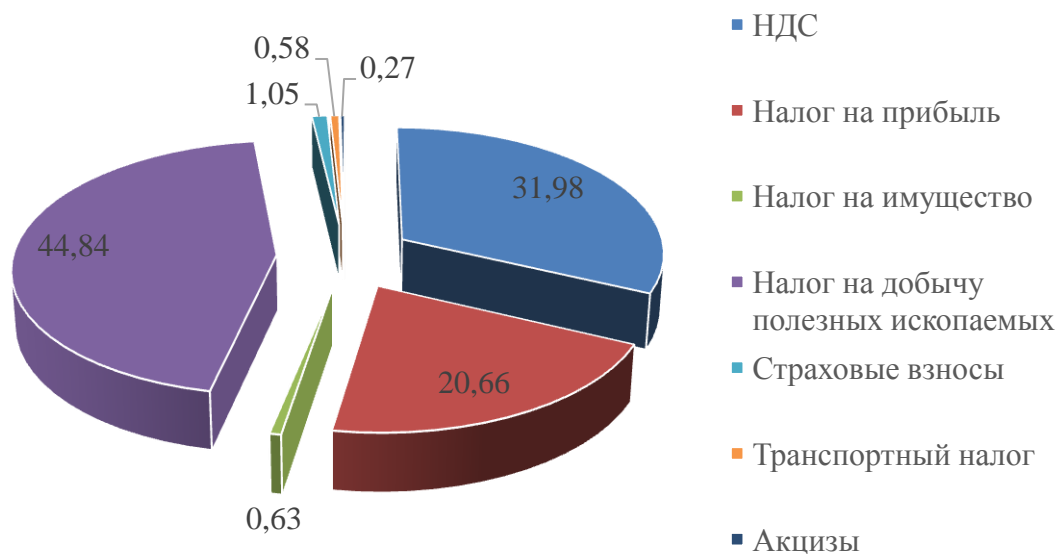


Рисунок 2.7 - Структура налоговых платежей АО «Ачимгаз»  
в 2017 году, %

Составлено автором на основе источника: [53]

В 2017 году доля налога на добычу полезных ископаемых достигает доли в 44,84%, что на 0,68% меньше, чем в 2016 году. Спад доли НДС в структуре налоговых платежей АО «Ачимгаз» вызван ростом доли налога на прибыль и НДС. Налог на прибыль в 2017 году увеличил свою долю до 20,66%, а НДС до 31,98%. Транспортный налог практически не изменился и составляет 0,58% от общего объема налоговых платежей АО «Ачимгаз».

Кроме того, доля налога на имущество значительно сократилась и составила всего 0,63% несмотря на значительное увеличение имущества в 2017 году, что вызвано приобретением нового офиса для АО «Ачимгаз».

Для оценки структуры налоговых платежей в анализируемом периоде необходимо провести анализ динамики структуры уплачиваемых АО «Ачимгаз» налоговых платежей, которая представлена на рисунке 2.8.

По рисунку 2.8 видно, что налог на добычу полезных ископаемых на протяжении анализируемого периода - самый объемный налог предприятия,

который не имеет постоянной тенденции роста, и с 2013 по 2015 год его доля снижается, а затем возрастает.

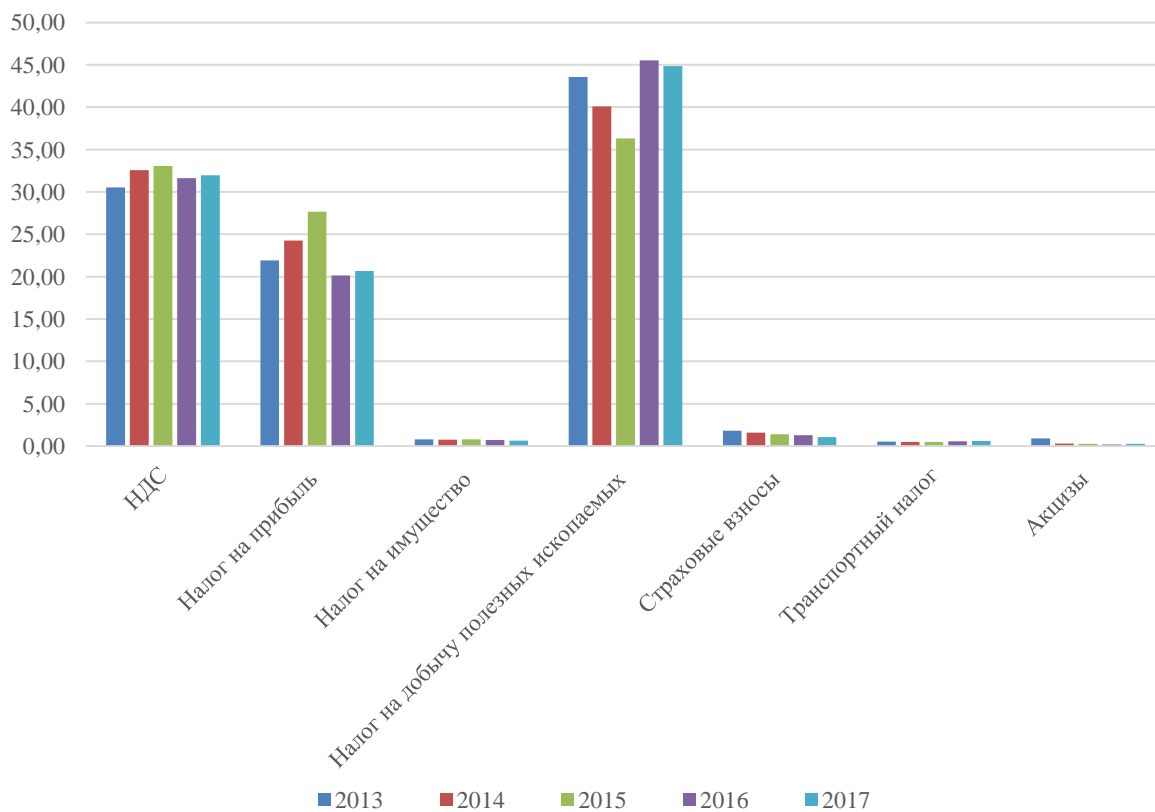


Рисунок 2.8 – Общее изменение структуры налоговых платежей АО «Ачимгаз» в 2013 – 2017 гг.,%

Составлено автором на основе источника: [53]

Для более подробного анализа структуры налоговых платежей необходимо проанализировать их структуру по определенным группам:

1. Налоги, включаемые в цену продукции (Нц): НДС, Акцизы и экспортные пошлины;
2. Налоги, относимые на себестоимость продукции (Нс): Социальные налоги и отчисления;
3. Уплачиваемые за счет прибыли (Нп): Налог на прибыль.

Динамика платежей по данным группам представлена в таблице 2.7. Большая часть налогов – налоги относимые на себестоимость продукции, за счет большого объема НДС.

## Суммы уплаты налоговых платежей по группам

Группа	2013	2014	2015	2016	2017
1. Налоги, включаемые в цену продукции (Нц): НДС, Акцизы и экспортные пошлины	2217,24	3270,17	3832,48	4600,89	5896,37
2. Налоги, относимые на себестоимость продукции (Нс): Социальные налоги и отчисления, налог на имущество, транспортный налог, НДСИ	3294,91	4264,72	4479,17	6957,59	8614,12
3. Уплачиваемые за счет прибыли (Нп): Налог на прибыль	1546,4	2414,6	3180,2	2912,9	3777,7
Итого	7058,55	9949,49	11491,9	14471,4	18288,2

Составлено автором на основе источника: [53]

На себестоимость продукции относится наибольшая часть налоговых платежей в виде НДСИ. Стоит отметить динамику роста налогов, включенных в себестоимость продукции в анализируемом периоде с 3294,91 млн. руб., до 8614,12 млн. руб. Динамика изменения налоговых платежей по данным группам представлена на рисунке 2.9.

В 2017 году намечен рост налогов, которые включаются в себестоимость продукции, в частности за счет роста НДСИ. Рост налогов, которые включены в цену продукции объясняется за счет роста НДС. Доля налогов включаемых в цену продукции в 2017 году составляет 32,24%, что на 0,8% больше, чем их доля в 2013 году. Доля налогов, относимых на себестоимость в 2017 году составляет 47,1%, что на 0,42% больше, чем в 2013 году. Доля налогов уплаченных за счет прибыли в 2017 году составила 20,65%, что на 1,3% меньше значения 2013 года.

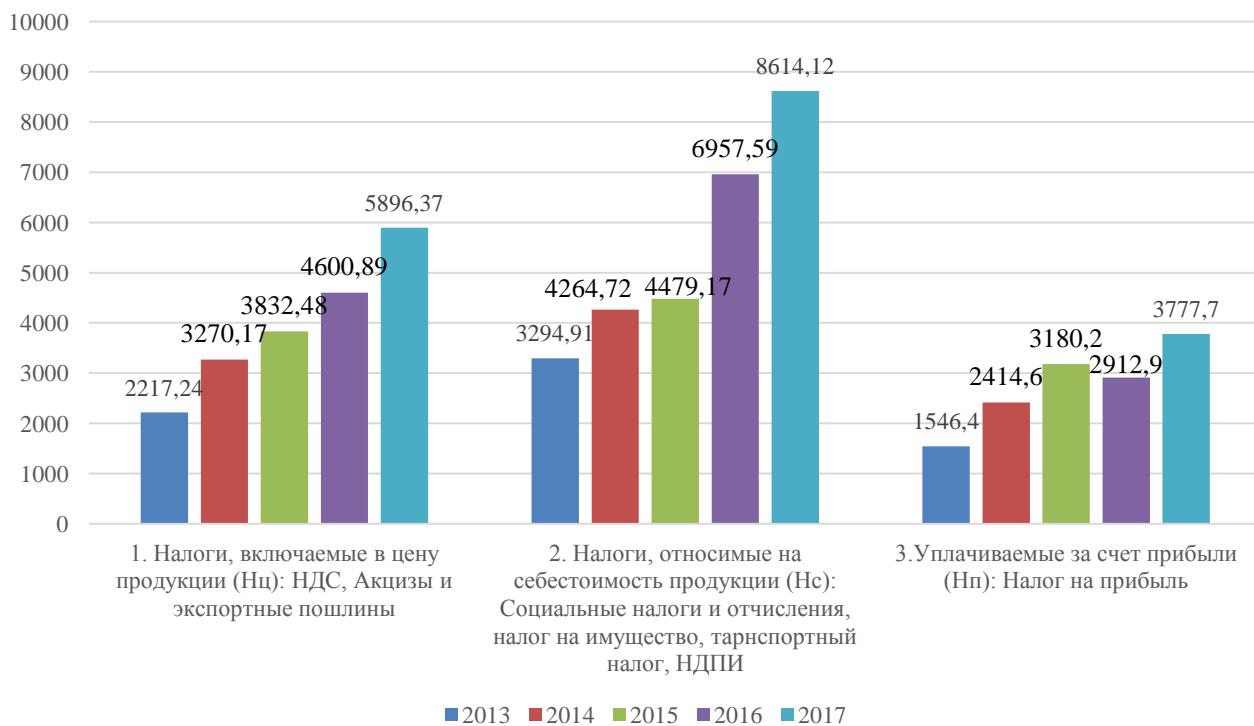


Рисунок 2.9 – Изменение объема налоговых платежей АО «Ачимгаз» в 2013 – 2017 гг. по группам, млн. руб.

Составлено автором на основе источника: [53]

В 2017 году намечен рост налогов, которые включаются в себестоимость продукции, в частности за счет роста НДС. Рост налогов, которые включены в цену продукции объясняется за счет роста НДС. Доля налогов включаемых в цену продукции в 2017 году составляет 32,24%, что на 0,8% больше, чем их доля в 2013 году. Доля налогов, относимых на себестоимость в 2017 году составляет 47,1%, что на 0,42% больше, чем в 2013 году. Доля налогов уплаченных за счет прибыли в 2017 году составила 20,65%, что на 1,3% меньше значения 2013 года.

Так как НДС является основным видом налога для АО «Ачимгаз» необходимо провести наиболее подробный анализ его структуры, которая представлена на рисунке 2.10.

По рисунку 2.10 видно, что значительный объем налоговых платежей АО «Ачимгаз» осуществляет за сверхнормативные потери газового конденсата, то есть в организации имеется резерв на сумму сверхнормативных потерь, который может позволить оптимизировать налоговые платежи АО «Ачимгаз».

В 2013 году размер НДС за сверхнормативные потери составил 40,71 миллион рублей, а в 2017 году 120,1 миллион рублей, данный фактор говорит о росте сверхнормативных потерь, которые могут являться следствием несовершенства технологии добычи, или транспортировки газового конденсата в резервуары АО «Ачимгаз».



Рисунок 2.10 – Динамика объема НДС и НДС за сверхнормативные остатки АО «Ачимгаз», млн. руб.

Составлено автором на основе источника: [53]

Для анализа системы налогообложения часто применяют ряд показателей, которые позволяют оценить эффективность налоговых платежей, а так же выявить резервы оптимизации системы налогообложения на предприятии. Данные показатели на основе проведенного в данном разделе анализа будут определены далее.

Подводя итоги анализа действующей система налогообложения газодобывающих предприятий на примере АО «Ачимгаз» можно сказать, что объем товарной продукции газа в АО «Ачимгаз» имеет тенденцию роста, темп роста объемов товарного газа в 2017 году составил 125,65%. По мимо роста добычи природного газа на предприятии наблюдается рост газового

конденсата, который в 2017 году составил 13,2 миллиона тонн, что на 5,6% больше, чем в 2016 году.

АО «Ачимгаз» уплачивает семь видов разнообразных налогов, главным из которых является НДС. В соответствии с главой 26 Налогового кодекса «Налог на добычу полезных ископаемых» объектом налогообложения в АО «Ачимгаз» является добываемый природный горючий газ и газовый конденсат.

Исчисление НДС в АО «Ачимгаз» производится по объемам добычи газового конденсата в разрезе предельно допустимых объемов, нормативных потерь и сверхнормативных потерь. Сверхнормативные потери увеличивают размер НДС, уплачиваемого предприятием и значительно увеличивает уровень налоговой нагрузки и снижают размер полученной прибыли, то есть могут являться резервом для рационализации налоговых платежей.

Рассмотрев налоговое поле АО «Ачимгаз» можно сказать, что для организации осуществляется льготная система налогообложения только в части налога на добычу полезных ископаемых по добываемому газу и по объему полученной прибыли. Для всех остальных видов налоговых платежей для АО «Ачимгаз» установлены ставки в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации.

Также был отмечен рост налоговых платежей за анализируемый период. Общая сумма уплачиваемых АО «Ачимгаз» платежей увеличилась с 7058,55 млн. рублей в 2013 году до 18288,2 млн. рублей в 2017 году. Общий темп роста налоговых платежей за анализируемый период составил 259%, то есть размер уплачиваемых налогов увеличился в 2,6 раз. Основной рост произошел по налогу на добычу полезных ископаемых, что объясняется ростом объемов добычи газового конденсата на месторождении АО «Ачимгаз». Сума налога на добычу полезных ископаемых в 2017 году составила 8200 миллионов рублей, данный вид налога для АО «Ачимгаз» является самым большим.

За анализируемый период помимо роста НДС наблюдается увеличение налога на прибыль на 244,29% и рост объема НДС, темпы роста которых за

анализируемый период составили 271,55%. По уровню налоговых платежей первое место занимает НДС – 8200 млн. руб. в 2017 году, затем идет налог на добавленную стоимость – 5847,74млн. руб. и налог на прибыль – 3777,7 млн. руб.

Налог на имущество, транспортный налог, акцизы и страховые взносы так же имеет тенденцию роста, однако их уровень является незначительным по сравнению с налогом на добычу полезных ископаемых и налогом на прибыли. Основным уплачиваемым налогом для АО «Ачимгаз» можно назвать НДС, как профильный и наиболее невлагоемкий налог газодобывающей промышленности.

Налог на добычу полезных ископаемых на протяжении анализируемого периода - самый объемный налог предприятия, который не имеет постоянной тенденции роста, и с 2013 по 2015 год его доля снижается, а затем возрастает.

На себестоимость продукции относится наибольшая часть налоговых платежей в виде НДС. Стоит отметить динамику роста налогов, включенных в себестоимость продукции в анализируемом периоде с 3294,91 млн. руб., до 8614,12 млн. руб.

В 2017 году намечен рост налогов, которые включаются в себестоимость продукции, в частности за счет роста НДС. Рост налогов, которые включены в цену продукции объясняется за счет роста НДС. Доля налогов включаемых в цену продукции в 2017 году составляет 32,24%, что на 0,8% больше, чем их доля в 2013 году. Доля налогов, относимых на себестоимость в 2017 году составляет 47,1%, что на 0,42% больше, чем в 2013 году. Доля налогов уплаченных за счет прибыли в 2017 году составила 20,65%, что на 1,3% меньше значения 2013 года.

Значительный объем налоговых платежей АО «Ачимгаз» осуществляет за сверхнормативные потери газового конденсата, то есть в организации имеется резерв на сумму сверхнормативных потерь, который может позволить оптимизировать налоговые платежи АО «Ачимгаз». В 2013 году размер НДС за сверхнормативные потери составил 40,71 миллион рублей, а в 2017 году

120,1 миллионов рублей, данный фактор говорит о росте сверхнормативных потерь, которые могут являться следствием несовершенства технологии добычи, или транспортировки газового конденсата в резервуары АО «Ачимгаз».

Для определения эффективности системы налогообложения и выявления резервов по оптимизации системы налогообложения АО «Ачимгаз» необходимо оценить налоговую нагрузку организации, которая определена в следующем разделе выпускной квалификационной работы.



### ГЛАВА 3. ПРЕДЛОЖЕНИЯ ПО ОПТИМИЗАЦИИ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДЛЯ АО «АЧИМГАЗ»

#### 3.1. Анализ эффективности налоговой нагрузки АО «Ачимгаз»

Налоговая нагрузка предприятий является относительным показателем, который позволяет охарактеризовать систему управления финансами на предприятии и оценить уровень влияния налоговых платежей на финансовые результаты деятельности организаций.

На данный момент существует большое количество разнообразных методик расчета налоговой нагрузки, которые систематизированы в таблице 3.1.

Таблица 3.1

#### Сравнительная характеристика различных методик расчета налоговой нагрузки

Автор методики	Основная формула расчета	Характеристика расчета налоговой нагрузки
1	2	3
Департамент налоговой политики	$НБ = \frac{Н_{\text{общ}}}{В_{\text{общ}}}$	отношение всех уплачиваемых предприятием налогов к выручке от реализации продукции (работ, услуг), включая выручку от прочей реализации
Крейнина М.Н.	$НБ = \frac{В - С_p - П_{\text{ч}}}{В - С_p} * 100\%$	сопоставление налога и источника его уплаты, где интегральным показателем выступает прибыль экономического субъекта
Кадущин А., Михайлова Н.	$ДС = В - МЗ$	доля отдаваемой в бюджет добавленной стоимости, созданной конкретным экономическим субъектом
Кирова Е.А.	$Д_a = \frac{НП + СО}{ВСС} * 100\%$	налоги и сборы, подлежащие перечислению в бюджет (абсолютная), отношение налогов и сборов, подлежащих перечислению в бюджет, к вновь созданной стоимости (относительная)

Продолжение таблицы 3.1

1	2	3
Литвин М.И.	$T = \frac{ST}{TY} * 100\%$	число налогов и других обязательных платежей (структура налоговых обязательств экономического субъекта) к размеру источника средств их уплаты (выручка от реализации, прибыль в процессе формирования или распределения, доход работника)

Источник: [16]

Применяемые методики, как правило, различаются только по двум основным направлениям, а именно, по структуре налогов, которые включены в расчет при определении налогового бремени и по показателю, с которым сравнивают уплачиваемые налоги. Множество методов расчета разработанных авторами объясняется попытками найти меру, относительно которой можно было бы судить о степени налогообложения в разных отраслях экономики. Разные авторы разрабатывают свои универсальные показатели, к которым приводится интенсивность налоговой нагрузки, что позволяет сопоставлять налоговую нагрузку по разным предприятиям. Согласно данным методам, сравнению подлежит сумма налогов за расчетный период.

Согласно методу Министерства финансов РФ (автор – Е.В. Балацкий), налоговая нагрузка определяется как процентное отношение всех уплачиваемых налогов к выручке от реализации, включая выручку от прочей реализации. [16]

Показатель налоговой нагрузки согласно М.Н. Крейниной рассчитывается как соотношение налоговых выплат к прибыли в распоряжении предприятия. Обобщенный показатель суммарных налоговых обязательств определяется вычитанием из прибыли без налогов на прибыль после налогообложения. Определяемая налоговая нагрузка будет показывать сумму, на которую отличается величина уплаченных налогов от прибыли остающейся в распоряжении предприятия. Косвенные налоги не принимаются в расчет.

Методика А. Кадушина и Н. Михайловой отражает две роли добавленной стоимости в деятельности организации. С одной стороны, является источником уплаты налогов, с другой источником возникновения налоговых обязательств.

Отличительной чертой метода Е.А. Кировой является то, что величина вновь созданной стоимости рассматривается как источник для уплаты налоговых платежей, а не источник появления обязательства по его уплате. Суммы отчислений по амортизации вычитаются из добавленной стоимости. Подобный расчет производится с целью избавления от их воздействия на показатель налогового бремени. [16]

По методике Литвина М.И., налоговая нагрузка включается в себя: количество налоговых платежей, структуру платежей и механизм взимания налогов. Показатель рассчитывается как соотношение всех налогов, подлежащих перечислению в бюджет, к вновь созданной стоимости.

Все рассмотренные методики используются с одной единственной целью – определить налоговую нагрузку на хозяйствующий субъект, но есть и определенные отличия в способе достижения поставленной цели:

1. Каждая методика имеет собственный критерий, относительно которого рассчитывается тяжесть налоговых изъятий;
2. Расчет производится на основании разных налогов;
3. Рассматривается налоговая нагрузка на разные финансовые показатели.

Проанализировав приведенные методики расчета налоговой нагрузки можно сделать вывод о том, что расчет единственного показателя является недостаточным основанием, чтобы судить о величине налогового бремени субъекта. Так как на микроуровне хозяйствующие субъекты отличаются многообразием видов деятельности, особенностями законодательства региона, отрасли, порядком ведения хозяйственной жизни и величиной налоговых обязательств.

Ни одна методика не охватывает все виды уплачиваемых налогов, источников формирования их уплаты, а также не имеет универсального

критерия, относительно которого можно было бы наиболее полно судить об уровне налоговых обязательств.

В приложении 1 представлены основные показатели для оценки налоговой нагрузки на организацию.

Приведенные в приложении 1 коэффициенты помогают более детально изучить уровень налоговой нагрузки на предприятие, а так же определить детальные места ее возникновения и причины роста и сокращения налоговой нагрузки. Показатели в свою очередь делятся на обобщающие и частные, которые конкретизируют виды налоговых платежей и источники их покрытия.

На основании показателей и методик, представленных в таблице 3.1 и приложении 1 необходимо провести анализ налоговой нагрузки на примере исследуемого предприятия. Стоит отметить, что не все рассмотренные методики могут быть применены для анализа налоговой нагрузки газодобывающего предприятия, в силу исключения их них непосредственного объема налоговых платежей и задействование косвенных показателей размера налогов, что можно выявить только для предприятий, в структуре налоговых платежей нет данного налога.

В первую очередь стоит рассмотреть общую налоговую нагрузку на АО «Ачимгаз» по рассмотренным методикам (таблица 3.2).

По данным таблицы 3.2 видно, что исследуемые методики используют достаточно разный набор показателей деятельности предприятия.

Таблица 3.2

#### Анализ налоговой нагрузки АО «Ачимгаз»

Показатель	2013	2014	2015	2016	2017
1	2	3	4	5	6
Выручка от реализации, млн. руб.	12756,7	20512,9	28797,7	27993,6	31026,7
Сумма всех уплаченных налогов, млн. руб.	6868,25	9764,36	11301	14257,4	18047,9
Себестоимость продаж, млн. руб.	1715,3	2926,3	3944,1	5386,02	7313,6

Продолжение таблицы 3.2

1	2	3	4	5	6
Прибыль, млн. руб.	10126,03	16358,9	22403,9	24291,5	22569,9
Чистая прибыль, млн. руб.	8257,1	13772,7	18873,3	20441,02	17535,9
Материальные затраты, млн. руб.	1180,3	1853,4	2315,02	4412,8	6521,1
Платежи во внебюджетные фонды, млн. руб.	126,5	155,9	159,31	186,76	191,67
Методика Департамент налоговой политики	54,83	48,36	39,80	51,60	58,79
Методика ЛитвинМ.И.	69,08	60,64	51,15	59,46	80,81

Составлено автором на основе источника: [53]

Методика Департамента основана только на анализе двух показателей, а методика Литвина на целой группе показателей деятельности организации. Следует отметить, что анализ налоговой нагрузки по представленным методикам отмечает увеличение налоговой нагрузки в 2017 году.

Налоговая нагрузка по методике Департамента налоговой политики в целом имеет тенденцию роста, однако в 2015 году наблюдается значение изучаемого показателя менее 40%. Максимальная налоговая нагрузка по данной методике отмечена в 2017 году – 58,79%.

Уровень налоговой нагрузки по методике Литвина значительно выше, чем по методике Департамента налоговой политики, и практически повторяет тенденцию.

С целью более детального анализа полученные результаты были сгруппированы и представлены на рисунке 3.1.

По рисунку 3.1 видно, что наибольшая налоговая нагрузка на АО «Ачимгаз» приходилась в 2017 году. По методике департамента значение равнялось 58,79%, а по методике Литвина М.И – 80,81%. По рисунку так же видно, что в 2015 году уровень налоговой нагрузки был минимальным за

анализируемый период и по методике департамента налоговой политики составлял 39,8%, а по методике Литвина М.И. - 51,15%.

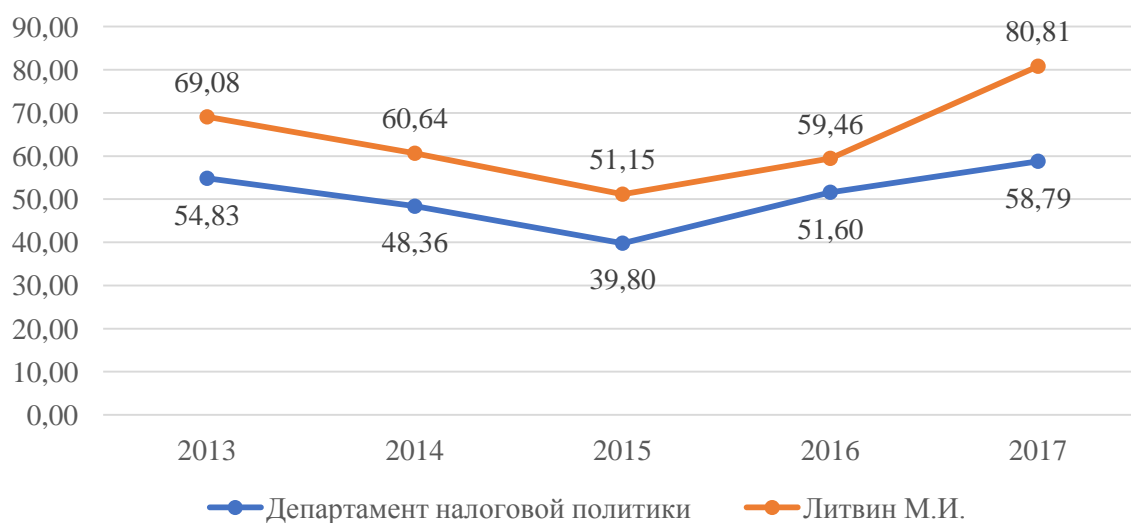


Рисунок 3.1 – Динамика налоговой нагрузки по методикам Департамента налоговой политики и Литвина М.И.,%

Составлено автором на основе источника: [53]

Далее необходимо сравнить полученный уровень налоговой нагрузки АО «Ачимгаз» со средним уровнем налоговой нагрузки в среднем по отрасли (рисунок 3.2).

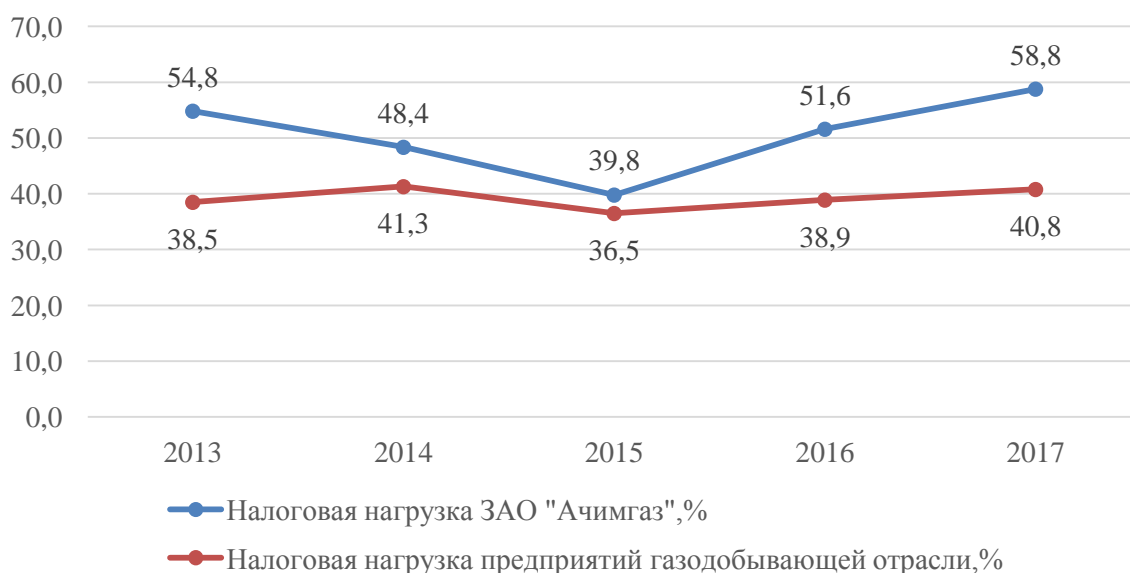


Рисунок 3.2 – Уровень налоговой нагрузки газодобывающих предприятий и АО «Ачимгаз», %

Составлено автором на основе источника: [53]

По данным, представленным на рисунке 3.2 в АО «Ачимгаз» уровень налоговой нагрузки выше, чем в среднем по отрасли, что говорит об отрицательной или несбалансированной системе налоговых платежей в АО «Ачимгаз» и необходимости мер по рационализации налогообложения предприятия. Стоит так же отметить, что 2015 год являлся наиболее благоприятным не только для налоговой нагрузки АО «Ачимгаз», но и для всей газодобывающей отрасли в целом.

Полученные данные достаточно отрицательно характеризуют налоговую нагрузку на АО «Ачимгаз». Для более детального анализа налоговой нагрузки стоит рассмотреть обобщающие и частные показатели налоговой нагрузки, которые раскрывают ее сущность и позволяют видеть проблемы внутри данного показателя.

Оценка обобщающих показателей налоговой нагрузки на АО «Ачимгаз» представлена в таблице 3.3.

По представленным данным стоит отметить, что АО «Ачимгаз» находится в положении, когда ей необходим налоговый консультант, судя по показателю общего коэффициента налоговой нагрузки, однако стоит отметить, что еще в 2015 году данный показатель был намного ниже чем в целом по данной отрасли.

Таблица 3.3

Оценка обобщающих показателей налоговой нагрузки на АО «Ачимгаз»

Показатель	2013	2014	2015	2016	2017
1	2	3	4	5	6
Налоговые обязательства, млн. руб.	6994,749	9920,262	11460,32	14444,15	18239,56
Выручка, млн. руб.	12756,7	20512,9	28797,7	27993,6	31026,7
Чистая прибыль, млн. руб.	8257,1	13772,7	18873,3	20441,02	17535,9
Себестоимость, млн. руб.	1715,3	2926,3	3944,1	5386,02	7313,6

Продолжение таблицы 3.3

1	2	3	4	5	6
Общий коэффициент налоговой нагрузки (коэффициент налогообложения выручки) ( $K_{нв}$ )	54,83	48,36	39,80	51,60	58,79
Коэффициент налогообложения чистой прибыли ( $K_{чп}$ )	0,85	0,72	0,61	0,71	1,04
Коэффициент налоговой ёмкости ( $K_{немк}$ )	4,08	3,39	2,91	2,68	2,49

Составлено автором на основе источника: [53]

Коэффициент налогообложения чистой прибыли за рассматриваемый период имеет тенденцию роста, а это значит, что на каждый рубль чистой прибыли, остающейся в распоряжении организации увеличена величина налоговых издержек.

Коэффициент налоговой ёмкости в 2013 году был максимальным после чего начал постепенно снижаться и в 2017 году составил 2,49 ед., что значит снижение доли налоговых обязательств в общих затратах организации.

Более наглядно динамика обобщающих показателей представлена на рисунке 3.3.

На рисунке видно, что 2015 год и правда был для АО «Ачимгаз» наиболее легким в плане налоговых платежей, однако к 2017 году ситуация ухудшилась. Таким образом, по данным анализа обобщающих показателей налоговой нагрузки на АО «Ачимгаз» необходимо привлечь налогового консультанта, или проводить работу по повышению эффективности планирования налоговой политики в организации.



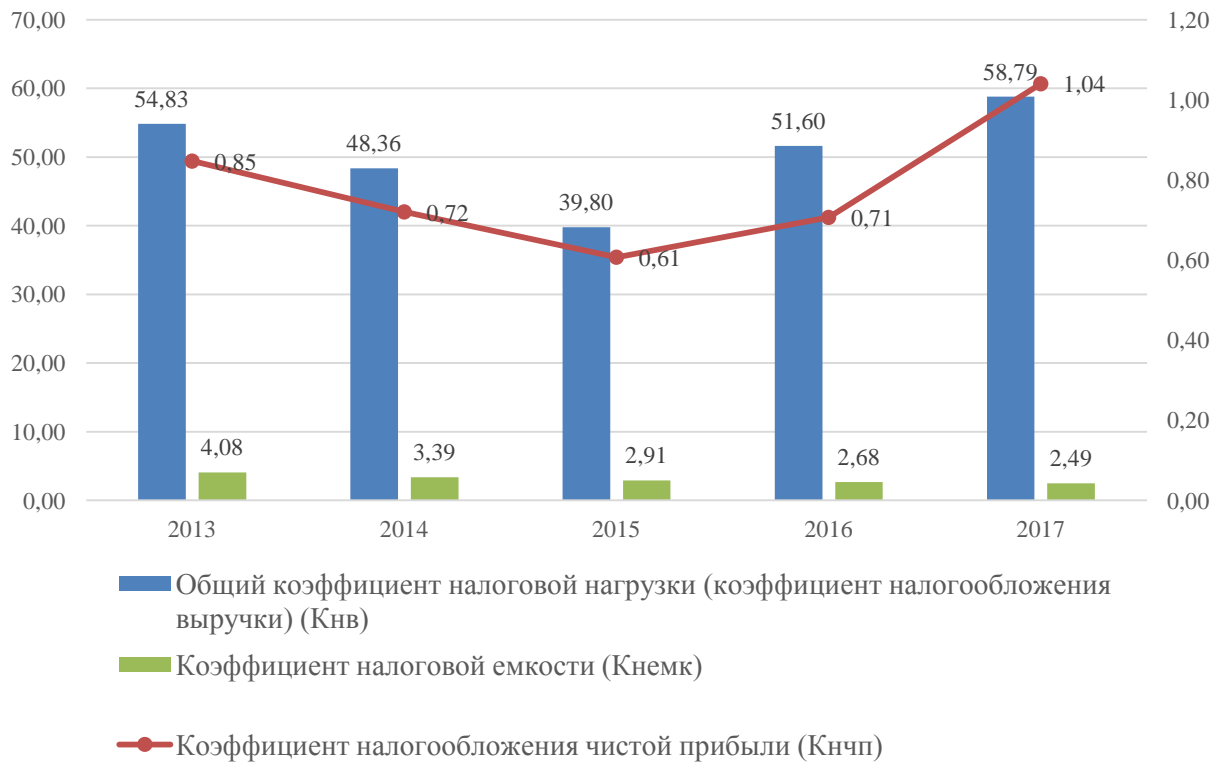


Рисунок 3.3 – Обобщающие показатели налоговой нагрузки

АО «Ачимгаз»

Составлено автором на основе источника: [53]

Далее необходимо оценить частные показатели налоговой нагрузки в АО «Ачимгаз», которые представлены в таблице 3.4.

Таблица 3.4

Оценка частных показателей налоговой нагрузки на АО «Ачимгаз»

Показатель	2013	2014	2015	2016	2017
1	2	3	4	5	6
Доходы организации, млн. руб.	13394,54	21538,55	30237,59	29393,28	32578,04
Налоговые обязательства, млн. руб.	6994,75	9920,26	11460,3	14444,2	18239,6
Налоговые издержки по НДС и акцизам, млн. руб.	2217,24	3270,17	3832,48	4600,89	5896,37
Выручка, млн. руб.	12756,7	20512,9	28797,7	27993,6	31026,7
Чистая прибыль, млн. руб.	8257,1	13772,7	18873,3	20441,02	17535,9

Продолжение таблицы 3.4

1	2	3	4	5	6
Положительный денежный поток по инвестиционной и текущей деятельности, млн. руб.	13164,91	21169,31	29719,23	28889,4	32019,55
Денежные средства, млн. руб.	1834,8	2329,2	4510,9	4042,1	5108,8
Налог на прибыль, млн. руб.	1546,4	2414,6	3180,2	2912,9	3777,7
Прибыль до налогообложения, млн. руб.	10126,03	16358,9	22403,9	24291,5	22569,9
Коэффициент налоговой оборачиваемости ( $K_{но}$ )	1,915	2,171	2,638	2,035	1,786
Коэффициент рентабельности налоговых затрат ( $K_{нз}$ )	1,180	1,388	1,647	1,415	0,961
Коэффициент налогообложения выручки и авансовых поступлений от покупателей ( $K_{нвп}$ )	0,174	0,159	0,133	0,164	0,190
Коэффициент налоговой платежеспособности ( $K_{нп}$ )	1,882	2,134	2,593	2,000	1,756
Коэффициент остаточной налоговой платежеспособности	0,262	0,235	0,394	0,280	0,280
Коэффициент налогообложения прибыли до налогообложения ( $K_{нпдн}$ ) $K_{нпдн}$	0,153	0,148	0,142	0,120	0,167
Коэффициент налогообложения расчетной прибыли ( $K_{нрп}$ )	0,459	0,419	0,378	0,414	0,510

Составлено автором на основе источника: [53]

Коэффициент налоговой оборачиваемости за анализируемый период имеет нестабильную тенденцию, наблюдается рост налоговой оборачиваемости с 2013 по 2015 год, затем наблюдается постепенный спад оборачиваемости

налогов, что отрицательно характеризует сложившуюся динамику системы налогообложения по данному показателю.

Коэффициент рентабельности налоговых затрат так же имеет отрицательную динамику и характеризуется спадом рентабельности ниже 1% в 2017 году.

Коэффициент налоговой платежеспособности так же имеет тенденцию спада, однако находится в допустимых пределах. Коэффициент налогооблагаемой прибыли за анализируемый период увеличился, что положительно характеризует динамику системы налогообложения АО «Ачимгаз».

В целом характеризуя систему налогообложения по частным показателям стоит отметить негативные тенденции, которые еще раз доказывают необходимость рационализации системы налогообложения АО «Ачимгаз». Более наглядно частные показатели налоговой нагрузки АО «Ачимгаз» представлены на рисунке 3.4.

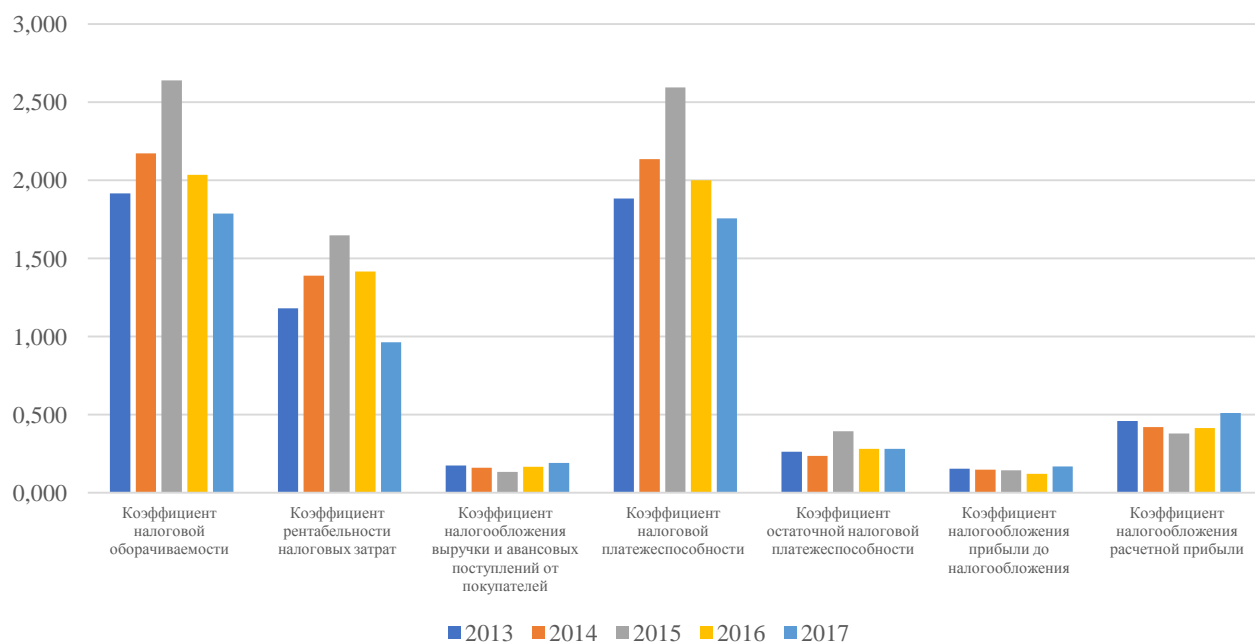


Рисунок 3.4 – Динамика частных показателей налоговой нагрузки на АО «Ачимгаз»

Составлено автором на основе источника: [53]

Таким образом, можно сказать, что в АО «Ачимгаз», наблюдается тенденция роста налоговой нагрузки, что отрицательно характеризует сложившуюся систему налогообложения на предприятии. Подводя итоги анализа эффективности налоговой нагрузки АО «Ачимгаз» можно сказать, что наибольшая налоговая нагрузка приходилась в 2017 году. По методике департамента значение равнялось 58,79%, а по методике Литвина М.И – 80,81%. В 2015 году уровень налоговой нагрузки был минимальным за анализируемый период и по методике департамента налоговой политики составлял 39,8%, а по методике Литвина М.И, - 51,15%.

В АО «Ачимгаз» уровень налоговой нагрузки выше, чем в среднем по отрасли, что говорит об отрицательной или несбалансированной системе налоговых платежей и необходимости мер по рационализации налогообложения. Стоит так же отметить, что 2015 год являлся наиболее благоприятным не только для налоговой нагрузки АО «Ачимгаз», но и для всей газодобывающей отрасли в целом.

АО «Ачимгаз» находится в положении, когда ей необходим налоговый консультант, судя по показателю общего коэффициента налоговой нагрузки, однако стоит отметить, что еще в 2015 году данный показатель был намного ниже чем в целом по данной отрасли.

Коэффициент налогообложения чистой прибыли за рассматриваемый период имеет тенденцию роста, а это значит, что на каждый рубль чистой прибыли, остающейся в распоряжении организации увеличена величина налоговых издержек.

Коэффициент налоговой ёмкости в 2013 году был максимальным после чего начал постепенно снижаться и в 2017 году составил 2,49 ед., что значит снижение доли налоговых обязательств в общих затратах организации.

Коэффициент налоговой оборачиваемости за анализируемый период имеет нестабильную тенденцию, наблюдается рост налоговой оборачиваемости с 2013 по 2015 год, затем наблюдается постепенный спад оборачиваемости

налогов, что отрицательно характеризует сложившуюся динамику систему налогообложения по данному показателю.

Коэффициент рентабельности налоговых затрат так же имеет отрицательную динамику и характеризуется спадом рентабельности ниже 1% в 2017 году.

Коэффициент налоговой платежеспособности так же имеет тенденцию спада, однако находится в допустимых пределах. Коэффициент налогооблагаемой прибыли за анализируемый период увеличился, что положительно характеризует динамику системы налогообложения АО «Ачимгаз». В целом характеризуя систему налогообложения по частным показателям стоит отметить негативные тенденции, которые еще раз доказывают необходимость рационализации системы налогообложения АО «Ачимгаз».

### 3.2. Направления по совершенствованию налоговых платежей АО «Ачимгаз»

По результатам проведенного в работе анализа, было установлено, что налоговая нагрузка на АО «Ачимгаз» является достаточно высокой, в данных условиях организации необходимо изменение принципов налогообложения. В связи с одобрением Правительством Российской Федерации налога на дополнительный доход в нефтегазодобывающей отрасли с 2019 года, на исследуемое предприятие значительно возрастет налоговая нагрузка, так как появится необходимость уплаты НДС. В связи с этим необходимо искать пути снижения налоговых платежей и способов оптимизации системы налогообложения газодобывающих предприятий (рисунок 3.5).

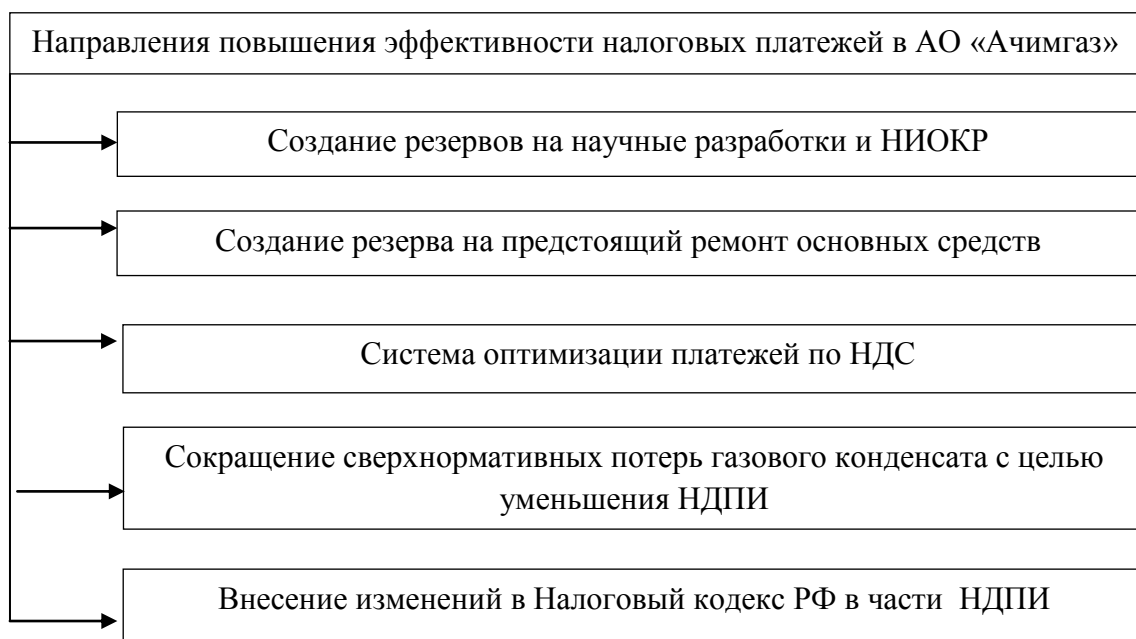


Рисунок 3.5 – Направления повышения эффективности налоговых платежей в АО «Ачимгаз»

Составлено автором на основе источника: [50]

Первым предложенным направлением является создание резервов на НИОКР и предстоящий ремонт основных средств. Данные виды резерва позволят увеличить затраты предприятия на будущий период и сократить размер налогооблагаемой прибыли и уменьшить размер налога на прибыль.

Так как исследуемое газодобывающее предприятие активно использует в своей деятельности разработки НИОКР, а так же внедряет инновационные методы повышения газоотдачи и ремонта скважин, необходимо создать резерв на разработки и опытное внедрение собственных разработок предприятия.

С целью определения размера резерва необходимо рассмотреть затраты на НИОКР, которые произвело предприятия в анализируемый период, на основании его определить резерв на будущий период на НИОКР по формуле (3.1).

$$N=I*0,03-S \quad (3.1)$$

где N – предельный размер отчислений в резервы;

I – доходы от реализации отчетного (налогового) периода;

S – расходы на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки.

Отчисления в резерв необходимо производить каждый год в установленном размере (таблица 3.5).

Таблица 3.5

Создание резерва на научные разработки и НИОКР в АО «Ачимгаз» с целью оптимизации налога на прибыль

Показатель	2013	2014	2015	2016	2017	Плановый год
1	2	3	4	5	6	7
Размер затрат на НИОКР, млн. руб.	365,2	442,1	525,1	595,2	629,4	668,4
Доходы от реализации, млн. руб.	12756,7	20512,9	28797,7	27993,6	31026,7	33059,2
Предельный размер резерва на научные разработки и НИОКР, млн. руб.	-	-	-	-	-	323,37
Размер предполагаемой прибыли после создания резерва, млн. руб.	22039,38					
Предполагаемое уменьшение размера налога на прибыль, млн. руб.	64,67					

Составлено автором на основе источника: [18]

Таким образом, за счет создания резерва на научные разработки и НИОКР в плановом периоде АО «Ачимгаз» предполагается снижение налога на прибыль 64,67 млн. руб.

Следующим предлагаемым видом резерва является резерв на предстоящий ремонт основных средств. Для определения суммы резерва необходимо рассмотреть расходы компании на текущий ремонт за предыдущие периоды и стоимость собственных амортизируемых основных средств

(таблица 3.6). Определение предельного объема резерва на предстоящий ремонт основных средств осуществляется по формуле 3.2.

$$H = P * S * 100\% \quad (3.2)$$

где H – норматив отчислений в резерв;

P – предельный размер отчислений в резерв;

S – стоимость собственных амортизируемых основных средств.

Предельный размер отчислений в резерв определяется путем суммирования затрат на ремонт основных средств за рассматриваемый период, деленной на сумму периодов.

Таблица 3.6

Определение предельного размера резерва для предстоящих расходов по ремонту основных средств АО «Ачимгаз»

Показатель	2013	2014	2015	2016	2017	Плановый год
1	2	3	4	5	6	7
Стоимость ОС, млн. руб.	27326,5	40704,1	54413,5	63050,9	67674,6	69563,2
Затраты на ремонт ОС, млн. руб.	1912,86	2849,29	3808,95	4413,56	4737,22	4869,424
Предельный размер отчислений в резерв, млн. руб.	3765,216					
Норматив отчислений в резерв	5,41					
Сумма резерва, млн. руб.	3763,37					
Размер предполагаемой прибыли после создания резерва, млн. руб.	18806,33					
Предполагаемое уменьшение размера налога на прибыль, млн. руб.	752,6					

Составлено автором на основе источника: [53]

Таким образом, создание резерва на ремонт основных средств позволит сократить размер налога на прибыль на 752,6 млн. руб. Высокий размер резерва



объясняется достаточно высокой стоимостью основных средств газодобывающего предприятия в связи с высокой стоимостью газовых скважин, которые учтены в их составе и оборудование, находящимся на месторождении.

Рекомендуемые методы оптимизации НДС, налога на имущество предприятия и транспортного налога АО «Ачимгаз» представлены в таблице 3.7.

Использование банковской гарантии в целях ускорения получения суммы налога к возмещению один из традиционных методов оптимизации НДС. Сущность данного решения не предполагает высвобождения дополнительных финансовых ресурсов или их экономии. Использование банковской гарантии позволяет предприятию получить сумму НДС к восстановлению не в конце налогового периода, а в течении 10 дней.

Таблица 3.7

#### Рекомендации по оптимизации налоговых обязательств по НДС

Решение	Пояснение
Использование банковской гарантии возмещения НДС	Уменьшение времени на возврат уплаченных средств по НДС
Выведение из структуры предприятия автопарка	Уменьшение налога на имущество предприятия, сокращение транспортного налога
Оптимизация НДС за счет замены авансов и предоплаты на соглашения о задатке	На сумму задатка не начисляется НДС
Использование льготной ставки по налогу на имущество	Экономия за счет отвлечения финансовых средств из налоговой сферы в социальную
Внедрение деятельности, освобождаемой от обложения НДС	Разработка изменений организационной структуры с целью оказания принципиально нового вида услуг

Составлено автором на основе источника: [37]

Таким образом, можно говорить о нефинансовом эффекте, а о качественном совершенствовании налоговых выплат.

В целях оптимизации налоговых платежей по налогу на добычу полезных ископаемых предлагается установить контроль за сверхнормативными

потерями газового конденсата, которые позволят снизить уровень налоговой нагрузки на АО «Ачимгаз» (таблица 3.8). К способам снижения сверхнормативных потерь может быть применен инновационный метод продувки скважин после проведения ремонтных работ, который снижает потери газового конденсата на 20 – 30%. Таким образом, сократив потери газового конденсата возможно полностью исключить сверхнормативные потери, которые перейдут в разряд реализуемого объема газового конденсата и принесут организации прибыль.

Сокращение сверхнормативных потерь газового конденсата не только положительно отразится на сумме уплачиваемых платежей, но и на качестве организации производственного процесса, финансовом результате предприятия и объемах добычи газового конденсата.

Таблица 3.8

Оптимизация налогов по НДС за счет ликвидации сверхнормативных потерь

Показатель	2017 год	Плановый год без учета направлений по ликвидации сверхнормативных потерь	Плановый год с учетом направлений по ликвидации сверхнормативных потерь
1	2	3	4
Объем добычи газового конденсата, млн. тонн	13,2	13,8	13,8
Объем потерь, млн. тонн	0,203	0,208	0,083
Объем сверхнормативных потерь газового конденсата, млн. тонн	0,12	0,125	0
НДС на общий объем добычи газового конденсата, млн. руб.	13200	13862	13737
НДС за сверхнормативные потери, млн. руб.	120	125	0
Выручка от реализации, млн. руб.	31026,7	31562,1	32132,1

Составлено автором на основе источника: [50]

Таким образом, за счет устранения сверхнормативных потерь газового конденсата возможно не только сократить размер налоговых выплат по нему, но и увеличить объем выручки, что естественно отразится на налоге на прибыль предприятия, эффективность разработанного комплекса мер необходимо оценить по показателю уровня налоговой нагрузки по методике департамента налоговой политики Российской Федерации, которая приведена в таблице 3.9.

Таблица 3.9

Анализ налоговой нагрузки АО «Ачимгаз» после реализации  
предложенного комплекса мер

Показатель	2017	Плановый год без учета направлений по ликвидации сверхнормативных потерь	Плановый год с учетом направлений по ликвидации сверхнормативных потерь
Выручка от реализации, млн. руб.	31026,7	31562,1	32132,1
Сумма всех уплаченных налогов, млн. руб.	18239,6	18462,1	17185,82
Методика Департамента налоговой политики	58,79	58,49	53,48

Составлено автором на основе источника: [50]

Таким образом, реализация предложенных мер будет способствовать сокращению уровня налоговых платежей и росту выручки за счет реализации большего количества газового конденсата, все это будет способствовать снижению уровня налоговой нагрузки на АО «Ачимгаз», предполагаемая динамика которой представлена на рисунке 3.6.

Можно сделать вывод, что после реализации предложенных направлений можно наблюдать снижение уровня налоговой нагрузки на АО «Ачимгаз», однако данный уровень в 53,48% не является нормальным и требует дополнительных мер по снижению уровня налоговой нагрузки предприятия до уровня в среднем по отрасли.

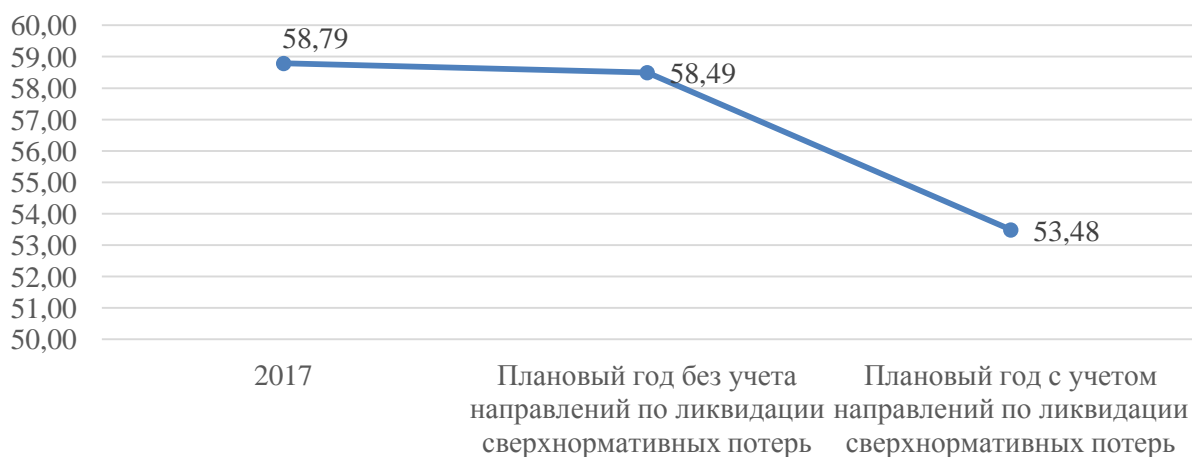


Рисунок 3.6 – Предполагаемая динамика налоговой нагрузки АО «Ачимгаз» после реализации предложенных направлений, %

Составлено автором на основе источника: [50]

Основным направлением оптимизации налогообложения для АО «Ачимгаз» и для всей газовой отрасли в целом является изменение налогового законодательства по уплате НДС. В рамках выпускной квалификационной работы предлагается два направления изменения налогообложения газодобывающих предприятий (рисунок 3.7). Важной проблемой всех газодобывающих предприятий, и АО «Ачимгаз» в частности являются высокие потери газового конденсата, которые снижают прибыль и повышают НДС.

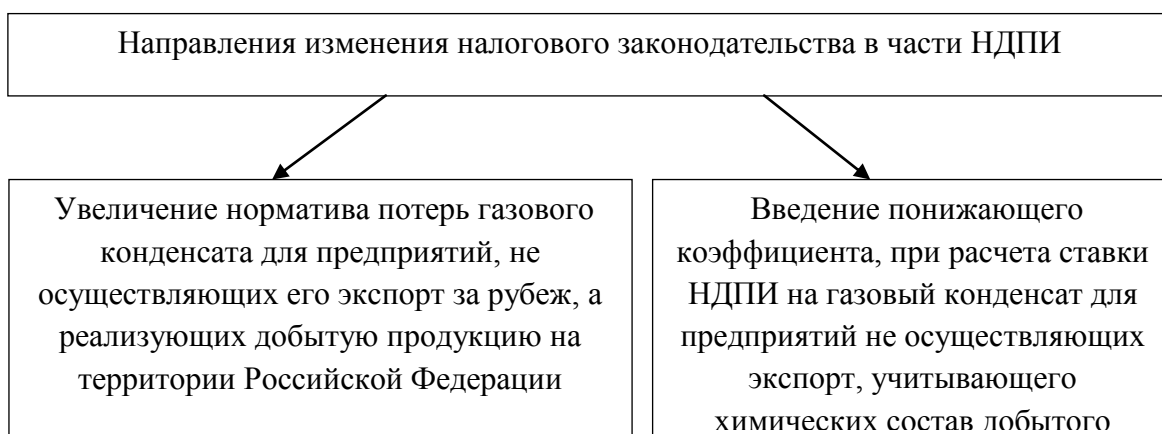


Рисунок 3.7 – Предлагаемые направления изменения налогового законодательства в части НДС

Составлено автором на основе источника: [25]

В рамках выпускной квалификационной работы предлагается создание льготы в виде повышенных нормативов потерь газового конденсата для тех предприятий, которые не продают свою продукцию за рубеж. Таким образом, будут созданы условия для сбыта основной части продукции на территории РФ. Существующие и предлагаемые нормативы потерь газового конденсата представлены в таблице 3.10.

Таблица 3.10

Существующие и предлагаемые нормативы потерь газового конденсата  
не облагающиеся НДС

Показатель	2013	2014	2015	2016	2017	Плано вый год
Норматив потерь газового конденсата, добываемого из всех видов месторождений, млн. тонн	0,072	0,073	0,070	0,080	0,083	0,1
Предельный объем налогооблагаемого газового конденсата из всех видов месторождений, млн. тонн	29,397	29,954	28,235	31,616	33,657	30,2

Составлено автором на основе источника: [50]

Повышение нормативов потерь газового конденсата позволит части газодобывающих предприятий сократить объем уплаченного НДС с того объема газового конденсата который был потерян при транспортировке в резервуары и не продан покупателю, то есть с которого не было получено прибыли.

Вторым направлением оптимизации налоговой системы газодобывающих предприятий является внедрение понижающего коэффициента при расчете НДС, для предприятий, которые не являются экспортерами газового конденсата и имеют разные химические составы газового конденсата. Внедрение данного норматива обусловлено тем фактом, что в зависимости от места добычи газового конденсата отличается его химический состав, который в последствии влияет на цену реализации и качество производимой продукции.

Дифференциация платежей по НДС по данному признаку позволит оптимизировать налоговую нагрузку для предприятий, которые осуществляют свою деятельность на территории Европейской части Российской Федерации и имеют потенциально сложившийся более худший химический состав газового конденсата. Для организаций, чей газовый конденсат можно отнести к первой группе качества применение понижающего коэффициента предполагается не использовать, для остальных ввести коэффициент равный 0,95 – 0,9 в зависимости от содержания в газовом конденсате примесей. Данный коэффициент не сильно отразится на уровень поступлений НДС в бюджет, однако поможет большинству газодобывающих предприятий оптимизировать платежи по налогам. [26]

Подводя итоги направлений по оптимизации системы налогообложения АО «Ачимгаз» можно сказать, что в целях оптимизации налоговых платежей по налогу на добычу полезных ископаемых предлагается установить контроль за сверхнормативными потерями газового конденсата, которые позволят снизить уровень налоговой нагрузки на АО «Ачимгаз». Таким образом, за счет устранения сверхнормативных потерь газового конденсата возможно не только сократить размер налоговых выплат по нему, но и увеличить объем выручки, что естественно отразится на налоге на прибыль предприятия.

Кроме того были предложены мероприятия направленные на сокращение НДС и созданию резервов, что в дальнейшей перспективе позволит сократить уровень налоговой нагрузки предприятия до среднего уровня по отрасли.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Анализ теоретических аспектов налогообложения газодобывающей отрасли показал, что система прошла ряд преобразований, которые кардинально изменили принцип взимания налогов с добычи газа и газового конденсата с введением налога на добычу полезных ископаемых, который позволил дифференцировать добычу полезных ископаемых по видам полезных ресурсов, основная часть преобразования налогообложения газодобывающей отрасли приходится на период с 2009 – 2017 год. Началом развития системы налогообложения газодобывающих организаций стоит считать 1992 год, в котором был принят Федеральный закон Российской Федерации «О недрах». Стоит отметить, что в настоящий момент система налогообложения газодобывающих организаций не остановила процесс реформирования и в разработке находится много законов, касательно прибыли организаций газодобывающей отрасли, а так же дифференциации НДС в зависимости от качества добываемых полезных ископаемых.

Так же стоит отметить, что на сегодняшний момент уровень ставок и транспортных пошлин является сдерживающим фактором для развития данной отрасли.

Кроме того, была определена роль газодобывающих предприятий в уровне ВВП страны и доходах консолидированного бюджета РФ, что еще раз подчеркивает важность развития данной отрасли и определения различных стимулов для ее дальнейшего продвижения.

Анализ действующей системы налогообложения газодобывающих предприятий на примере АО «Ачимгаз» показал, что объем товарной продукции газа в АО «Ачимгаз» имеет тенденцию роста, темп роста объемов товарного газа в 2017 году составил 125,65%. По мимо роста добычи природного газа на предприятии наблюдается рост газового конденсата,

который в 2017 году составил 13,2 миллиона тонн, что на 5,6% больше, чем в 2016 году.

АО «Ачимгаз» уплачивает семь видов налогов, главным из которых является НДС. В соответствии с главой 26 Налогового кодекса «Налог на добычу полезных ископаемых» объектом налогообложения в АО «Ачимгаз» является добываемый природный горючий газ и газовый конденсат.

Исчисление НДС в АО «Ачимгаз» производится по объемам добычи газового конденсата в разрезе предельно допустимых объемов, нормативных потерь и сверхнормативных потерь. Сверхнормативные потери увеличивают размер НДС, уплачиваемого предприятием и значительно увеличивает уровень налоговой нагрузки и снижают размер полученной прибыли, то есть могут являться резервом для рационализации налоговых платежей.

Рассмотрев налоговое поле АО «Ачимгаз» можно сказать, что для организации осуществляется льготная система налогообложения только в части налога на добычу полезных ископаемых по добываемому газу и по объему полученной прибыли. Для всех остальных видов налоговых платежей для АО «Ачимгаз» установлены ставки в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации.

Также был отмечен рост налоговых платежей за анализируемый период. Общая сумма уплачиваемых АО «Ачимгаз» платежей увеличилась с 7058,55 млн. рублей в 2013 году до 18288,2 млн. рублей в 2017 году. Общий темп роста налоговых платежей за анализируемый период составил 259%, то есть размер уплачиваемых налогов увеличился в 2,6 раз. Основной рост произошел по налогу на добычу полезных ископаемых, что объясняется ростом объемов добычи газового конденсата на месторождении АО «Ачимгаз». Сума налога на добычу полезных ископаемых в 2017 году составила 8200 миллионов рублей, данный вид налога для предприятия является самым большим.

По мимо НДС наблюдается рост налога на прибыль АО «Ачимгаз», которая за анализируемый период увеличилась на 244,29% и рост объема НДС, темпы роста которых за анализируемый период составили 271,55%. По уровню



налоговых платежей первое место занимает НДС – 8200 млн. руб. в 2017 году, затем идет налог на добавленную стоимость – 5847,74 млн. руб. и налог на прибыль – 3777,7 млн. руб.

Налог на имущество, транспортный налог, акцизы и страховые взносы так же имеет тенденцию роста, однако их уровень является незначительным по сравнению с налогом на добычу полезных ископаемых и налогом на прибыль. Основным уплачиваемым налогом для АО «Ачимгаз» можно назвать НДС, как профильный и наиболее невлагоемкий налог газодобывающей промышленности.

Налог на добычу полезных ископаемых на протяжении анализируемого периода - самый объемный налог предприятия, который не имеет постоянной тенденции роста, и с 2013 по 2015 год его доля снижается, а затем возрастает.

На себестоимость продукции относится наибольшая часть налоговых платежей в виде НДС. Стоит отметить динамику роста налогов, включенных в себестоимость продукции в анализируемом периоде с 3294,91 млн. руб., до 8614,12 млн. руб.

В 2017 году намечен рост налогов, которые включаются в себестоимость продукции, в частности за счет роста НДС. Рост налогов, которые включены в цену продукции объясняется за счет роста НДС. Доля налогов включаемых в цену продукции в 2017 году составляет 32,24%, что на 0,8% больше, чем их доля в 2013 году. Доля налогов, относимых на себестоимость в 2017 году составляет 47,1%, что на 0,42% больше, чем в 2013 году. Доля налогов уплаченных за счет прибыли в 2017 году составила 20,65%, что на 1,3% меньше значения 2013 года.

Значительный объем налоговых платежей АО «Ачимгаз» осуществляет за сверхнормативные потери газового конденсата, то есть в организации имеется резерв на сумму сверхнормативных потерь, который может позволить оптимизировать налоговые платежи АО «Ачимгаз». В 2013 году размер НДС за сверхнормативные потери составил 40,71 миллион рублей, а в 2017 году 120,1 миллионов рублей, данный фактор говорит о росте сверхнормативных

потерь, которые могут являться следствием несовершенства технологии добычи, или транспортировки газового конденсата в резервуары АО «Ачимгаз».

Для определения эффективности системы налогообложения и выявления резервов по оптимизации системы налогообложения АО «Ачимгаз» была оценена налоговая нагрузка на организацию, которая является выше, чем в среднем по отрасли. В связи с чем был предложен ряд рекомендаций по оптимизации системы налогообложения АО «Ачимгаз» можно сказать, что в целях оптимизации налоговых платежей по налогу на добычу полезных ископаемых предлагается установить контроль за сверхнормативными потерями газового конденсата, которые позволят снизить уровень налоговой нагрузки на АО «Ачимгаз». Таким образом, за счет устранения сверхнормативных потерь газового конденсата возможно не только сократить размер налоговых выплат по нему, но и увеличить объем выручки, что естественно отразится на налоге на прибыль предприятия.

Кроме того, были предложены мероприятия направленные на сокращение НДС и созданию резервов, что в дальнейшей перспективе позволит сократить уровень налоговой нагрузки предприятия до среднего уровня по отрасли.

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Конституция Российской Федерации: офиц. текст. – М. : Дашков и К, 2011.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 года № 146-ФЗ. – Режим доступа: [http:// www.consultant.ru/document/](http://www.consultant.ru/document/) (дата обращения: 07.09.2018)
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05 августа 2000 года № 117-ФЗ. – Режим доступа: [http:// www.consultant.ru/document/](http://www.consultant.ru/document/) (дата обращения: 07.09.2018)
4. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации" : Федеральный закон от 30 ноября 2016 года № 401-ФЗ. – Режим доступа: [http:// www.consultant.ru/document/](http://www.consultant.ru/document/) (дата обращения: 23.06.2018)
5. Об утверждении Правил предоставления информации об экспорте газа: Постановление Правительств РФ от 09 августа 2014 № 785. – Режим доступа: [http:// www.consultant.ru/document/](http://www.consultant.ru/document/) (дата обращения: 20.04.2017)
6. Александрова, А.Ю. Налогообложение: планирование, анализ, контроль. Учебное пособие для ВУЗов / А.Ю. Александрова, О.Н. Сединкина. - М.: КноРус, 2017. - 271 с.
7. Амиров, С.М. Налоги и налогообложение. Учебное пособие для ВУЗов / С.М. Амиров, М.Ш. Амиров. - М.: КноРус, 2017. - 360 с.
8. Ананенков А.Г. Природный газ в экономике и энергетике страны: история и перспективы. Режим доступа: <http://federalbook.ru/files/Ananenkov.pdf> (дата обращения: 20.04.2017)
9. Белов, К. О. Совершенствование механизма исчисления налога на добычу полезных ископаемых в газодобывающей промышленности: дис.канд. экон. наук: 08. 00. 05, 08. 00. 10 / К. О. Белов. — М., 2016. — 182 с.

10. Бабаев, Ю.А. Расчеты организации: учет, контроль и налогообложение: Учебно-практическое пособие для вузов / Ю.А. Бабаев. - М.: Вузовский учебник, ИНФРА-М, 2016. - 329 с.

11. Базилевич, О.И. Налоги и налогообложение. Практикум: Учебное пособие / О.И. Базилевич, А.З. Дадашев. - М.: Вузовский учебник, ИНФРА-М, 2018. - 285 с.

12. Балихина, Н.В. Финансы и налогообложение организаций: Учебник / Н.В. Балихина, М.Е. Косов. - М.: ЮНИТИ, 2018. - 623 с.

13. Бондарчук Н.В., Грачева М.Е. и др., Финансово-экономический анализ для целей налогового консультирования / Н.В. Бондарчук, М.Е. Грачева, А.Ф. Ионова, З.М. Карпасова, Н.Н.Селезнева. М.: Информбюро, 2017. – 304 с.

14. Бочкарева А.С., Хотина Ю.В. К вопросу становления и развития газовой отрасли в российской империи // Научные труды Кубанского государственного технологического университета. 2017. - № 13. - С. 49-60.

15. Винницкий, Д. В. Налоговое право / Д. В. Винницкий. — М.: Юрайт, 2017. — 360 с

16. Владыка, М.В. Налоги и налогообложение: Учебник / В.Ф. Тарасова, М.В. Владыка, Т.В. Сапрыкина; Под общ. ред. В.Ф. Тарасова. - М.: КноРус, 2016. - 488 с.

17. Вотчель, Л.М. Налоги и налогообложение: Учебное пособие / Л.М. Вотчель. - М.: Флинта, МПСУ, 2016. - 136 с.

18. Гринкевич, Л.С., Баландина, А.С. Теоретико-методические подходы к реформированию системы налогообложения газодобывающих организаций в Российской Федерации // Вестник Томского государственного ун-та. — 2016. — № 3. — С. 103–108.

19. Глушкова, В.Г. Налоги и налогообложение. Система налогообложения в туристской индустрии / В.Г. Глушкова. - М.: КноРус, 2017. - 336 с.

20. Газовая и газоперерабатывающая промышленность России. Тенденции 2015 г. и прогноз до 2020 г. Инвестиционные проекты и рейтинги

компаний. Режим доступа: <http://infoline.spb.ru/upload/iblock/238/23892225.pdf>  
(дата обращения: 13.12.2017)

21. Дадашев, А.З. Налоги и налогообложение в Российской Федерации: Учебное пособие / А.З. Дадашев, Д.А. Мешкова, Ю.А. Топчи. - М.: ЮНИТИ, 2017. - 175 с.

22. Евстигнеев, Е.Н. Налоги и налогообложение: Учебное пособие / Е.Н. Евстигнеев. - СПб.: Питер, 2018. - 320 с.

23. Зарук, Н.Ф. Налоги и налогообложение в АПК / Н.Ф. Зарук, В.В. Ухоботов, М.Ю. Федотова и др. - М.: Колос, 2016. - 224 с.

24. Зозуля, В.В. Налогообложение природопользования: Учебник и практикум для прикладного бакалавриата / В.В. Зозуля. - Люберцы: Юрайт, 2016. - 257 с.

25. Иванова, Я.Я. Налогообложение добычи полезных ископаемых в Российской Федерации. Проблемы и пути совершенствования: Монография. / Я.Я. Иванова и др. - М.: ЮНИТИ, 2016. - 175 с.

26. Калашникова, Н. Ю. Состояние и оценка налога на добычу полезных ископаемых в налоговых доходах страны // Nauka-rastudent. ru. — 2017. — № 3(03). — С. 3–4.

27. Кибанова, А.Я. Налоги и налогообложение / А.Я. Кибанова. - М.: КноРус, 2016. - 488 с.

28. Колчин, С.П. Налоги и налогообложение: Учебное пособие / С.П. Колчин.. - М.: Вузовский учебник, 2017. - 272 с.

29. Крохина, Ю. А. Налоговое право / Ю. А. Крохина. — М.: Юнити-Дана, 2017. — 464 с.

30. Крамаренко, Л.А. Налоги и налогообложение: Учебное пособие / Л.А. Крамаренко, М.Е. Косов. - М.: ЮНИТИ, 2017. - 576 с.

31. Кудрявцев М. А., Олейник Т. Л., Сизова О. В. Проблемы регулирования газовой отрасли в России // Успехи современного естествознания. — 2018. — № 5. — С. 130–135.

32. Лыкова, Л.Н. Налоги и налогообложение: Учебник и практикум для академического бакалавриата / Л.Н. Лыкова. - Люберцы: Юрайт, 2016. - 353 с.
33. Манукян, Л.С. Налоги и налогообложение: учебно- практическое пособие / Л.С. Манукян. - М.: Экзамен, 2016. - 95 с.
34. Мешкова, Д.А. Налогообложение организаций в РФ: Учебник для бакалавров / Д.А. Мешкова, Ю.А. Топчи. - М.: Дашков и К, 2017. - 160 с.
35. Налоги и налогообложение: Учебное пособие / Под ред. А.Е. Суглобова, Н.М. Бобошко. - М.: ЮНИТИ, 2017. - 543 с
36. Налоги и налогообложение: Учебник / Под ред. И.А. Майбурова. - М.: ЮНИТИ, 2018. - 559 с.
37. Неминущая, Н.Е. Налоги и налогообложение.Учебник. / Н.Е. Неминущая. - М.: МГТУ , 2016. - 413 с.
38. Никулкина, И.В. Налогообложение участников внешнеэкономической деятельности: Учебное пособие / И.В. Никулкина. - М.: ИНФРА-М, 2017. - 268 с.
39. Официальный сайт Федерального Казначейства РФ/ Режим доступа: <http://datamarts.roskazna.ru> (дата обращения: 20.04.2017)
40. Оканова, Т.Н. Налогообложение коммерческой деятельности: Учебное пособие / Т.Н. Оканова. - М.: ЮНИТИ, 2018. - 287 с.
41. Павлова, Л.П. Налогообложение добычи природного газа в Российской Федерации / В.В. Понкратов. – М.: «Оргсервис-2000», 2017.
42. Петрова, Г. В. Налоговое право / Г. В. Петрова. — М.: Норма, 2017. — 271 с.
43. Пансков, В.Г. Налоги и налогообложение: Учебник для бакалавров / В.Г. Пансков. - М.: Юрайт, 2017. - 368 с.
44. Пантелеев, А.С. Учет и налогообложение при антикризисном управлении: Практическое руководство / А.С. Пантелеев, А.Л. Звездин. - М.: Омега-Л, 2018. - 259 с.
45. Перов, А.В. Налоги и налогообложение: Учебное пособие для бакалавров / А.В. Перов, А.В. Толкушкин. - М.: Юрайт, 2017. - 996 с.

46. Полежарова, Л.В. Налогообложение участников внешнеэкономической деятельности в России: Учебное пособие / Л.В. Полежарова, А.А. Артемьев; Под ред. Л.И. Гончаренко. - М.: Магистр, НИЦ ИНФРА-М, 2016. - 416 с.

47. Свинухов, В.Г. Налогообложение участников внешнеэкономической деятельности: Учебник / В.Г. Свинухов, Т.Н. Оканова. - М.: Магистр, ИНФРА-М, 2016. - 448 с.

48. Скворцов, О.В. Налоги и налогообложение. Практикум: Учебное пособие для студ. учрежд. сред. проф. образования / О.В. Скворцов. Экономика и управление). - М.: ИЦ Академия, 2017. - 208 с.

49. Тедеев, А.А. Налоги и налогообложение: Учебник для ВУЗов / А.А. Тедеев. - М.: Приор, 2016. - 496 с.

50. Фертикова Ю. В. Тенденции развития газовой отрасли в современной России // Актуальные вопросы экономики и управления: материалы междунар. науч. конф. (г. Москва, апрель 2011 г.). Т. I. — М.: РИОР, 2017. — С. 87–89

51. Филина, Ф.Н. Инвентаризация: бухгалтерский учет и налогообложение / Ф.Н. Филина. - М.: ГроссМедиа Ферлаг, РОСБУХ, 2017. - 264 с.

52. Элгуд, Т. Эффективное управление налогообложением: Будущее корпоративной налоговой службы / Т. Элгуд. - М.: Альпина Паблишер, 2018. - 334 с.

53. Официальный сайт АО «Ачимгаз» [Электронный ресурс]: <http://www.achimgaz.ru> (дата обращения 03.05.2018).

## Показатели для оценки налоговой нагрузки организации

Показатель	Методика расчета	Характеристика
1	2	3
Обобщающие показатели		
Общий коэффициент налоговой нагрузки (коэффициент налогообложения выручки) ( $K_{нв}$ )	$\frac{\text{Налоговые обязательства}}{\text{Выручка-брутто(с НДС)}}$	Показатель рекомендован Минфином для расчета налогового бремени. Если его величина от 20-25%, то это характеризует эффективность налогового планирования в организации. Если 25-40% - требуется привлечение налогового консультанта. Если 40-70% - организация нуждается в пересмотре используемой системы налогообложения. Если более 70% - то такой бизнес целесообразно ликвидировать
Коэффициент налогообложения чистой прибыли ( $K_{чп}$ )	$\frac{\text{Налоговые обязательства}}{\text{Нераспределенная прибыль отчетного года}}$	Показывает величину налоговых издержек на каждый рубль чистой прибыли, остающейся в распоряжении организации
Коэффициент налоговой ёмкости ( $K_{немк}$ )	$\frac{\text{Величина налоговых платежей}}{\text{Себестоимость}}$	Расчетное значение показывает долю налоговых обязательств в общих затратах организации
Частные показатели		
Коэффициент налоговой оборачиваемости ( $K_{но}$ )	$\frac{\text{Доходы организации}}{\text{Налоговые обязательства}}$	Показывает величину полученных доходов организацией на каждый рубль возникших налоговых платежей. То есть чтобы заплатить один рубль налога необходимо произвести и продать товар (оказать услуги и работы)
Коэффициент рентабельности налоговых затрат ( $K_{нз}$ )	$\frac{\text{Чистая прибыль}}{\text{Налоговые обязательства}}$	Чем больше значение, тем выше эффективность налогового планирования



## Продолжение приложения 1

Коэффициент налогообложения выручки и авансовых поступлений от покупателей ( $K_{нвп}$ )	$\frac{\text{Налоговые издержки по НДС и акцизам}}{\text{Выручка}}$	Показывает долю (при умножении расчетного значения на 100%) долю налоговых отчислений по НДС и акцизам в структуре чистой выручки
Коэффициент налоговой платежеспособности ( $K_{нп}$ )	$\frac{\text{Положительный денежный поток по инвестиционной и текущей деятельности}}{\text{Налоговые обязательства}}$	Показывает сколько приходится поступивших денежных средств (приток) на один рубль налоговых обязательств
Коэффициент остаточной налоговой платежеспособности	$\frac{\text{Денежные средства}}{\text{Налоговые обязательства}}$	Показывает насколько процентов организация сможет рассчитаться по своим оставшимся налоговым обязательствам за счет денежных средств (при умножении показателя на 100%). Косвенно характеризует абсолютную ликвидность организации
Коэффициент налогообложения прибыли до налогообложения ( $K_{нпдн}$ ) $K_{нпдн}$	$\frac{\text{Налоговые издержки относимые на прибыль}}{\text{Прибыль до налогообложения}}$	Показывает величину налоговых обязательств с бухгалтерской прибыли в расчете на один ее рубль. Или при умножении на 100% - отражает долю налоговых обязательств при формировании прибыли до налогообложения
Коэффициент налогообложения расчетной прибыли ( $K_{нрп}$ )	$\frac{\text{Налоговые обязательства}}{\text{Чистая прибыль} + \text{Налоговые обязательства}}$	Данное значение показывает процент (при умножении расчетного значения на 100%) изъятия государством заработанной организацией прибыли

Составлено автором на основе источника: [36]