

# ФИНАНСОВЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ

## 1. Понятие и показатели финансовых результатов предприятия

Целью деятельности любой коммерческой организации является получение прибыли. *Прибыль* – важнейший обобщающий показатель деятельности предприятия, отражающий ее финансовый результат. Как экономическая категория прибыль отражает чистый доход, созданный в процессе предпринимательской деятельности.

Хозяйствующие субъекты, используя факторы производства (труд, капитал, природные ресурсы), создают готовую продукцию, которая при условии ее реализации потребителю становится товаром и имеет стоимость, включающую стоимость живого и овеществленного труда. Стоимость живого труда отражает вновь созданную стоимость и включает две составляющие: заработную плату работников, участвующих в процессе производства продукции (стоимость необходимого труда), и чистый доход (стоимость прибавочного труда). На уровне предприятия в условиях товарно-денежных отношений чистый доход принимает форму прибыли.

Для выявления финансового результата необходимо сопоставить выручку от реализации продукции с затратами на ее производство и реализацию. Если выручка превышает затраты, финансовый результат свидетельствует о получении прибыли. При равенстве выручки и затрат прибыль отсутствует, и предприятию удалось лишь возместить затраты на произведенную продукцию. Если затраты превышают выручку, предприятие получает убытки (отрицательный финансовый результат), что ставит его в критическое финансовое положение, не исключая возможность банкротства.

Прибыль как финансовый результат деятельности предприятия выполняет воспроизводственную, стимулирующую и распределительную функции.

*Воспроизводственная* функция прибыли заключается том, что она является основой экономического развития предприятия, т.к. обеспечивает возможности его самофинансирования.

*Стимулирующая* функция состоит в том, что прибыль служит основным источником прироста собственного капитала, расширения производственной деятельности, выплаты дивидендов, научно-технического и социального развития предприятия и материального поощрения персонала.

*Распределительная* функция прибыли проявляется в том, что она является одним из источников формирования бюджетов разных уровней. Она поступает в бюджеты в виде налогов и используется для финансирования различных государственных программ.

В условиях рыночных отношений предприятие должно стремиться к получению такой величины прибыли, которая обеспечила бы ему динамичное развитие и конкурентоспособное положение на рынке. Это пред-

полагает определение *источников получения прибыли* и направлений ее лучшего использования.

Различают три основных источника получения прибыли.

**Первый источник** связан непосредственно с производственной и предпринимательской деятельностью предприятия. Эффективность его использования зависит от знания конъюнктуры рынка и умения адаптировать развитие производства под его постоянно меняющиеся требования. Величина прибыли в данном случае зависит от правильности выбора направлений деятельности предприятия, от результатов маркетинговой деятельности (определение цены, организации рекламы, сервисного обслуживания и т.п.), от объемов продукции и затрат на ее производство и реализацию и др.

**Второй источник** связан с инновационной деятельностью предприятия, обеспечивающей увеличение прибыли за счет снижения затрат на производство продукции, ее обновления и повышения конкурентоспособности.

**Третий источник** образуется за счет монопольного положения предприятия по выпуску продукции или уникальности продукта. Использование этого источника предполагает постоянное обновление продукции предприятия. При этом необходимо учитывать антимонопольную политику государства и конкуренцию со стороны других производителей.

На величину и динамику прибыли влияют факторы, как зависящие, так и не зависящие от усилий предприятия (рис. 8.1).



Рис. 8.1. Классификация факторов, влияющих на прибыль предприятия

**К внешним** факторам относятся: конъюнктура рынка, уровень цен на потребляемые материально-сырьевые и топливно-энергетические ресурсы, государственное регулирование цен и тарифов, налоговых ставок и т.д. Эти факторы не зависят от деятельности предприятий, но могут оказывать значительное влияние на величину прибыли.

**Внутренние** факторы делятся на производственные и внепроизводственные. **Производственные** факторы отражают наличие и уровень использования средств и предметов труда, трудовых и финансовых ресурсов и, в свою очередь, подразделяются на экстенсивные и интенсивные. *Экстен-*

сивные факторы влияют на процесс получения прибыли через количественные изменения величины средств и предметов труда, финансовых ресурсов, времени работы оборудования, численности персонала и т.д. Влияние *интенсивных* факторов проявляется через качественные изменения: повышение производительности оборудования, использование прогрессивных технологий, ускорение оборачиваемости оборотных средств, снижение трудоемкости и материалоемкости продукции, более эффективное использование финансовых ресурсов и т.д.

*К внепроизводственным* факторам, влияющим на величину прибыли предприятия, относятся снабженческо-сбытовая и природоохранная деятельность, условия труда и быта работников и др.

Кроме прибыли в последние годы для оценки финансового результата в практике зарубежных и отечественных предприятий применяется еще один показатель – EBITDA. К числу российских компаний, активно использующих данный показатель, относятся «Газпром», «ФСК ЕЭС», «Норильский никель», «Сбербанк», «Магнит», «X5 RetailGroup», «Вымпелком», «МТС», «Mail.ru Group»/

*EBITDA* (сокр. от англ. *Earnings before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization*) — отражает величину прибыли предприятия до вычета налога на прибыль, процентов по кредиту и расходов на амортизацию.

EBITDA рассчитывается на основании финансовой отчетности предприятия и служит для оценки того, насколько прибыльна его основная деятельность.

Основной причиной популярности этого показателя стала его универсальность. Он позволяет сравнивать предприятия с различными учетными политиками (например, в части учета амортизации или переоценки активов), различными условиями налогообложения. В частности, в России этот показатель приобрел популярность у аналитиков, так как считается, что он позволяет сравнивать российские компании и их зарубежные аналоги, чтобы получить некую «справедливую» стоимость российских компаний, руководствуясь сравнительным подходом.

Показатель EBITDA определяется в соответствии с зарубежными стандартами по следующим формулам:

$$EBIT = \Pi_{ч} + H_{np} - B_n + P_{ч} - D_{ч} + \Pi_y - \Pi_n, \quad (8.1)$$

где  $\Pi_{ч}$  – чистая прибыль;  $H_{np}$  – расходы по налогу на прибыль;  $B_n$  – возмещенный налог на прибыль;  $P_{ч}$  – чрезвычайные расходы;  $D_{ч}$  – чрезвычайные доходы;  $\Pi_y$  – проценты уплаченные;  $\Pi_n$  – проценты полученные.

EBIT – как показатель финансовых результатов предприятия является промежуточным и по сути отражает прибыль до выплаты процентов и налогов. Оптимальным считается как минимум положительное значение EBIT.

$$EBITDA = EBIT + A - \Pi_a, \quad (8.2)$$

где  $A$  – амортизационные отчисления по материальным и нематериальным активам;  $\Pi_a$  – переоценка активов.

Как видно из формул 8.1 и 8.2, EBITDA больше EBITD на величину амортизации материальных и нематериальных активов. Отрицательный EBITDA говорит о том, что деятельность предприятия убыточна уже на операционной стадии, еще до оплаты пользования заимствованным капиталом, налогов, амортизации.

## 2. Формирование прибыли

Прибыль представляет собой конечный финансовый результат деятельности предприятия и является его целью. Вместе с тем прибыль представляет собой весьма сложную экономическую категорию. Существует два подхода к определению прибыли, согласно которым различают бухгалтерскую и экономическую прибыль.

*Бухгалтерская прибыль* – это разность между совокупным доходом и бухгалтерскими (явными) издержками.

*Экономическая прибыль* – это разность между совокупным доходом и экономическими издержками.

*Явные издержки* отражаются полностью в бухгалтерском учете, поэтому они еще называются бухгалтерскими издержками.

*Неявные (вмененные) издержки* – это альтернативные издержки использования ресурсов, принадлежащих предприятию, т. е. не оплачиваемые им издержки. Неявные издержки могут быть представлены как денежные платежи, которые могла бы получить организация при более выгодном использовании принадлежащих ей ресурсов, т. е. это издержки упущенных возможностей (недополученная прибыль). Вмененные издержки в бухгалтерском учете не отражаются.

Из этого следует, что экономическая прибыль меньше бухгалтерской на величину вмененных (неявных) издержек.

Количественная оценка экономической прибыли весьма условна, т.к. существует вероятность субъективного подхода к выбору исходной базы для расчета. Кроме того, определение экономической прибыли весьма трудоемко. Это объясняется тем, что ее расчет осуществляется в основном для компаний, чьи акции продаются на бирже, что позволяет получить данные об изменении капитала собственников.

Но, несмотря на различия между бухгалтерской и экономической прибылью, их следует использовать как взаимодополняющие показатели. Экономическая прибыль полезна для понимания сущности прибыли, бухгалтерская – для понимания логики и порядка ее практического расчета.

Бухгалтерская прибыль отражается в Отчете о прибылях и убытках (форма № 2), именуемом с 01.01.2013 согласно Федеральному закону № 402-ФЗ Отчетом о финансовых результатах. В названном отчете отражаются следующие виды прибыли:

- 1) валовая прибыль;
- 2) прибыль от продаж;
- 3) прибыль до налогообложения (налогооблагаемая);
- 4) чистая прибыль.

Рассмотрим порядок формирования каждого из указанных видов прибыли.

**Валовая прибыль** отражает финансовый результат основной деятельности предприятия и определяется как разница между выручкой от реализации продукции (работ, услуг) в действующих ценах и затратами на ее производство:

$$П_в = В_p - С, \quad (8.3)$$

$$\text{или } П_в = \sum_{i=1}^n (Ц_i - C_i) Q_i, \quad (8.4)$$

где  $В_p$  – выручка от реализации продукции (работ, услуг) в действующих ценах без НДС и акцизов, руб.;  $С$  – производственная себестоимость продукции (работ, услуг), руб.;  $Ц_i$  – цена единицы  $i$ -го вида продукции, руб./ед.;  $C_i$  – производственная себестоимость единицы  $i$ -го вида продукции, руб./ед.;  $Q_i$  – объем реализации  $i$ -го вида продукции, ед.;  $n$  – количество видов реализованной продукции.

**Прибыль от продаж** – показатель, отражающий финансовый результат (прибыль, убыток) от продажи продукции (работ, услуг).

$$П_{пр} = П_в - Р_к - Р_у, \quad (8.5)$$

где  $Р_к$  – коммерческие расходы, руб.;  $Р_у$  – управленческие расходы, руб.

**Коммерческие расходы** связаны с продажей продукции (работ, услуг). К ним относятся расходы:

- на затаривание и упаковку;
- по доставке на станцию (пристань) отправления, погрузке в транспортные средства;
- на комиссионные сборы (отчисления), уплачиваемые посредническим организациям;
- по аренде и содержанию помещений для хранения и продажи продукции (товаров);
- на хранение товаров;
- по оплате труда продавцов;
- на рекламу;
- на иные аналогичные по назначению цели.

В состав **управленческих расходов** включаются:

- административно-управленческие расходы;
- расходы на содержание общехозяйственного персонала, не связанного с производственным процессом;
- амортизационные отчисления и расходы на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения;
- арендная плата за помещения общехозяйственного назначения;

- расходы по оплате информационных, аудиторских, консультационных и т.п. услуг;
- налоги, уплачиваемые предприятием (налог на имущество, транспортный налог, земельный налог и т.п.);
- другие аналогичные по назначению расходы, возникающие в процессе управления предприятием и обусловленные его содержанием как единого финансово-имущественного комплекса.

Прибыль до налогообложения

**Прибыль до налогообложения** (налогооблагаемая) является конечным финансовым результатом деятельности предприятия; выявляется посредством бухгалтерского учета всех его хозяйственных операций и является показателем эффективности всей хозяйственной деятельности предприятия.

$$П_n = П_{np} + Д_y + П_n - П_y + Д_{np} - P_{np} + Д_ч - P_ч, \quad (8.6)$$

где  $П_n$  – прибыль до налогообложения, руб.;  $Д_y$  – доходы от участия в других организациях, руб.;  $П_n$  – проценты к получению, руб.;  $П_y$  – проценты к уплате, руб.;  $Д_{np}$  – прочие доходы, руб.;  $P_{np}$  – прочие расходы, руб.;  $Д_ч$  – чрезвычайные доходы, руб.;  $P_ч$  – чрезвычайные расходы, руб.

**К доходам от участия в других организациях** относят подлежащие получению доходы:

- по ценным бумагам, вложенным в другие организации;
- от участия в совместной деятельности без образования юридического лица (по договору простого товарищества) и др.;

**Проценты к получению** отражают суммы, подлежащие получению:

- дивидендов (процентов) по облигациям, депозитам;
- от кредитных организаций за пользование остатками средств, находящихся на счетах предприятия;
- процентов к уплате за предоставление организации в пользование денежных средств (кредитов, займов).

**Проценты к уплате** отражают суммы, подлежащие уплате, по основаниям, аналогичным указанным в процентах к получению.

**Прочие доходы** – доходы от продажи (выбытия) основных средств, нематериальных активов, материальных ценностей и прочего имущества; от предоставления за плату во временное пользование внеоборотных активов предприятия; от участия в уставных капиталах других организаций (вместе с процентами и иными доходами по ценным бумагам), включая и совместную деятельность по договору простого товарищества; полученные штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров; активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения; поступления в возмещение причиненных предприятию убытков; прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году; суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности; курсовые разницы и др.

**Прочие расходы** – уплаченные штрафы, пени, неустойки за нарушение договоров; возмещение причиненных предприятием убытков; убытки про-

шлых лет, признанные в отчетном году; суммы дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания и др.

**Чрезвычайными доходами** считаются поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации и т. п.). К ним относятся страховое возмещение, стоимость материальных ценностей, остающихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов, и т. п. В составе **чрезвычайных расходов** отражаются расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т. п.).

**Чистая прибыль** (убыток) (или прибыль к распределению) – это та часть прибыли, которая остается у предприятия после уплаты налога на прибыль и используется на нужды предприятия (развитие производства, социальные нужды и т.д.).

$$П_ч = П_{\text{дно}} - Н_{\text{пр}}, \quad (8.7)$$

где  $П_ч$  – чистая прибыль, руб.;  $Н_{\text{пр}}$  – налог на прибыль, руб.

Порядок налогообложения прибыли регламентируется главой 25 Налогового кодекса РФ и рассмотрен ниже.

### 3. Налогообложение прибыли

При рассмотрении прибыли как конечного финансового результата деятельности предприятия, следует иметь в виду, что не вся полученная прибыль остается в его распоряжении, так как подвергается налогообложению.

Плательщиками налога на прибыль являются все предприятия, имеющие самостоятельный баланс и осуществляющие деятельность на территории РФ.

Объектом налогообложения по налогу на прибыль предприятия признается прибыль, полученная налогоплательщиком. Налоговой базой считается денежное выражение прибыли, определяемое суммой доходов, уменьшенной на величину произведенных расходов.

Для получения величины облагаемой налогом прибыли не учитываются следующие расходы:

- начисленные дивиденды по акциям;
- пени, штрафы, перечисленные в бюджет;
- взнос в уставной капитал полного товарищества;
- сумма платежей за сверхнормативные выбросы в окружающую среду;
- взносы на добровольное страхование, на негосударственное пенсионное обеспечение;
- другие.

Для определения налоговой базы по налогу на прибыль предприятие может применять один из методов (с закреплением в учетной политике):

1. *Метод начисления*, предусматривающий учет доходов и расходов в том периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления (выплаты) денежных средств.

2. *Кассовый метод*, предусматривающий учет доходов и расходов на дату поступления (выплаты) денежных (или иных) средств. Метод могут использовать предприятия, имеющие среднемесячную выручку от реализации (без учета налога на добавленную стоимость) не более одного миллиона рублей.

В случае, если в отчетном периоде налогоплательщиком получен убыток, в целях налогообложения по налогу на прибыль налоговая база считается равной нулю. При этом предприятие имеет право уменьшить налоговую базу следующего налогового периода на всю сумму полученного убытка или на часть этой суммы (перенести убыток на будущее можно в течение последующих 10 лет).

В настоящее время налоговая ставка на прибыль установлена в размере 20% и распределяется между бюджетами разных уровней в процентном отношении в соответствии с законодательством: сумма, определяемая по ставке 2%, зачисляется в федеральный бюджет; сумма, определяемая по ставке 18%, зачисляется в бюджеты субъектов РФ. Ставка налога, начисляемого в региональный бюджет, может быть понижена для отдельных категорий налогоплательщиков, но не может быть ниже 13,5%.

В отношении отдельных видов доходов установлены специальные налоговые ставки (табл. 8.1)

Таблица 8.1

Специальные налоговые ставки по налогу на прибыль

Вид дохода	Налоговая ставка, %	Бюджет
Доходы иностранных организаций, не связанные с деятельностью в РФ через постоянное представительство от использования, содержания или сдачи в аренду подвижных транспортных средств или контейнеров в связи с осуществлением международных перевозок	10	федеральный
Доходы в виде дивидендов российскими организациями российских и иностранных организаций	9	федеральный
Доходы в виде дивидендов иностранными организациями от российских организаций, в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам	15	федеральный
Доходы в виде процентов по муниципальным ценным бумагам, эмитированным на срок не менее трех лет до 1 января 2007 г.	9	федеральный
Доходы в виде процентов по государственным и муниципальным облигациям, эмитированным до 20 января 1997 г.	0	-
Прибыль Банка России от осуществления деятельности, связанной с выполнением функций ЦБ	0	-
Прибыль сельскохозяйственных товаропроизводителей, не перешедших на уплату единого сельхозналога	0	-
Прибыль организаций, осуществляющих медицинскую и (или) образовательную деятельность	0	-
Прибыль от деятельности, осуществляемой в технико-внедренческой особой экономической зоне, а также в туристско-рекреационных особых экономических зонах	0	-
Прибыль участников регионального инвестпроекта	0	-



Сумма налога ( $H_{np}$ ) на прибыль определяется произведением налогооблагаемой базы на ставку налога:

$$H_{np} = P_n \cdot \frac{C_{н.пр}}{100} \quad (8.7)$$

где  $P_n$  – налогооблагаемая прибыль, руб.;  $C_{н.пр}$  – ставка налога на прибыль, %.

Прибыль, остающаяся после уплаты налога, называется *чистой прибылью* ( $P_ч$ ):

#### 4. Использование прибыли

Чистая прибыль поступает в распоряжение предприятия и распределяется между собственниками (акционерами и учредителями) и самим предприятием (рис. 8.2).

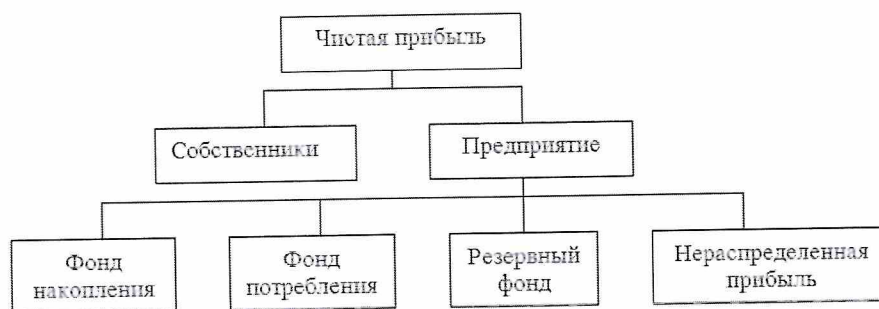


Рис. 8.2. Распределение чистой прибыли предприятия

Распределение части чистой прибыли между собственниками предприятия (учредителями, акционерами) производится в соответствии с учредительными документами и на основе действующего законодательства, определяющего порядок выплаты дивидендов по простым и привилегированным акциям и т.д.

Чистая прибыль, остающаяся на предприятии, используется для создания следующих фондов: накопления, потребления, резервного. Часть чистой прибыли может остаться нераспределенной.

**Фонд накопления** предназначен для финансирования производственного и социального развития предприятия. При определении величины прибыли, направляемой в фонд накопления, учитывается рыночная конъюнктура, необходимость обновления и расширения производственного потенциала предприятия, наличие социальных проблем. В соответствии с этим формируются фонд производственного развития и фонд социального развития. *Ресурсы фонда производственного развития* предназначены для финансирования расходов на научно-исследовательские, проектно-конструкторские и технологические работы, на разработку и освоение новых видов продукции и технологических процессов, модернизацию оборудования, проведение природоохранных мероприятий. Средства *фонда социаль-*

ного развития направляются на содержание социально-бытовых объектов, финансирование строительства объектов непромышленного назначения, проведение оздоровительных, спортивно-массовых мероприятий.

**Фонд потребления** используется на финансирование социальных нужд и материальное стимулирование работников (выплата премий, единовременных поощрений; оказание материальной помощи; оплата путевок и лечения; выплата надбавок к пенсиям и т.д.).

**Резервный фонд** создается в связи с рискованностью предпринимательской деятельности в условиях рыночной экономики, а также для покрытия потерь, вызванных стихийными бедствиями и другими форс-мажорными обстоятельствами.

**Нераспределенная прибыль** выступает в качестве резерва прибыли и является источником для последующего развития предприятия. Ее наличие увеличивает финансовую устойчивость предприятия.

## 5. Рентабельность деятельности предприятия

Прибыль, являясь важнейшим показателем результативности производственно-хозяйственной деятельности предприятия, не дает полного представления об ее эффективности, т.к. не учитывает величину затрачиваемых ресурсов. Поэтому эффективность производственно-хозяйственной деятельности предприятия оценивают системой показателей рентабельности, включающей:

- рентабельность активов предприятия;
- рентабельность собственного капитала;
- рентабельность продаж;
- рентабельность производства;
- рентабельность продукции.

Как показатель, отражающий степень прибыльности, в общем виде рентабельность ( $R$ ) определяется процентным отношением прибыли ( $\Pi$ ) к определенному измерителю (показателю):

$$R = \frac{\Pi}{Y} 100\%, \quad (8.8)$$

где  $Y$  – уровень показателя.

В зависимости от конкретных целей рентабельность можно определять по валовой, чистой и нераспределенной прибыли.

**Рентабельность активов ( $R_a$ )** определяется по валовой и чистой прибыли:

$$R_a = \frac{\Pi_v}{A} 100\% \quad (8.9)$$

$$\text{или } R_a = \frac{\Pi_{ч}}{A} 100\%. \quad (8.10)$$

где  $A$  – величина активов предприятия (на начало, конец года или среднегодовая), руб.

Рентабельность активов характеризует величину валовой (чистой) прибыли, полученной на рубль капитала, вложенного в активы предприятия.

**Рентабельность собственного капитала** ( $R_{ск}$ ) показывает величину прибыли в расчете на один рубль собственных средств предприятия:

$$R_{\dot{n}\dot{e}} = \frac{\dot{I}^{i\dot{o}}}{\dot{E}_{\dot{n}}} 100\% \quad (8.11)$$

$$\text{или } R_{ск} = \frac{\Pi_q}{K_c} 100\%, \quad (8.12)$$

где  $\Pi_{np}$  – нераспределенная прибыль предприятия, руб.;  $K_c$  – собственный капитал предприятия, руб.

**Рентабельность продаж** ( $R_n$ ) характеризует величину прибыли, полученной предприятием с каждого рубля выручки от реализации продукции:

$$R_n = \frac{\Pi_{\epsilon}}{B_p} 100\%, \quad (8.13)$$

где  $B_p$  – выручка от реализации продукции (без НДС), руб.

**Рентабельность производства** ( $R_{np}$ ) определяется отношением валовой прибыли к сумме среднегодовой стоимости основных производственных средств ( $\Phi_{с.г.}$ ) нормируемых оборотных средств ( $O_{с.г.}$ ):

$$R_{np} = \frac{\Pi_{\epsilon}}{\Phi_{с.г.} + O_{с.г.}} 100\%. \quad (8.14)$$

**Рентабельность продукции** ( $R_{npод}$ ) определяется по каждому ее виду отношением прибыли от реализации продукции ( $\Pi_p$ ) к затратам на ее производство ( $C$ ):

$$R_{npод} = \frac{\Pi_p}{C} 100\% \quad (8.15)$$

Показатель рентабельности продукции находит применение при оценке целесообразности выпуска того или иного вида продукции, а также при формировании цен на продукцию.

## Специальные налоговые режимы

Налоговое законодательство Российской Федерации предусматривает ряд специальных налоговых режимов для отдельных видов деятельности, являющиеся более либеральными по сравнению с основной налоговой системой. К ним относятся:

- система налогообложения для сельскохозяйственных производителей (единый сельскохозяйственный налог);
- упрощенная система налогообложения (для предприятий с ограниченной величиной доходов);
- система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход (для отдельных видов деятельности в сфере предоставления услуг);
- патентная система налогообложения (для индивидуальных предпринимателей);
- система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции (при разработке отдельных месторождений полезных ископаемых).

В нефтегазодобывающей промышленности предусмотрено использование специального налогового режима, основывающегося на соглашении о разделе продукции. Правовой основой является Федеральный закон «О соглашениях о разделе продукции». *Соглашение* представляет собой договор, в соответствии с которым Российская Федерация предоставляет субъекту предпринимательской деятельности (инвестору) на возмездной основе и на определенный срок исключительные права на поиски, разведку, добычу минерального сырья на определенном участке недр. Соглашение определяет все необходимые условия, связанные с использованием недрами, в том числе условия и порядок раздела произведенной продукции между сторонами соглашения.

Условия пользования недрами, установленные в соглашении, не должны противоречить требованиям Закона РФ «О недрах». Перечни участков недр, право пользования, которое может быть предоставлено на условиях раздела продукции, устанавливаются федеральными законами. Данный специальный налоговый режим предусматривает замену уплаты совокупности налогов и сборов разделом произведенной продукции (за исключением некоторых обязательных налогов). При выполнении соглашения инвестор уплачивает разовые платежи за пользование недрами (бонусы), плату за геологическую информацию о недрах, ежегодные платежи за договорную акваторию и участки морского дна, сбор за участие в конкурсе (аукционе), сбор за выдачу лицензии, регулярные платежи за пользование недрами (ренталс), компенсацию расходов государства на поиски и разведку полезных ископаемых, компенсацию ущерба, причиняемого в результате выполнения работ коренным малочисленным народам Российской Федерации в местах их традиционного проживания. Суммы указанных платежей, а также сроки их уплаты определяются условиями соглашения.

Произведенная продукция подлежит разделу между государством и инвестором в соответствии с соглашением (*трехступенчатая схема* раздела продукции, рис. 10.1).



Рис. 10.1. Трехступенчатая схема раздела продукции

Соглашение должно предусматривать условия и порядок:

- определения *общего объема произведенной продукции* и ее стоимости;
- определения части произведенной продукции, которая передается в собственность инвестора для возмещения его затрат на выполнение работ по соглашению (*компенсационная продукция*). При этом предельный уровень компенсационной продукции не должен превышать 75%, а при добыче на континентальном шельфе Российской Федерации – 90% общего объема произведенной продукции;
- раздела между государством и инвестором *прибыльной продукции* (произведенной продукции за вычетом налога на добычу полезных ископаемых и компенсационной продукции).

При этом инвестор уплачивает налог на добавленную стоимость, единый социальный налог, налог на добычу полезных ископаемых, налог на прибыль организаций, водный налог и земельный налог. Расчет налогов производится налогоплательщиками самостоятельно в соответствии с требованиями Налогового кодекса РФ.

При выполнении соглашений налоговые ставки налога на добычу полезных ископаемых (за исключением нефти и газового конденсата) применяются с коэффициентом 0,5.

В отдельных случаях раздел произведенной продукции между государством и инвестором в соответствии с соглашением может осуществляться в ином порядке (*одноступенчатая схема* раздела продукции, рис. 10.2), при этом:

- определяется общий объем произведенной продукции и ее стоимость;

- осуществляется раздел между государством и инвестором произведенной продукции. Пропорции такого раздела определяются соглашением в зависимости от геолого-экономической и стоимостной оценки участка недр, условий технического проекта, показателей технико-экономического обоснования соглашения. Доля инвестора в произведенной продукции не должна превышать 68%. Инвестор уплачивает налог на добавленную стоимость и единый социальный налог.



Рис. 10.2. Одноступенчатая схема раздела продукции

Заключение соглашения в соответствии с указанными условиями и порядком раздела продукции должно быть предусмотрено условиями аукциона. Разработка условий недропользования, подготовка проекта соглашения и ведение переговоров с инвестором по каждому объекту недропользования осуществляются комиссией, созданной федеральными органами исполнительной власти, с участием органа исполнительной власти соответствующего субъекта Российской Федерации. Соглашения предусматривают увеличение доли государства в прибыльной продукции в случае улучшения показателей инвестиционной эффективности для инвестора при выполнении соглашения. Государственный контроль за исполнением соглашения осуществляют федеральные органы государственной власти в соответствии с их компетенцией совместно с органами государственной власти соответствующего субъекта Российской Федерации.

### Особенности налогообложения в нефтегазовом секторе

Предприятия нефтяной и газовой промышленности уплачивают налоги, предусмотренные Налоговым кодексом (см. табл. 10.1) и обязательные платежи, установленные «Законом о недрах». При экспорте нефти и газа уплачиваются вывозные таможенные пошлины и таможенные сборы за таможенное оформление в соответствии с таможенным законодательством.

Наиболее значимым специфическим налогом для добывающих предприятий является **налог на добычу полезных ископаемых**. Объектом налогообложения признаются полезные ископаемые, добытые из недр Российской Федерации, а также извлеченные из отходов (потерь) добывающего производства. Налоговая база определяется как количество добытых углеводородных полезных ископаемых в натуральном выражении.

Для расчета суммы налога на добычу полезных ископаемых для нефтегазодобывающих предприятий применяются следующие *ставки*:

1. 0 рублей при добыче:

- полезных ископаемых в части нормативных потерь;
- попутного газа;
- подземных вод, содержащих полезные ископаемые (промышленных вод), извлечение которых связано с разработкой других видов полезных ископаемых;
- полезных ископаемых при разработке некондиционных (остаточных запасов пониженного качества) или ранее списанных запасов полезных ископаемых;
- нефти на участках недр, расположенных в границах Республики Саха (Якутии), Иркутской области, Красноярского края, севернее Северного полярного круга, в Азовском, Черном, Охотском и Каспийском морях, на территории Ненецкого автономного округа, полуострове Ямал и Ямало-Ненецком автономном округе (до достижения определенного накопленного объема добычи);
- газа горючего природного на участках недр, расположенных на полуостровах Ямал, Гыданский в Ямало-Ненецком автономном округе (до достижения определенного накопленного объема добычи);
- газового конденсата совместно с газом горючим природным, используемым исключительно для производства сжиженного природного газа на участках недр, расположенных на полуостровах Ямал, Гыданский в Ямало-Ненецком автономном округе (до достижения определенного накопленного объема добычи);
- газа горючего природного, закаченного в пласт для поддержания пластового давления.

2. 493 руб. (1.01-31.12.2014 г.), 530 руб. (1.01-31.12.2015 г.), 559 руб. (с 1.01.2016 г.) за 1 тонну добытой нефти обессоленной, обезвоженной и стабилизированной. При этом указанная налоговая ставка ( $C_{ндпи}$ ) умножается на коэффициенты, отражающие уровень мировых цен и особенности разработки месторождения

$$НДПИ_n = C_{ндпи} \cdot K_{ц} \cdot K_{в} \cdot K_{з} \cdot K_{д} \cdot K_{дв}, \quad (10.1)$$

где  $НДПИ_n$  – сумма налога на добычу полезных ископаемых (нефти);  $K_{ц}$  – коэффициент, характеризующий динамику мировых цен на нефть;  $K_{в}$  – коэффициент, характеризующий степень выработанности конкретного участка недр;  $K_{з}$  – коэффициент, характеризующий величину запасов конкретного участка недр;  $K_{д}$  – коэффициент, характеризующий степень сложности добычи;  $K_{дв}$  – коэффициент, характеризующий степень выработанности конкретной залежи углеводородного сырья.

*Коэффициент, характеризующий динамику мировых цен на нефть* ( $K_{ц}$ ), ежемесячно определяется путем умножения среднего уровня цен нефти сорта «Urals», выраженного в долларах США за баррель ( $\Pi$ ),

уменьшенного на 15, на среднее значение курса доллара США к рублю Российской Федерации, устанавливаемого Центральным банком Российской Федерации (P), и деления на 261:

$$K_y = \frac{(Ц - 15) \cdot P}{261} . \quad (10.2)$$

*Коэффициент, характеризующий степень выработанности запасов* конкретного участка недр ( $K_v$ ), определяется следующим образом. В случае, если степень выработанности запасов конкретного участка недр, определяемая с использованием прямого метода учета количества добытой нефти на конкретном участке недр, больше или равна 0,8 и меньше или равна 1, коэффициент  $K_v$  рассчитывается по формуле:

$$K_v = 3,8 - 3,5 \frac{N}{V} , \quad (10.3)$$

где  $N$  – сумма накопленной добычи нефти на конкретном участке недр;  $V$  – начальные утвержденные извлекаемые запасы нефти, определяемые как сумма запасов категорий А, В, С<sub>1</sub> и С<sub>2</sub> по конкретному участку недр в соответствии с данными государственного баланса запасов полезных ископаемых.

Если степень выработанности запасов конкретного участка недр ( $C_{вз} = N/V$ ), определяемая с использованием прямого метода учета количества добытой нефти на конкретном участке недр, превышает 1, коэффициент  $K_v$  принимается равным 0,3. В остальных случаях коэффициент  $K_v$  принимается равным 1.

*Коэффициент, характеризующий величину запасов* конкретного участка недр ( $K_3$ ), определяется следующим образом. В случае, если величина начальных извлекаемых запасов нефти ( $V_3$ ) по конкретному участку недр меньше 5 млн. тонн и степень выработанности запасов ( $C_{вз}$ ) конкретного участка недр меньше или равна 0,05, коэффициент  $K_3$  рассчитывается по формуле:

$$K_3 = 0,125 \cdot V_3 + 0,375, \quad (10.3)$$

где  $V_3$  – начальные извлекаемые запасы нефти.

В случае, если величина начальных извлекаемых запасов конкретного участка недр превышает или равна 5 млн. тонн и степень выработанности запасов ( $C_{вз}$ ) превышает 0,05, коэффициент  $K_3$  принимается равным 1.

*Коэффициент, характеризующий степень сложности* добычи нефти ( $K_d$ ), принимается:

- равным 0 при добыче нефти из конкретной залежи углеводородного сырья, отнесенной к баженовским, абалакским, хадумским и доманиковым продуктивным отложениям в соответствии с данными государственного баланса запасов полезных ископаемых;
- равным 0,2 при добыче нефти из конкретной залежи углеводородного сырья с утвержденным показателем проницаемости не более  $2 \cdot 10^{-3}$  мкм<sup>2</sup> и эффективной нефтенасыщенной толщиной пласта по указанной залежи не более 10 метров;



- равным 0,4 при добыче нефти из конкретной залежи углеводородного сырья с утвержденным показателем проницаемости не более  $2 \cdot 10^{-3}$  мкм<sup>2</sup> и эффективной нефтенасыщенной толщиной пласта по указанной залежи более 10 метров;
- равным 0,8 при добыче нефти из конкретной залежи углеводородного сырья, отнесенной к продуктивным отложениям тюменской свиты в соответствии с данными государственного баланса запасов полезных ископаемых;
- равным 1 при добыче нефти из прочих залежей углеводородного сырья, параметры которых не соответствуют вышеперечисленным характеристикам.

Значение коэффициента, характеризующего степень выработанности конкретной залежи углеводородного сырья ( $K_{вд}$ ) определяется в следующем порядке:

- в случае, если значение коэффициента  $K_d$  для залежи углеводородного сырья составляет менее 1 и степень выработанности запасов указанной залежи углеводородного сырья менее 0,8, коэффициент  $K_{вд}$  принимается равным 1;
- в случае, если значение коэффициента  $K_d$  для залежи углеводородного сырья составляет менее 1 и степень выработанности запасов указанной залежи углеводородного сырья больше или равна 0,8 и меньше или равна 1, коэффициент  $K_{вд}$  рассчитывается по формуле:

$$K_{дв} = 3,8 - 3,5 \frac{N_{дв}}{V_{дв}}, \quad (10.4)$$

где  $N_{дв}$  – сумма накопленной добычи нефти по конкретной залежи углеводородного сырья (включая потери при добыче) в соответствии с данными государственного баланса запасов полезных ископаемых, утвержденного в году, предшествующем году налогового периода;  $V_{дв}$  – начальные извлекаемые запасы нефти, утвержденные в установленном порядке с учетом прироста и списания запасов нефти и определяемые как сумма извлекаемых запасов категорий А, В, С1 и С2;

- в случае, если значение коэффициента  $K_d$  для залежи углеводородного сырья составляет менее 1 и степень выработанности запасов указанной залежи углеводородного сырья более 1, коэффициент  $K_{дв}$  принимается равным 0,3.

3. **42 руб.** за 1 тонну добытого газового конденсата из всех видов месторождений углеводородного сырья. Указанная налоговая ставка умножается на базовое значение единицы условного топлива ( $E_{ут}$ ) и на коэффициент, характеризующий степень сложности добычи ( $K_c$ ).

$$НДПИ_k = C_{ндпи} \cdot E_{ут} \cdot K_c. \quad (10.5)$$

4. **35 руб.** за 1000 м<sup>3</sup> добычи газа горючего природного из всех видов месторождений углеводородного сырья. Расчет налога предусматривает

также учет базового коэффициента единицы условного топлива ( $E_{yt}$ ) и степени сложности добычи ( $K_c$ ), кроме того, добавляется показатель, характеризующий расходы на транспортировку ( $T_z$ ):

$$НДПИ_z = C_{ндпи} \cdot E_{ym} \cdot K_c + T_z. \quad (10.6)$$

Базовое значение единицы условного топлива ( $E_{yt}$ ) рассчитывается при добыче газа горючего природного (за исключением попутного газа) и газового конденсата по следующей формуле:

$$E_{ym} = \frac{0,15 \cdot (Ц_z \cdot D_z + Ц_k \cdot (1 - D_z))}{(1 - D_z) \cdot 42 + D_z \cdot 35}, \quad (10.7)$$

где  $Ц_g$  – цена газа горючего природного;  $D_g$  – коэффициент, характеризующий долю добытого газа горючего природного в общем количестве газа горючего природного и газового конденсата;  $Ц_k$  – цена газового конденсата.

Коэффициент, характеризующий долю добытого газа горючего природного в общем количестве газа горючего природного и газового конденсата, рассчитывается по следующей формуле:

$$D_z = \frac{35 \cdot \Gamma_o}{35 \cdot \Gamma_o + 42 \cdot K_o}, \quad (10.8)$$

где  $\Gamma_o$  – количество добытого газа горючего природного;  $K_o$  – количество добытого газового конденсата.

Коэффициент, характеризующий степень сложности добычи газа горючего природного и газового конденсата ( $K_c$ ), принимается равным минимальному значению из значений коэффициентов  $K_{вг}$ ,  $K_p$ ,  $K_{гз}$ ,  $K_{ас}$  и  $K_{орз}$ :

1)  $K_{вг}$  – коэффициент, характеризующий степень выработанности запасов газа конкретного участка недр, содержащего залежь углеводородного сырья. В случае, если степень выработанности запасов газа горючего природного конкретного участка недр ( $C_{вг}$ ) больше 0,7 и меньше или равна 0,9, коэффициент рассчитывается по следующей формуле:

$$K_{вг} = 2,75 - 2,5 \cdot C_{вг}, \quad (10.9)$$

- если степень выработанности запасов газа горючего природного конкретного участка недр ( $C_{вг}$ ) больше 0,9, коэффициент  $K_{вг}$  принимается равным 0,5.
- если степень выработанности запасов газа горючего природного конкретного участка недр ( $C_{вг}$ ) меньше или равна 0,7, коэффициент  $K_{вг}$  принимается равным 1.

2)  $K_p$  – коэффициент, характеризующий географическое расположение участка недр, определяется следующим образом:

- если участок недр расположен полностью или частично на полуострове Ямал или Гыданском полуострове в Ямало-Ненецком автономном округе, коэффициент рассчитывается по следующей формуле:

$$K_p = 0,066 \cdot n + 0,144, \quad (10.10)$$

где  $n$  – порядковый номер года, определяемый как разность между годом налогового периода и годом, в котором степень выработанности запасов

налогового периода и годом, в котором степень выработанности запасов газа горючего природного впервые превысила 1%, увеличенная на 1.

Если в налоговом периоде степень выработанности запасов газа горючего природного менее 1%, порядковый номер года (n) принимается равным 1.

По истечении 15 лет, начинающихся с 1 января года, в котором степень выработанности запасов газа горючего природного впервые превысила 1%, коэффициент  $K_{орз}$  принимается равным 1.

*Показатель, характеризующий расходы на транспортировку* газа горючего природного ( $T_r$ ), определяется ежегодно, начиная с 1.01.2015 г. На период до 1.01.2015 г. показатель  $T_r$  принимается равным 0. Показатель  $T_r$  рассчитывается по следующей формуле:

$$T_z = 0,5 \cdot T_p \cdot \left(\frac{P_z}{100}\right) \cdot \frac{1}{O_z}, \quad (10.12)$$

где  $T_p$  – разница между средним фактическим значением тарифа на услуги по транспортировке газа горючего природного по магистральным газопроводам в пределах территории РФ в году, предшествующем году налогового периода, определяемым как среднее арифметическое фактических значений тарифов на услуги по транспортировке газа, действовавших в каждом месяце года, предшествующего году налогового периода, и расчетным значением тарифа на услуги по транспортировке газа горючего природного для года, предшествующего году налогового периода, определяемым как произведение среднего фактического значения тарифа на услуги по транспортировке газа в 2013 г. и коэффициента, учитывающего изменение потребительских цен на товары (работы, услуги) в РФ, начиная с 2013 г.

Коэффициент, учитывающий изменение потребительских цен на товары (работы, услуги) в РФ, начиная с 2013 г., определяется как отношение коэффициента-дефлятора, установленного для года, предшествующего году налогового периода, к коэффициенту-дефлятору, установленному для 2013 г. Если показатель  $T_p$  составляет менее 0, то его значение принимается равным 0;

$R_r$  – среднее расстояние транспортировки газа, км. Показатель  $R_r$  определяется и доводится через официальные источники информации уполномоченным федеральным органом исполнительной власти в области регулирования тарифов. При отсутствии указанной информации в официальных источниках показатель  $R_r$  принимается равным 2 000;

$O_r$  – коэффициент, определяемый как отношение количества газа горючего природного, добытого организациями, являющимися собственниками объектов Единой системы газоснабжения и организациями, в которых участвуют собственники объектов Единой системы газоснабжения (с долей более 50 процентов) к количеству газа горючего природного, добытого иными налогоплательщиками. Коэффициент  $O_r$  определяется и доводится через официальные источники информации. При отсутствии указанной информации в официальных источниках коэффициент  $O_r$  принимается равным 4.

Для предприятий, не являющихся организациями – собственниками объектов Единой системы газоснабжения, коэффициент  $O_r$  принимается равным минус 1.

Для участка недр, являющегося ресурсной базой исключительно для региональной системы газоснабжения, показатель, характеризующий расходы на транспортировку газа горючего природного ( $T_r$ ), принимается равным 0.

Федеральным законом «*О недрах*» предусмотрены следующие обязательные платежи для недропользователей, в том числе и для нефтегазодобывающих предприятий:

- 1) разовые платежи за пользование недрами;
- 2) сбор за участие в конкурсе (аукционе);
- 3) регулярные платежи за пользование недрами.

Пользователи недр, получившие право на пользование недрами, уплачивают *разовые платежи за пользование недрами* при наступлении определенных событий, оговоренных в лицензии. Минимальные (стартовые) размеры разовых платежей за пользование недрами устанавливаются в размере не менее 10 % от величины суммы налога на добычу полезных ископаемых в расчете на среднегодовую проектную мощность добывающей организации. Окончательные размеры разовых платежей за пользование недрами устанавливаются по результатам конкурса или аукциона и фиксируются в лицензии на пользование недрами. Не допускается установление в лицензии размера разовых платежей за пользование недрами ниже установленных условиями конкурса (аукциона).

Разовые платежи за пользование недрами при наступлении определенных событий, оговоренных в лицензии, зачисляются в федеральный бюджет и бюджеты субъектов Российской Федерации в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации.

*Сбор за участие в конкурсе (аукционе)* вносится всеми участниками и является одним из условий регистрации заявки. Сумма сбора определяется исходя из стоимости затрат на подготовку, проведение и подведение итогов конкурса (аукциона), оплату труда привлекаемых экспертов. Сумма сбора за участие в конкурсе (аукционе) поступает в доход федерального бюджета. Сумма сбора за участие в конкурсе (аукционе) по участкам недр местного значения поступает в доход бюджетов субъектов Российской Федерации, регулирующих процесс пользования недрами на указанных участках.

*Регулярные платежи за пользование недрами* взимаются за предоставление пользователям недр исключительных прав на:

- поиск и оценку месторождений полезных ископаемых;
- разведку полезных ископаемых;
- геологическое изучение и оценку пригодности участков недр для строительства и эксплуатации сооружений, не связанных с добычей полезных ископаемых;

- строительство и эксплуатацию подземных сооружений, не связанных с добычей полезных ископаемых, за исключением инженерных сооружений неглубокого залегания (до 5 метров), используемых по целевому назначению.

Размеры регулярных платежей за пользование недрами определяются в зависимости от экономико-географических условий, размера участка недр, вида полезного ископаемого, продолжительности работ, степени геологической изученности территории и степени риска. Порядок определения конкретных размеров ставок регулярных платежей за пользование недрами устанавливается федеральным органом управления государственным фондом недр.

Регулярный платеж за пользование недрами взимается за площадь участка недр, предоставленного недропользователю. Платежи за право пользования недрами устанавливаются в строгом соответствии с этапами и стадиями геологического процесса и взимаются:

- по ставкам, установленным за проведение работ по разведке месторождений, – за площадь участка недр, на которой запасы соответствующего полезного ископаемого (за исключением площади горного отвода) установлены и учтены Государственным балансом запасов;
- по ставкам, установленным за проведение работ по поиску и оценке месторождений полезных ископаемых, – за площадь, из которой исключаются территории открытых месторождений.

Ставка регулярного платежа за пользование недрами устанавливается за один квадратный километр площади участка недр в год.

Конкретный размер ставки регулярного платежа за пользование недрами устанавливается федеральным органом управления государственным фондом недр или его территориальными органами отдельно по каждому участку недр, на который в установленном порядке выдается лицензия на пользование недрами, в следующих пределах (табл. 10.2).

Таблица 10.2

Минимальные и максимальные ставки регулярных платежей за пользование недрами

Наименование	Ставка	
	мини-мальная	макси-мальная
1. Ставки регулярных платежей за пользование недрами в целях поиска и оценки месторождений полезных ископаемых, руб/км <sup>2</sup>		
Угледородное сырье	120	540
Угледородное сырье на континентальном шельфе РФ и в исключительной экономической зоне РФ, а также на территориях, находящихся под юрисдикцией РФ	50	225
2. Ставки регулярных платежей за пользование недрами в целях разведки полезных ископаемых, руб/км <sup>2</sup>		
Угледородное сырье	5000	20000
Угледородное сырье на континентальном шельфе РФ и в исключительной экономической зоне РФ, а также на территориях, находящихся под юрисдикцией РФ	4000	16000
3. Ставки регулярных платежей за пользование недрами при строительстве и эксплуатации подземных сооружений, не связанных с добычей полезных ископаемых		
Хранение нефти и газоконденсата, руб./т	3,5	5
Хранение природного газа и гелия, руб./1000м <sup>3</sup>	0,2	0,25

Сумма регулярных платежей за пользование недрами включается организациями в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, в течение года равными долями.

Регулярные платежи за пользование недрами взимаются в денежной форме и зачисляются в федеральные, региональные и местные бюджеты в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации.

---