

1.3. ОПРЕДЕЛЕНИЕ ПРИОРИТЕТНЫХ НАЛОГОВЫХ АСПЕКТОВ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ НЕФТЯНОЙ КОМПАНИИ

Халикова Э.А., к.э.н., старший преподаватель кафедры «Бухгалтерский учет и аудит»;
Галстян А.Б., студент

Уфимский государственный нефтяной технический университет

В статье рассмотрены прикладные аспекты формирования учетной политики для целей налогообложения и ее влияние на налогооблагаемые показатели и показатели налоговой нагрузки нефтяной компании. Акцентируется внимание на выбор приоритетных вариантов ведения налогового учета с учетом разных типов базовой стратегии компании и ее стратегических целей, в результате чего сформирована модель эффективного формирования учетной политики для целей налогообложения.

На современном этапе развития экономических отношений в Российской Федерации значимость такого документа, как учетная политика предприятия, постоянно возрастает. При формировании учетной политики для целей налогообложения зачастую сложно оценить влияние выбора того или иного элемента на налогооблагаемые показатели, а также на показатели налоговой нагрузки. Поэтому в большинстве случаев на предприятиях не осуществляется должной процедуры предварительного анализа выбора элементов учетной политики для целей налогообложения. Так как законодательством не установлен жесткий порядок формирования данного локального документа, то выбор наиболее оптимальных вариантов его формирования является наиболее острой задачей в процессе внутрифирменного регулирования финансовой деятельности предприятия.

В условиях жесткой конкуренции, быстро меняющейся конъюнктуры рынка руководство предприятия должно концентрировать внимание на внутреннем состоянии дел, на состоянии показателей эффективности деятельности компании посредством выработки стратегии развития, которая позволяла бы им учитывать изменения, происходящие в их окружении, оценивать влияние изменений, как внутренних, так и внешних факторов на основные показатели, характеризующие финансовую деятельность предприятия.

В экономической литературе [3, 5, 7] достаточно полно охарактеризованы различные вариации стратегии предприятия. Как правило, к базовым видам стратегии относят стратегию роста, стратегию стабильности и стратегию сокращения бизнеса. На основе базовой стратегии предприятия формируются стратегические цели в области финансовой политики предприятия. Важной составляющей в процессе реализации выбранной стратегии предприятия являются локальные нормативные документы. Одним из таких документов является учетная политика, которая регламентирует правила организации и ведения учета и позволяет предприятию грамотно оценить влияние приоритетных аспектов учетной политики на финансовые результаты деятельности и оценить ее налоговые последствия. От того, какие ее элементы используются для целей налогообложения, зависят не только налогооблагаемые показатели, но и индикаторы, характеризующие финансовое

положение в краткосрочной перспективе, а в долгосрочной перспективе – реализацию стратегических целей предприятия. Поэтому разработка модели эффективной учетной политики для целей налогообложения в процессе внутрифирменного регулирования финансовой деятельности компании является главной задачей для высшего руководства.

Предложенная в работе модель формирования эффективной учетной политики для целей налогообложения представлена на рис. 1.

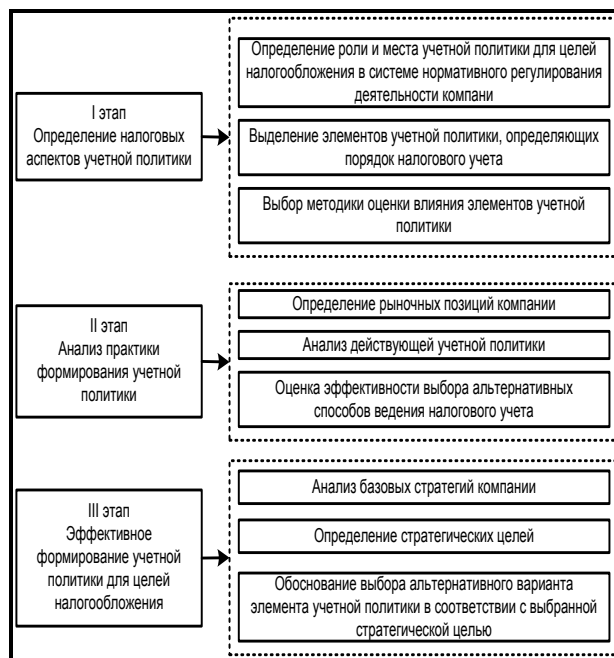


Рис. 1. Модель эффективного формирования учетной политики для целей налогообложения

Как видно из рис. 1, модель эффективного формирования учетной политики предприятия для целей налогообложения включает три этапа. На первом этапе приоритетной целью является анализ нормативной базы по формированию локального документа, в результате чего определяются элементы учетной политики для целей налогообложения в разрезе приоритетных налогов, установленных законодательством РФ. Кроме того, выбираются оценочные критерии, которые будут характеризовать количественное влияние выбранных элементов учетной политики на каждую налоговую на финансовые результаты деятельности предприятия. Предлагаемый состав таких критериев, представлен в табл. 1.

Отличительной особенностью выбора приоритетных аспектов учетной политики для целей налогообложения прибыли является тот факт, что почти все альтернативные варианты учетной политики влияют на показатель себестоимости продаж и в последствие на чистую прибыль. Поэтому в рамках первого этапа сначала оценивается влияние элементов учетной политики на абсолютные показатели – себестоимость продаж и на чистую прибыль, а затем на относительные показатели налоговой нагрузки. Предлагаемая методика оценки влияния изменения себестоимости за счет альтернативного выбора варианта учетной политики на финансовые результаты представлена в табл. 2.

Таблица 1

ПОКАЗАТЕЛИ, ХАРАКТЕРИЗУЮЩИЕ НАЛОГОВУЮ НАГРУЗКУ ПРЕДПРИЯТИЯ

Показатель	Обозначение	Формула	Обозначения
Налоговая нагрузка на выручку предприятия	K_1	$K_1 = \frac{НО}{ВР} * 100 \%$	K_1 – налоговая нагрузка на выручку; $НО$ – налоговые обязательства по налогу на добавленную стоимость (НДС) и акцизам; $ВР$ – выручка от продаж
Налоговая нагрузка на валовую прибыль	K_2	$K_2 = \frac{Н_{пв}}{ВП} * 100 \%$	K_2 – налоговая нагрузка на валовую прибыль; $Н_{пв}$ – налоги, учитываемые при формировании валовой прибыли; $ВП$ – валовая прибыль
Налоговая нагрузка на бухгалтерскую прибыль	K_3	$K_3 = \frac{Н_{пб}}{ПБ} * 100 \%$	K_3 – налоговая нагрузка на бухгалтерскую прибыль; $Н_{пб}$ – начисленные налоги, участвующие в формировании прибыли до налогообложения; $ПБ$ – прибыль до налогообложения
Общая налоговая нагрузка на чистую прибыль	K_4	$K_4 = \frac{Н}{ЧП} * 100 \%$	K_4 – общая налоговая нагрузка на чистую прибыль; $Н$ – совокупные налоговые издержки; $ЧП$ – чистая прибыль
Коэффициент налогообложения расчетной прибыли	K_5	$K_5 = \frac{НП}{ПБ} * 100 \%$	K_5 – коэффициент налогообложения расчетной прибыли; $НП$ – текущий налог на прибыль; $ПБ$ – прибыль до налогообложения
Коэффициент налогообложения чистого денежного потока	K_6	$K_6 = \frac{Н_{чдп}}{ЧДП} * 100 \%$	K_6 – коэффициент налогообложения чистого денежного потока; $Н_{чдп}$ – налоговый чистый денежный поток (уплата налогов); $ЧДП$ – чистый денежный поток (разница между поступлением и выбытием денежных средств)
Налоговая нагрузка поступлений денежных средств	K_7	$K_7 = \frac{Н_{чдп}}{ПДП} * 100 \%$	K_7 – Налоговая нагрузка поступлений денежных средств; $Н_{чдп}$ – налоговый чистый денежный поток; $ПДП$ – поступление денежных средств
Коэффициент доли налоговых платежей в сумме выбытия денежных средств	K_8	$K_8 = \frac{Н_{чдп}}{ВДП} * 100 \%$	K_8 – Коэффициент доли налоговых платежей в сумме выбытия денежных средств; $Н_{чдп}$ – налоговый чистый денежный поток; $ВДП$ – выбытие денежных средств
Коэффициент эффективности налогообложения	K_9	$K_9 = \frac{ЧП}{Н}$	K_9 – коэффициент эффективности налогообложения; $ЧП$ – чистая прибыль; $Н$ – совокупные налоговые издержки
Налогоемкость продаж	K_{10}	$K_{10} = \frac{Н}{ОП}$	K_{10} – налоговоемкость продаж; $Н$ – совокупные налоговые издержки; $ОП$ – объем продаж

Таблица 2

МЕТОДИКА ОЦЕНКИ ВЛИЯНИЯ ИЗМЕНЕНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДАЖ НА ФИНАНСОВЫЕ ПОКАЗАТЕЛИ¹

Показатель	Условное обозначение	Формула расчета
Начальная себестоимость реализованной продукции	C_0	-
Себестоимость продукции, рассчитанная с учетом изменений в учетной политике	C_1	-
Изменение себестоимости реализованной продукции	ΔC	$C_1 - C_0$
Изменение прибыли	$\Delta П$	$П_1 - П_0$
Ставка налога на прибыль, %	$Н_{сн}$	-
Изменение суммы налога на прибыль	$\Delta Н_n$	$\Delta П * \frac{Н_{сн}}{100}$
Изменение суммы чистой прибыли	$\Delta ЧП$	$\Delta П * \frac{100 - Н_{сн}}{100}$
Изменение суммы свободных денежных средств вследствие изменения суммы налогов	$\Delta ДС$	$-\Delta Н$
Изменение налоговой нагрузки на выручку предприятия, %	ΔK_1	$K_{1д} - K_{1н}$
Изменение налоговой нагрузки на валовую прибыль, %	ΔK_2	$K_{2д} - K_{2н}$
Изменение налоговой нагрузки на бухгалтерскую прибыль, %	ΔK_3	$K_{3д} - K_{3н}$

¹ Условное обозначение: д – до изменения себестоимости продаж; п – после изменения себестоимости продаж.

Показатель	Условное обозначение	Формула расчета
Изменение общей налоговой нагрузки на чистую прибыль, %	ΔK_4	$K_{4д} - K_{4п}$
Изменение коэффициента налогообложения расчетной прибыли, %	ΔK_5	$K_{5д} - K_{5п}$
Изменение коэффициента налогообложения чистого денежного потока, %	ΔK_6	$K_{6д} - K_{6п}$
Изменение налоговой нагрузки поступлений денежных средств, %	ΔK_7	$K_{7д} - K_{7п}$
Изменение коэффициента доли налоговых платежей в сумме выбытия денежных средств, %	ΔK_8	$K_{8д} - K_{8п}$

Условное обозначение: д – до изменения себестоимости продаж; п – после изменения себестоимости продаж.

Второй этап модели формирования учетной политики предполагает анализ актуальной учетной политики для целей налогообложения компании, проводится ее тестирование, а также оценка влияния изменений, вносимых в учетную политику. Учитывая тот факт, что учетная политика – в первую очередь, стратегический документ, следует приспособить его для достижения стратегических целей компании. Для этого рассматриваются базовые стратегии, которых может придерживаться компания. В рамках каждой стратегии выделены цели, для реализации которых предлагаются варианты формирования налоговой учетной политики.

В условиях усложнения контрольных процедур со стороны налоговых органов за нефтяными компаниями и из-за систематических преобразований налогового законодательства не редко компаниям приходится пересматривать учетную политику для целей налогообложения, чтобы оптимизировать налоговые обязательства в бюджет. Как показал анализ методических подходов к формированию налогооблагаемых показателей в соответствии с правилами действующего налогового законодательства [1, 2] имеются элементы учетной политики, которые являются приоритетными с точки зрения налогового планирования и существенно оказывают влияние на финансовые результаты деятельности компаний и наоборот (рис. 2).

Для экономического обоснования реализации модели формирования эффективной учетной политики для целей налогообложения приведем ряд примеров оценки влияния существенных элементов учетной политики на чистую прибыль одной из нефтяных компаний и на ее налоговую нагрузку. Наиболее распространенным методом оценки влияния на чистую прибыль является способ начисления амортизации. В качестве примера был рассчитан эффект в виде прироста чистой прибыли в первые годы эксплуатации недвижимого имущества, первоначальная стоимость которого составляет 980 млн. руб., а срок полезного использования – шесть лет.

Согласно налоговому законодательству, налог на имущество организаций начисляется, исходя из данных бухгалтерского учета об остаточной стоимости имущества. Положением по бухгалтерскому учету (ПБУ) 6/01 [2] определены следующие способы начисления амортизации:

- линейный способ;
- способ уменьшаемого остатка;
- способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- способ списания стоимости пропорционально объему продукции.

В рамках исследования для определения суммы налога на имущество используется способ уменьшаемого остатка, а для целей исчисления налога на прибыль организаций использовались линейный и нели-

нейный методы. Так как линейный способ начисления амортизации присутствует и в налоговом, и в бухгалтерском учете, то сумма амортизации, начисленной линейным способом в налоговом учете, может быть использована и для расчета налога на имущество.



Рис. 2. Распределение элементов учетной политики для целей налогообложения по оказываемому влиянию на финансовые результаты деятельности компании

По результатам полученных расчетов сумма начисляемой ежемесячной амортизации линейным методом будет равна 13,6 млн. руб., при этом общая сумма начисленного налога на имущество составит 76,98 млн. руб. В данном случае сумма ежемесячных амортизационных отчислений будет постоянно уменьшаться. Так как сумма налога на имущество начисляется по данным бухгалтерского учета, то необходимо рассчитать сумму амортизационных отчислений одним из способов бухгалтерского учета. Целесообразно определить влияние по годам различных факторов на размер налога на прибыль. Расчет итоговой экономии по налогу на прибыль по ставке 20% представлен в табл. 3.

Полученная экономия по налогу на прибыль увеличивается на сумму полученной экономии по налогу на имущество организаций. Расчеты показывают, что в первые два года наблюдается существенная экономия по налогу на прибыль. Если в первый год экономия со-

ставит 65,67 млн. руб., то по итогам пяти лет компания переплатит налог на прибыль на сумму 4,94 млн. руб., что соответствует сумме экономии по налогу на имущество, умноженной на ставку налога на прибыль.

Для наглядности процесс оценки влияния способа начисления амортизации основных средств на финансовые показатели по результатам можно увидеть в табл. 4. При этом следует отметить, что базой для сравнения принимаются данные линейного метода начисления амортизационных отчислений. Данные расчетов, приведенных в табл. 4, показывают, что при начислении амортизации нелинейным методом компания экономит на налоге на прибыль и на налоге на имущество, в результате чего у нее с 2013 г. высвобождаются денежные средства в размере 66 млн. руб.

Как отмечает Е.С. Вылкова, увеличение суммы свободных денежных средств укрепляет платежеспособность компании, однако уменьшение чистой прибыли снижает ее финансовую устойчивость. При использовании замедленного метода начисления амортизации наблюдается рост чистой прибыли, что улучшит пока-

затели финансовой устойчивости компании и его независимость от внешних кредиторов, однако платежеспособность снизится [6].

Как показали расчеты, ценность нелинейного метода начисления амортизации для компании состоит в снижении обязательств по налогу на прибыль и ускорении процесса возврата ранее авансированного капитала (в том числе и заемного, что снижает стоимость его обслуживания). Таким образом, применение нелинейного метода начисления амортизации оказывает отрицательное влияние с точки зрения изменения нормы прибыли, а с точки зрения снижения налогового бремени – эффективно до момента, пока прибыль является положительной. Подобным образом следует оценить влияние на налоги выбора способа оценки материально-производственных запасов (табл. 5).

На основе исходных данных, представлены в табл. 5, представлены в табл. 6 результаты расчетов экономии по налогу на прибыль при различных способах оценки материально-производственных запасов.

Таблица 3

РАСЧЕТ ИТОГОВОЙ ЭКОНОМИИ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ

Млн. руб.

Год	Амортизационные отчисления линейным методом	Налог на имущество при линейной методе	Амортизационные отчисления нелинейным методом	Налог на имущество при способе уменьшаемого остатка	Разница по амортизации между линейным и нелинейными методами	Разница по налогу на имущество при линейном методе и способе уменьшаемого остатка	Экономия по налогу на прибыль
2013	163,33	21,76	489,22	19,31	- 325,88	- 2,45	- 65,67
2014	163,33	18,17	245,00	12,88	- 81,67	- 5,29	- 17,39
2015	163,33	14,58	122,70	8,58	40,64	- 5,99	6,93
2016	163,33	10,98	61,45	5,72	101,89	- 5,26	19,33
2017	163,33	7,54	30,77	3,82	132,56	- 3,72	25,77
2018	163,33	3,95	30,87	1,98	132,46	- 1,96	26,10
2019	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Итого	980,00	73,03	980,00	50,31	0,00	- 22,72	- 4,94

Таблица 4

ОЦЕНКА ВЛИЯНИЯ СПОСОБА НАЧИСЛЕНИЯ АМОРТИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ НА ФИНАНСОВЫЕ ПОКАЗАТЕЛИ

Млн. руб.

Показатель	Условное обозначение	Формула расчета	Способ начисления амортизации	
			Нелинейный	Замедленный с коэффициентом 0,5
Годовая сумма амортизации	A_i	-	489,22	81,67
Изменение суммы амортизации	ΔA	$A_i - A_o$	325,88	-81,67
Изменение остаточной стоимости основных средств (ОС)	ΔO	$-\Delta A$	- 325,88	81,67
Изменение средней остаточной стоимости ОС	ΔO_{cp}	$O_i - O_o$	- 74,86	- 905,14
Ставка налога на имущество	H_{cp}	-	2,20	2,20
Изменение суммы налога на имущество	$\Delta H_{и} (\Delta A)$	$\Delta O_{cp} * \frac{H_{cp}}{100}$	- 1,65	- 19,91
Изменение себестоимости реализованной продукции	$\Delta C (\Delta A)$	$A_i - A_o$	325,88	- 81,67
Изменение прибыли	$\Delta П (\Delta A)$	$\Delta C - \Delta H_{и}$	- 324,24	101,58
Ставка налога на прибыль	$H_{сп}$	-	20,00	20,00
Изменение суммы налога на прибыль	$\Delta H_{п} (\Delta A)$	$\Delta П (\Delta A) * \frac{H_{сп}}{100}$	- 64,85	20,32
Общее изменение суммы налогов	$\Delta H (\Delta A)$	$\Delta H_{и} + \Delta H_{п}$	- 66,49	0,40

Показатель	Условное обозначение	Формула расчета	Способ начисления амортизации	
			Нелинейный	Замедленный с коэффициентом 0,5
Изменение суммы чистой прибыли	$\Delta ЧП$	$\Delta П (\Delta A) * \frac{100 - H_{сп}}{100}$	- 259,39	81,26
Изменение высвобожденных денежных средств вследствие изменения налогов	$\Delta ДС$	$\Delta A - \Delta ЧП = - \Delta Н$	66,49	- 0,40

Таблица 5

ДАННЫЕ О ДВИЖЕНИИ МАТЕРИАЛОВ ЗА ЯНВАРЬ 2013 г.

Показатели	Количество материалов, тыс. ед.	Цена без налога на добавленную стоимость (НДС), тыс. руб.	Сумма НДС на единицу, тыс. руб.	Фактическая себестоимость без НДС, млн. руб.
Остаток на 1 января 2013 г.	80	10	1.80	800
Поступило				
2 января 2013 г.	50	12	2.16	600.00
4 января 2013 г.	20	14	2.52	280.00
25 января 2013 г.	60	20	3.60	1 200.00
Итого с учетом сальдо начального:	210	-	-	2 880.00
Списано в производство	130	-	-	-
Остаток на 1 февраля 2013 г.	80	-	-	-

Таблица 6

РАСЧЕТ ЭКОНОМИИ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ

Показатель	Обозначение	Формула	Метод ЛИФО	Метод ФИФО	Метод средней себестоимости	Метод себестоимости единицы
Остаток на начало, тыс. ед.	$ОН_{ед}$	-	80	80	80	80
Остаток на начало, млн. руб.	$O_{нст}$	-	10	10	10	10
Поступило всего, тыс. ед. в том числе:	$П_{ед}$	-	130	130	130	130
2 января 2013 г.	$П_{ед}$	-	50	50	50	50
4 января 2013 г.	$П_{ед}$	-	20	20	20	20
25 января 2013 г.	$П_{ед}$	-	60	60	60	60
Поступило, млн.руб. в том числе:	$П_{ст}$	-	2 080	2 080	2 080	2 080
2 января 2013 г.	$П_{ст}$	-	600	600	600	600
4 января 2013 г.	$П_{ст}$	-	280	280	280	280
25 января 2013 г.	$П_{ст}$	-	1 200	1 200	1 200	1 200
Отпущено в производство, тыс. ед.	$Ц$	-	130	130	130	130
Цена за ед., тыс. руб.	$Ц$	-	-	-	-	-
2 января 2013 г.	$Ц$	-	12	12	12	12
4 января 2013 г.	$Ц$	-	14	14	14	14
25 января 2013 г.	$Ц$	-	20	20	20	20
Отпущено в производство, млн. руб.	$ОП_{ст}$	$ОП_{ед} * Ц$	2 080	1 400	1 783	1 900
Остаток на 1 февраля 2013 г., тыс. ед.	$ОП_{ед}$	$ОН_{ед} + П_{ед} - ОП_{ед}$	80	80	80	80
Остаток на 1 февраля 2013 г., млн. руб.	$ОП_{ст}$	-	800	1 480	1 097	980
Сумма всех затрат, за исключением материальных, включаемых в себестоимость продукции и во внереализационные расходы	$З$	-	3 000	3 000	3 000	3 000
Выручка от реализации продукции	$ВР$	-	6 000	6 000	6 000	6 000
Налогооблагаемая прибыль	$Н_{нб}$	$ВР - З - ОП_{ст}$	920	1 600	1 217	1 100
Налог на прибыль	$НП$	$Н_{нб} * 20 \%$	184	320	243	220
Чистая прибыль	$ЧП$	$Н_{нб} - НП$	736	1 280	974	880

Показатель	Обозначение	Формула	Метод ЛИФО	Метод ФИФО	Метод средней себестоимости	Метод себестоимости единицы
Изменение суммы налога на прибыль	ΔH	-	0	136	59	36
Изменение суммы чистой прибыли	$\Delta ЧП$	-	0	544	238	144
Изменение высвобожденных денежных средств вследствие изменения налогов	$\Delta ДС$	$\Delta A - \Delta ЧП = -\Delta H$	0	136	59	36

Для расчета изменения суммы налога на прибыль, суммы чистой прибыли, суммы свободных денежных средств, значения, полученные методом ЛИФО, приняты за базу сравнения для остальных. Поэтому изменение данных показателей для базового метода равны нулю. В данном примере рассмотрена ситуация, при которой цены на материалы растут, а в конце месяца происходит их резкий рост [6]. В подобной ситуации метод ФИФО неоправданно завышает налогооблагаемую базу и сумму налога на прибыль, поэтому при сложившейся динамике цен он наименее выгоден. При этом нельзя не отметить тот факт, что для отчетности перед акционерами и кредиторами он показывает максимальную величину чистой прибыли.

Методы средней себестоимости и фактической себестоимости каждой единицы продукции имеют среднее значения между теми, которые получены методами ФИФО и ЛИФО. Они в определенной мере сглаживают увеличение или уменьшение цен.

Метод ЛИФО наиболее выгоден в данной ценовой ситуации, так как максимально занижает уплачиваемую сумму налога на прибыль. Однако если бы цены падали, то имела бы место обратная тенденция.

Метод себестоимости списания каждой единицы является наиболее гибким. В случае необходимости его можно довести до уровня метода ЛИФО. В условиях волнообразного изменения цен данный метод может быть наиболее подходящим, но для его применения необходимо обеспечить соответствующий оперативный учет. Кроме того, при применении этого метода возникают определенные трудности тогда, когда применяются материалы, не способные заменить друг друга полностью, как это бывает в нефтяных компаниях. Подобная ситуация возникает и с порядком списания стоимости покупных материалов.

Данный расчет можно также применить и к такому элементу учетной политики, как порядок списания цены приобретения ценных бумаг. Законодательством предусмотрено два способа: ФИФО и стоимости каждой единицы.

В этом случае при наличии тенденции роста цен на ценные бумаги метод ФИФО покажет большую сумму налога на прибыль, но будет более привлекательным для акционеров. В рамках оценки влияния элементов учетной политики для целей налогообложения на финансовые показатели нефтяной компании следует рассмотреть такой существенный элемент, как порядок учета расходов на приобретение лицензий на право пользования недрами.

Результаты обоснования альтернативного варианта порядка учета расходов на приобретение лицензий на право пользования недрами представим на примере. Предположим, что расходы на приобретение лицензии составили 11 млрд. руб.

Налоговым кодексом РФ (НК РФ) [1] установлено два способа отражения расходы на приобретение лицензии:

- расходы на приобретение формируют стоимость лицензии, выступающей в качестве нематериальных активов (НМА), по которому начисляется амортизация;
- данная сумма учитывается в составе прочих расходов.

В случае если в учетной политике прописан первый вариант, то расходы в качестве стоимости НМА будут амортизироваться. При этом срок полезного использования пусть будет определен как 10 лет. Сумма амортизационных отчислений в данном случае будет увеличивать себестоимость продаж, что повлияет на финансовые результаты компании. В результате расчетов видно, что сумма, которая будет списана в качестве амортизационных отчислений, в первый год (2013 г.) будет равна 1100 млн. руб., а так как амортизация начислялась линейным способом, то данная сумма будет списываться из года в год на протяжении всех 10 лет срока полезного использования.

В случае же, если расходы будут включены в состав прочих, порядок их списания будет несколько иной.

В соответствии с п. 1 ст. 325 НК РФ установлено, что данные расходы списываются равномерно в течение двух лет [7]. С учетом вышеизложенного, расчет экономии по налогу на прибыль представлен в табл. 7.

Из расчетов видно, что экономия по налогу на прибыль в первые годы составит 880 млн.руб., а с 2015 г. экономии по налогу на прибыль не наблюдается. Однако следует отметить, что экономия, полученная в первые годы, позволяет улучшить платежеспособность компании, высвобождая быстрее денежные средства.

Таблица 7

РАСЧЕТ ЭКОНОМИИ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ

Млн. руб.

Год	Прибыль (убыток) до налогообложения			Экономия по налогу на прибыль
	Расходы включаются в стоимость лицензии	Расходы учитываются в составе прочих расходов	Разница	
2013	1 100	5 500	4 400	880
2014	1 100	5 500	4 400	880
2015	1 100	0	- 1 100	- 220
2016	1 100	0	- 1 100	- 220
2017	1 100	0	- 1 100	- 220
2018	1 100	0	- 1 100	- 220
2019	1 100	0	- 1 100	- 220
2020	1 100	0	- 1 100	- 220
2021	1 100	0	- 1 100	- 220
2022	1 100	0	- 1 100	- 220
Итого	11 000	11 000	-	-

Тем не менее, следует оценить влияние того и другого метода и на финансовые результаты компании (табл. 8).

Таблица 8

ОЦЕНКА ВЛИЯНИЯ ВЫБОРА СПОСОБА СПИСАНИЯ РАСХОДОВ НА ПРИОБРЕТЕНИЕ ЛИЦЕНЗИЙ НА ПРАВО ПОЛЬЗОВАНИЯ НЕДРАМИ В 2013 г.

Млн. руб.

Показатель	Условное обозначение	Формула расчета	Варианты учета расходов на приобретение лицензий	
			Расходы включаются в стоимость лицензии	Расходы учитываются в составе прочих расходов
Годовая сумма амортизации	A_1	-	1 100.00	-
Годовая сумма, которая учитывается в составе прочих расходов	$ПР_1$	-	-	5 500.00
Изменение себестоимости реализованной продукции	ΔC	$A_1 - A_0$ или $Пр_1 - Пр_0$	1 100.00	5 500.00
Изменение прибыли	$\Delta П (\Delta A)$	$\Delta C - \Delta H_u$	- 1 100.00	- 5 500.00
Ставка налога на прибыль	$H_{ст}$	-	20.00	20.00
Изменение суммы налога на прибыль	$\Delta H_n (\Delta A)$	$\Delta П (\Delta A) * \frac{H_{ст}}{100}$	- 220.00	- 1 100.00
Изменение суммы чистой прибыли	$\Delta ЧП$	$\Delta П (\Delta A) * \frac{100 - H_{ст}}{100}$	- 880.00	- 4 400.00
Изменение высвобожденных денежных средств вследствие изменения налогов	$\Delta ДС$	$\Delta A - \Delta ЧП = - \Delta H$	220.00	1 100.00

Таблица 9

ОЦЕНКА ВЛИЯНИЯ СОЗДАНИЯ РЕЗЕРВА НА РЕМОНТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ НА СВОБОДНЫЕ ДЕНЕЖНЫЕ СРЕДСТВА В ТЕЧЕНИЕ ОДНОГО ГОДА

Млн. руб.

Вариант	Обозначения	Сумма резерва / фактических расходов	Распределение суммы резерва/ произведенных расходов				Формула	Свободные денежные средства			
			1 кв.	2 кв.	3 кв.	4 кв.		1 кв.	2 кв.	3 кв.	4 кв.
Создание резерва предусмотрено											
Сумма резерва	$Рв$	1 000	250	250	250	250	$Рв - В$	-	-	-	-
Фактически произведенные расходы											
Вариант 1	$В_1$	900	500	100	100	200	$Рв - В_1$	- 250	150	150	50
Вариант 2	$В_2$	900	150	100	300	350	$Рв - В_2$	- 100	- 150	50	100
Создание резерва не предусмотрено											
Вариант 1	$В_1$	900	500	100	100	200	$Рв - В_1$	- 500	- 100	- 100	- 200
Вариант 2	$В_2$	900	150	100	300	350	$Рв - В_2$	- 150	- 100	- 300	- 350

Таблица 10

ИСХОДНЫЕ ДАННЫЕ ДЛЯ РАСЧЕТА ОТНОСИТЕЛЬНЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ КОМПАНИИ ЗА 2013 г.

Млн. руб.

Показатель	Значение		Абсолютное отклонение
	До	После	
Поступление денежных средств	650 053	650 053	-
Выбытие денежных средств	652 560	657 452	4 892
Сальдо денежных средств	- 2 506	- 7 398	-4 892
Объем продаж	504 630	504 630	-
Сумма НДС	1 621	1 621	-
Сумма акцизов	10 653	10 653	-
Налог на прибыль	15 242	14 593	-648
Налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ)	44 148	44 148	-
Прочие налоги	4 617	4 601	-16
Прочие налоги (кроме налога на прибыль)	61 039	61 023	-16
Налоги, включаемые в себестоимость	48 765	48 748	-16
Всего налоги	76 281	75 616	-665
Статьи отчета о финансовых результатах			
Выручка от продажи за вычетом возмещаемых налогов	517 487	517 487	-
Себестоимость	268 263	273 155	4 892

Показатель	Значение		Абсолютное отклонение
	До	После	
Валовая прибыль	249 223	244 331	-4 892
Прибыль (убыток) до налогообложения	86 522	81 630	-4 892
Текущий налог на прибыль	15 242	14 593	-648
Чистая прибыль (убыток)	69 124	65 211	-3 914

Следует сделать вывод о том, что в результате учета расходов на приобретение лицензии в составе прочих расходов, сумма свободных денежных средств будет значительно больше, нежели в первом случае. Данный порядок списания расходов позволяет нефтяным компаниям оптимизировать свои денежные потоки, уменьшив сумму налога на прибыль в первые два года (2013 и 2014 гг.), что повлияет на ее платежеспособность.

Следующим приоритетным элементом учетной политики для целей налогообложения выступают создаваемые резервы. В соответствии с действующим налоговым законодательством возможны следующие варианты налогового учета резервов:

- предполагает создание резерва на ремонт основных средств;
- резерв не создается.

Представим экономическую целесообразность создания резерва на ремонт основных средств для целей налогообложения. В первом случае создается резерв на ремонт основных средств на сумму 1 млрд. руб., при этом сумма фактических расходов отлична от суммы созданного резерва. Во втором случае резерв не создается, а суммы произведенных расходов списываются в момент их осуществления. Результаты расчетов представлены в табл. 9.

Таким образом, в случае создания резерва на ремонт основных средств, в зависимости от суммы фактически произведенных расходов, компания сможет регулировать свои свободные денежные средства, уменьшая или увеличивая их. Аналогичное влияние на суммы денежных средств оказывает создание резервов по сомнительным долгам, резервов предстоящих расходов на научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки (НИОКР).

Исходя из выше представленных примеров, можно рассчитать влияние всех этих элементов на показатель налоговой нагрузки компании.

Рассмотрим амортизационные отчисления. Как факт – они влияют на себестоимость продаж, на сумму налога на имущество и налога на прибыль. Учитывая это, рассчитаем показатели налоговой нагрузки по исходным данным и по данным, полученным в результате изменения способа начисления амортизации. Исходные данные для расчетов оценки влияния приоритетных вариантов ведения налогового учета на относительные показатели налоговой нагрузки представлены в табл. 10.

По предыдущим расчетам в результате применения нелинейного способа начисления амортизационных отчислений за 2013 г. было получено увеличение сум-

мы амортизации по сравнению с линейным способом на 489,22 млн. руб., и уменьшение суммы налога на прибыль на 65,67 млн. руб.

Расчеты оценки влияния приоритетных вариантов ведения налогового учета на относительные показатели налоговой нагрузки представлены в табл. 11.

Из приведенного расчета видно, что изменение способа начисления амортизации увеличивает показатель налоговой нагрузки компании.

Однако улучшаются такие показатели:

- коэффициент налогообложения чистого денежного потока;
- налоговая нагрузка поступлений денежных средств;
- коэффициент доли налоговых платежей в сумме выбытия денежных средств.

Таблица 11

РАСЧЕТ ПОКАЗАТЕЛЕЙ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ ЗА 2013 г.

Показатель	Значение показателей		Темп роста
	До изменения	После изменения	
Налоговая нагрузка на выручку предприятия	0,024	0,024	1,000
Налоговая нагрузка на валовую прибыль	0,245	0,250	1,020
Налоговая нагрузка на бухгалтерскую прибыль	0,705	0,748	1,060
Общая налоговая нагрузка на чистую прибыль	1,104	1,160	1,051
Коэффициент налогообложения расчетной прибыли	0,176	0,179	1,015
Коэффициент налогообложения чистого денежного потока	-30,435	-10,220	0,336
Налоговая нагрузка поступлений денежных средств	0,117	0,116	0,991
Коэффициент доли налоговых платежей в сумме выбытия денежных средств	11,689	11,501	0,984
Коэффициент эффективности налогообложения	0,906	0,862	0,952
Налогоемкость продаж	0,151	0,150	0,991

На основании данного расчета оценим влияние изменения способа начисления амортизации на финансовые показатели (табл. 12).

Таблица 12

ОЦЕНКА ВЛИЯНИЯ ИЗМЕНЕНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДАЖ НА ФИНАНСОВЫЕ ПОКАЗАТЕЛИ КОМПАНИИ В 2013 г.

Млн. руб.

Показатель	Условное обозначение	Формула расчета	Значение показателя
Изначальная себестоимость реализованной продукции	C_0	-	268 263
Себестоимость продукции, рассчитанная с учетом изменений в учетной политике	C_1	-	273 155

Показатель	Условное обозначение	Формула расчета	Значение показателя
Изменение себестоимости реализованной продукции	ΔC	$C_1 - C_0$	4 892
Изменение прибыли	$\Delta П$	$П_1 - П_0$	- 4 892
Ставка налога на прибыль, %	$H_{сп}$		20
Изменение суммы налога на прибыль	ΔH_n	$\Delta П * \frac{H_{сп}}{100}$	- 978
Изменение суммы чистой прибыли	$\Delta ЧП$	$\Delta П * \frac{100 - H_{сп}}{100}$	- 3 914
Изменение суммы свободных денежных средств вследствие изменения суммы налогов	$\Delta ДС$	$-\Delta H$	978
Изменение налоговой нагрузки на выручку предприятия	ΔK_1	$K_{1д} - K_{1п}$	0
Изменение налоговой нагрузки на валовую прибыль	ΔK_2	$K_{2д} - K_{2п}$	0,005
Изменение налоговой нагрузки на бухгалтерскую прибыль	ΔK_3	$K_{3д} - K_{3п}$	0,042
Изменение общей налоговой нагрузки на чистую прибыль	ΔK_4	$K_{4д} - K_{4п}$	0,056
Изменение коэффициента налогообложения расчетной прибыли	ΔK_5	$K_{5д} - K_{5п}$	0,003
Изменение коэффициента налогообложения чистого денежного потока	ΔK_6	$K_{6д} - K_{6п}$	20,215
Изменение налоговой нагрузки поступлений денежных средств	ΔK_7	$K_{7д} - K_{7п}$	- 0,001
Изменение коэффициента доли налоговых платежей в сумме выбытия денежных средств	ΔK_8	$K_{8д} - K_{8п}$	- 0,188
Изменение коэффициента эффективности налогообложения	ΔK_9	$K_{9д} - K_{9п}$	- 0,044
Изменение налоговой емкости продаж	ΔK_{10}	$K_{10д} - K_{10п}$	- 0,001

Таким образом, с точки зрения оценки финансовых показателей, видно, что изменение метода начисления амортизации с линейного на нелинейный влечет за собой не только уменьшение чистой прибыли, но и увеличение налоговой нагрузки на компанию.

Однако есть и положительные моменты с точки зрения рационализации денежных средств. Процесс формирования учетной политики для целей налогообложения является достаточно трудоемким, но при этом занимает важное место в процессе внутрифирменного регулирования деятельности нефтяной компании. Пользователями данного документа выступают работники налоговой службы компании, которые при принятии тех или иных решений опираются именно на данный локальный документ. В связи с этим значимость учетной политики возрастает.

При формировании налоговой учетной политики зачастую невозможно точно оценить влияние принятия того или иного решения на финансовые результаты, а с ними и финансовые показатели деятельности компании. При этом следует учитывать и тот факт, что не все элементы учетной политики являются приоритетными, то есть оказывают существенное влияние на финансовое положение компании. Поэтому в большинстве случаев оцениваются не все элементы.

Оценка влияния элементов – это процедура, относящаяся к каждому рассматриваемому элементу, которая дает возможность получить наиболее полную информацию о налоговых последствиях с учетом всех особенностей данного элемента учетной политики. Проведение выборочных методов в оценке влияния элементов учетной политики содержит и риски, связанные с реализацией таких процедур. При проведении указанных процедур, необходимо принять решение о целесообразности их применения. В некоторых случаях проводить оценку влияния элементов не сто-

ит, так как данные элементы никак не влияют на финансовые результаты деятельности.

На этапе определения налоговых аспектов учетной политики проводится анализ существующего порядка отражения информации в учетной политике для целей налогообложения, в связи, с чем выявлено, что налоговым законодательством в рамках налога на прибыль к элементам предлагаются и варианты. Но есть еще и те, порядок которых нормами не установлен, поэтому налогоплательщик устанавливает их сам. Какой бы вариант ведения налогового учета налогоплательщик ни выбрал, всегда можно оценить последствия выбора, поэтому и предлагаемая методика формирования эффективной учетной политики оказывает влияние на устойчивой развитие компании.

На втором этапе модели формирования учетной политики проводится анализ и сравнение практики отражения элементов в учетной политике компании с учетом сложившейся практики и отраслевой особенности и уже исходя из этого оценивается влияние изменений того или иного элемента учетной политики на финансовые показатели.

На третьем этапе следует дать ответ на вопрос: для каких целей адаптировать учетную политику для целей налогообложения, при этом необходимо учитывать выбранную базовую стратегию и ее цели.

С этой целью разработана технология формирования эффективной учетной политики для целей налогообложения, отражающая выбор того или иного элемента учетной политики в зависимости от типа базовой стратегии и ее стратегических целей компании, которая представлена в табл. 13.

Стратегия роста предполагает расширение бизнеса, то есть это улучшение финансовых результатов деятельности компании, это более оптимальное использование денежных средств, и, естественно, повышение

привлекательности финансовой отчетности для инвесторов. Именно эти цели выделены в основе технологии формирования эффективной учетной политики.

Но следует отметить, что, стремясь к выполнению данных стратегических целей, нельзя забывать и об организационных вопросах. В частности, немаловажной целью в данном случае будет выступать снижение трудоемкости учетного процесса.

В рамках стратегии стабильности предполагается, что компания не будет стремиться к завоеванию новых рынков и их расширению, что свидетельствует о намерении руководства поддерживать существующее финансовое положение дел в компании на заданном уровне.

В связи с этим для реализации данной стратегии выделены такие цели, как:

- стабильность финансовых потоков;
- снижение трудоемкости учетного процесса;
- повышение привлекательной финансовой отчетности;

- снижение налоговой нагрузки.

Что же касается стратегии сокращения, то в этом случае цели будут практически аналогичны целям стратегии стабильности. Отличным будет стремление компании высвободить денежные средства и отсутствие в качестве цели формирование привлекательной отчетности.

Таким образом, предложенная модель формирования эффективной учетной политики для целей налогообложения, включающая структуризацию этапов, начиная от выбора альтернативных способов ведения налогового учета, обоснования методики оценки влияния на абсолютные и относительные финансовые показатели и, заканчивая, обоснованием выбора рациональных способов ведения налогового учета на основе имеющейся стратегии развития предприятия, позволит современным нефтяным компаниям эффективно управлять своей финансовой деятельностью.

Таблица 13

ТЕХНОЛОГИЯ ФОРМИРОВАНИЯ ЭФФЕКТИВНОЙ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Элемент учетной политики	Тип базовой стратегии										
	Стратегия роста				Стратегия стабильности				Стратегия сокращения		
Цели	Оптимизация денежных потоков	Снижение трудоемкости учетного процесса	Повышение привлекательной финансовой отчетности	Снижение налоговой нагрузки	Обеспечение стабильности финансовых потоков	Снижение трудоемкости учета	Повышение привлекательной финансовой отчетности	Снижение налоговой нагрузки	Высвобождение денежных средств	Снижение трудоемкости учетного процесса	Снижение налоговой нагрузки
Амортизация основных средств	Нелинейный	Линейный	Линейный	Линейный	Линейный	Линейный	Линейный	Линейный	Нелинейный	Линейный	Линейный
Оценка списываемых материально-производственных запасов	Метод ЛИФО	Метод средней себестоимости	Метод ФИФО	Метод ЛИФО	Метод средней себестоимости	Метод средней себестоимости	Метод ФИФО	Метод ЛИФО	ЛИФО	Метод средней себестоимости	Метод ЛИФО
Списывается цена приобретения реализованных ценных бумаг	По стоимости каждой единицы	Метод ФИФО	Метод ФИФО	По стоимости каждой единицы	По стоимости каждой единицы	Метод ФИФО	Метод ФИФО	По стоимости каждой единицы	По стоимости каждой единицы	Метод ФИФО	По стоимости каждой единицы
Создание резервов											
По сомнительным долгам	Создают	Не создают	Не имеет значения	Не имеет значения	Создают	Не создают	Не имеет значения	Не имеет значения	Создают	Не создают	Не имеет значения
Под предстоящие ремонты основных средств	Создают	Не создают	Не имеет значения	Не имеет значения	Создают	Не создают	Не имеет значения	Не имеет значения	Создают	Не создают	Не имеет значения
Предстоящих расходов на научные исследования и опытно-конструкторские разработки	Создают	Не создают	Не имеет значения	Не имеет значения	Создают	Не создают	Не имеет значения	Не имеет значения	Создают	Не создают	Не имеет значения
Списание расходов на приобретение лицензий на право пользования недрами	Расходы учитываются в составе прочих расходов	Расходы учитываются в составе прочих расходов	Включение расходов в стоимость лицензии	Включение расходов в стоимость лицензии	Включение расходов в стоимость лицензии	Расходы учитываются в составе прочих расходов	Включение расходов в стоимость лицензии	Включение расходов в стоимость лицензии	Расходы учитываются в составе прочих расходов	Расходы учитываются в составе прочих расходов	Включение расходов в стоимость лицензии
Применение амортизационной премии	Применяют	Не применяют	Не применяют	Применяют	Не применяют	Не применяют	Не применяют	Применяют	Применяют	Не применяют	Применяют
Применение понижающих коэффициентов	Применяют	Не применяют	Применяют	Не применяют	Не применяют	Не применяют	Применяют	Не применяют	Не применяют	Не применяют	Не применяют

Литература

1. Налоговый кодекс РФ [Электронный ресурс] : часть вторая от 5 авг. 2000 г. №117-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Учет основных средств [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету ПБУ 6/01 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 30 марта 2001 г. №26н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Алексеева М.М. Планирование деятельности фирмы [Текст] / М.М. Алексеева. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 248 с.
4. Вылкова Е.С. Налоговое планирование [Текст] / Е.С. Вылкова. – М. : Юрайт, 2012. – 639 с.
5. Гошал С. Стратегический процесс. Концепции, проблемы, решения [Текст] / С.Гошал. – Питер, 2001. – 567 с.
6. Ломакин В.К. Мировая экономика [Текст] : учеб. – М. : Юнити-Дана, 2007. – 672 с.
7. Петрова А.Н. Стратегический менеджмент [Текст] : учеб. для вузов / под ред. А.Н. Петровой. – СПб. : Питер, 2012. – 344 с.

Ключевые слова

Учетная политика для целей налогообложения; элементы учетной политики; амортизации основных средств; лицензии на право пользования недрами; оценочные резервы; материально-производственные запасы; налоговая нагрузка; базовые стратегии предприятия; внутрифирменное регулирование финансовой деятельности; эффективное формирование учетной политики.

Халикова Эльвира Анваровна

Галстян Амаля Багдасаровна

РЕЦЕНЗИЯ

Важным фактором в процессе внутрифирменного регулирования в современной компании является учетная политика для целей налогообложения. От того какие ее элементы используются для целей налогообложения зависят не только налогооблагаемые показатели, но и индикаторы, характеризующие финансовое положение в краткосрочной перспективе, а в долгосрочной перспективе – реализацию стратегических целей компании. Поэтому разработка модели эффективной учетной политики для целей налогообложения в процессе внутрифирменного регулирования финансовой деятельности компании является главной задачей для высшего руководства.

Представленная к рецензированию статья посвящена прикладным аспектам формирования учетной политики для целей налогообложения, включая методику определения приоритетных элементов учетной политики, существенно оказывающих влияние на чистую прибыль и на относительные показатели налоговой нагрузки предприятия.

Несомненным достоинством статьи является экономическое обоснование оценки влияния вариантности использования отдельных элементов учетной политики для целей налогообложения на финансовые коэффициенты. При этом на расчетах показаны преимущества использования методов начисления амортизации, методов списания стоимости материально-производственных запасов, оценочных резервов и учета расходов на приобретение лицензий на право пользования недрами для целей налогообложения прибыли с целью снижения налога на прибыль предприятия.

Важным как в научном, так и в практическом плане, представляется разработка модели формирования эффективной учетной политики для целей налогообложения, включающая структуризацию этапов, начиная от выбора альтернативных способов ведения налогового учета, обоснования методики оценки влияния на абсолютные и относительные финансовые показатели и, заканчивая, обоснованием выбора рациональных способов ведения налогового учета на основе имеющейся стратегии развития предприятия.

Этим в статье доказано, что учетная политика для целей налогообложения является эффективным инструментом внутрифирменного регулирования финансовой деятельности компании.

В представленном на рецензию варианте, статья соответствует требованиям, предъявленным к подобным изданиям, и может быть рекомендована к опубликованию.

Котов Д.В., д.э.н., доцент, профессор кафедры «Экономика и управление на предприятиях нефтяной и газовой промышленности» Уфимского государственного нефтяного технического университета.