

УДК 622.3:338.45

С.И. Уткина, Н.А. Шаталова

**ВЛИЯНИЕ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ
НА ЭФФЕКТИВНОСТЬ ПРОИЗВОДСТВЕННО-
ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ГОРНОГО
ПРЕДПРИЯТИЯ**

Горная промышленность России является одной из базовых отраслей, формирующих промышленный потенциал страны. Она позволяет удовлетворять потребности страны в минеральном сырье, в том числе в топливно-энергетических ресурсах и минеральных удобрениях, а также обеспечивает значительные доходы от внешней торговли.

XX век характеризуется небывалым экономическим ростом, сопровождаемым увеличением населения и масштабов мировой добычи сырья, достигающей в целом 200 млрд т/год.

Угольная промышленность относится к наименее прибыльной среди горнодобывающих, что связано с высокими затратами на добычу угля по сравнению с другими добывающими отраслями (газовой и нефтяной) и с низким энергетическим потенциалом добываемых углей. **Величина прибыли**, получаемой горными предприятиями прямо пропорционально зависит от размера *выручки* и обратно пропорционально от размера *себестоимости*.

Себестоимость продукции горной промышленности представляет собой совокупность затрат в денежном выражении на добычу полезных ископаемых, их обогащение и сбыт.

Затраты на добычу отдельных видов полезного ископаемого зависят от ряда факторов, которые можно разделить на: естественные и производственные факторы.

К естественным факторам относятся:

- горно-геологические условия разработки месторождения (промышленные запасы, глубина залегания пласта, породы кровли и почвы, обводненность, загазованность и т.д.);
- свойства полезных ископаемых (например, для угля, газа и сланцев - это теплота сгорания, влажность и сернистость; для руды - содержание полезных компонентов и вредных примесей, плотность и крепость в массиве);
- географическое местоположение месторождения полезного ископаемого;
- климатические условия.
- Производственными факторами являются:
 - способ обработки полезного ископаемого (открытый, подземный, скважинный и т.д.);
 - производственная мощность горного предприятия;
 - уровень технологической оснащенности горного предприятия.

Перечисленные факторы играют основную роль в формировании индивидуальных издержек производства горного предприятия, а следовательно, и того минимального уровня цен, при котором оно может и готово производить свою продукцию.

Структуру расходов и удельный вес каждого элемента в общей сумме расходов позволяет определить классификация затрат по экономическим элементам

К элементам себестоимости относятся:

1. Сырье и основные материалы – расходы на приобретение сырья и материалов, используемых в производстве товаров и образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при производстве товаров;

На горнодобывающих предприятиях (шахтах, карьерах), продукцией которых является полезное ископаемое, затраты на сырье и основные материалы отсутствуют.

2. Вспомогательные материалы – расходы на приобретение материалов, которые используются:

- при производстве (изготовлении) товаров (выполнении работ, оказании услуг) для обеспечения технологического процесса;

- для горнодобывающих предприятий – это лесные материалы, черные и цветные металлы, взрывчатые материалы; для упаковки и иной подготовки произведенных и (или) реализуемых товаров (включая предпродажную подготовку);

- на другие производственные и хозяйственные нужды.

3. Запасные части – расходы на приобретение запасных частей и расходных материалов, используемых для ремонта оборудования, инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, спецодежды и другого имущества.

4. Топливо и энергия – расходы на приобретение топлива, воды и энергии всех видов

5. Расходы на оплату труда

6. Амортизация основных фондов. Доля амортизации в себестоимости 1 т. угля $\approx 10,5\%$

7. Прочие расходы – затраты на подъемные при перемещении; командировочные; затраты на разъезды; канцелярские; почтово-телеграфные и телефонные расходы; оплата услуг сторонних организаций за анализы; пробы; испытания и т.п.

На уровень себестоимости продукции оказывают влияние:

размещение горной промышленности, способы, техника и технология добычи

полезных ископаемых, системы разработок, объем производства, режим работы предприятия и др. Помимо действия этих специфических для горной промышленности факторов, на себестоимость продукции горной промышленности оказывают влияние также межотраслевые факторы — научный и технический прогресс, подготовка высококвалифицированных кадров, совершенствование транспорта, организация производства и труда, уровень управления предприятием и др.

Рассмотрим характер влияния на себестоимость продукции некоторых важнейших факторов.

Изменение природных условий (рациональное размещение горной промышленности). Горно-геологические особенности залегания полезных ископаемых по отдельным геологическим бассейнам и месторождениям существенным образом отражаются на величине себестоимости полезных ископаемых в различных географических районах.

В этих условиях проблема рационального природопользования, бережного отношения к богатствам недр и комплексного использования приобретает глобальное значение и становится все острее.

Платежи за природные ресурсы, акцизы и налоги — важнейшие инструменты экономического регулирования взаимоотношений предпринимателей, государства и общества — должны обеспечивать решение следующих основных задач:

- рационального и экологически безопасного использования ограниченных природных ресурсов;

- стимулирования добычи и производства необходимого обществу сырья;

- сбора средств в государственный бюджет;

- обоснованного изъятия природной ренты и последующего законодательного распределения ее в масштабах страны

Налоговая система «демократической», «рыночной» России, действующая в 90-х годах, была и во многом остается ориентированной на получение средств для нужд

государства. Она не стимулировала рационального и экологически безопасного использования природных ресурсов, обремененного изъятия и распределения природной ренты, не способствовала росту производства и поэтому нуждалась не в постоянных косметических изменениях, осуществляемых Правительством РФ, а в кардинальном реформировании. Любое предприятие, ведущее деятельность на территории РФ, должно функционировать в соответствии с действующей системой законов. По Конституции РФ предприятие должно платить все налоги и сборы, установленные Налоговым Кодексом РФ.

Система налогов и сборов в Российской Федерации отображена на рис. 1

Классификация налогов по плательщикам и объекту приведена на рис. 2

Горное предприятие в процессе добычи и реализации полезного ископаемого облагается как обычными для юридических лиц (присущими всем видам коммерческой деятельности), так и специфическими налогами.

К тому же большинство основных налогов относится на себестоимость или уменьшают финансовые результаты предприятия. В зависимости от отнесения сумм налога на результаты деятельности предприятий налоги делятся (табл. 1)

Важнейшими из обычных налогов для организаций являются НДС, налог на прибыль, единый социальный налог (сбор), налог на имущество организаций и акцизы на отдельные виды товаров (минерального сырья). Угледобывающее предприятие платит все из них кроме акцизов, поскольку, как известно, к подакцизному минеральному сырью относится только природный газ.

1. Налог на прибыль

Объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается при-

быль, полученная налогоплательщиком. Для определения налогооблагаемой прибыли из полученных предприятием и организацией доходов необходимо вычесть расходы, связанные с получением этих доходов. К вычету из доходов принимаются только необходимые, экономически обоснованные и документально подтвержденные затраты.

Общая схема построения налога на прибыль представлена на рис. 3

Налоговая база по прибыли, облагаемой по ставке, отличной от 24 % (стандартной), определяется налогоплательщиком отдельно. Таким образом, ему вменяется ведение раздельного учета доходов и расходов по разным видам деятельности.

Ставка налога на прибыль организации одина для всех организаций, равна 24 %

Налоговым периодом по налогу на прибыль организации признается календарный финансовый год. Промежуточную отчетность по авансовым начислениям, так как начисление производится по нарастающей с начала года, необходимо сдавать ежеквартально, кроме случаев специально оговоренных в учетной политике организации.

2. Единый социальный налог

Объектом налогообложения признаются выплаты, иные вознаграждения, начисляемые работодателями в пользу работников по всем основаниям.

Налоговая база для исчисления ЕСН представляет собой разницу между доходами, подлежащими налогообложению, и суммами выплат, не подлежащими налогообложению. При этом учитываются любые доходы, начисленные работодателями работникам в денежной и натуральной форме, и материальная выгода в виде материальных, социальных и иных благ.

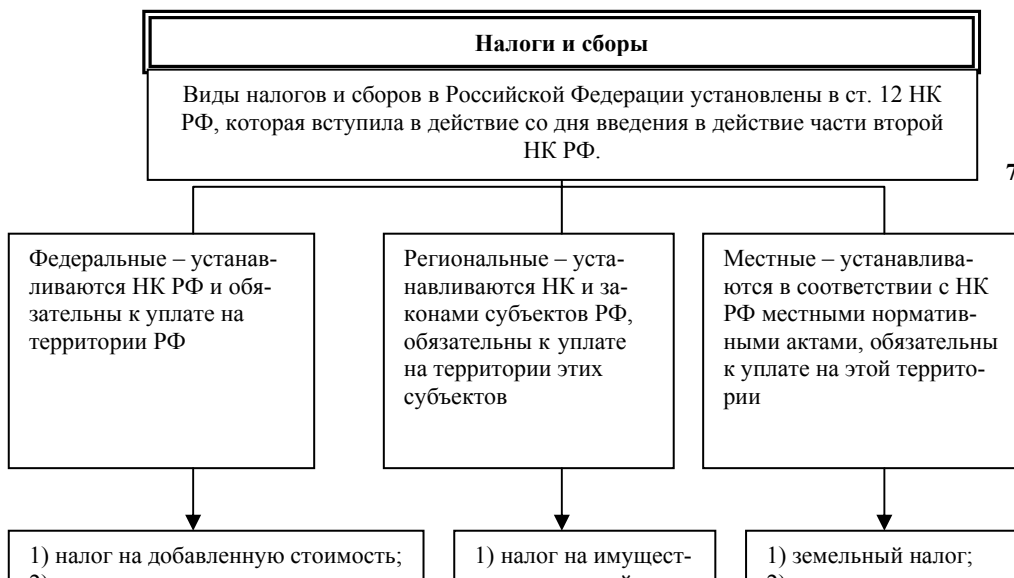


Рис. 1. Система налогов и сборов в Российской Федерации

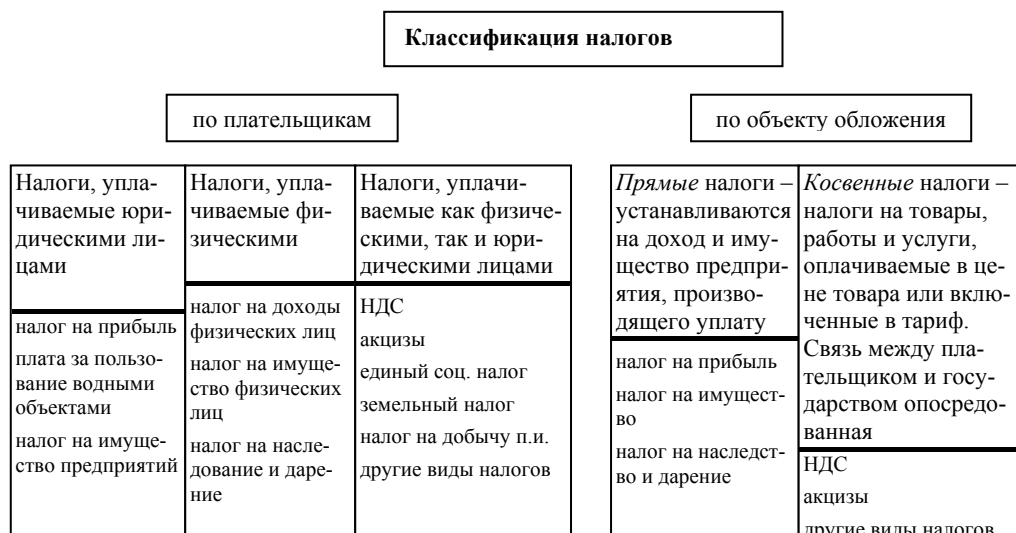


Рис. 2. Классификация налогов по плательщикам и объекту обложения

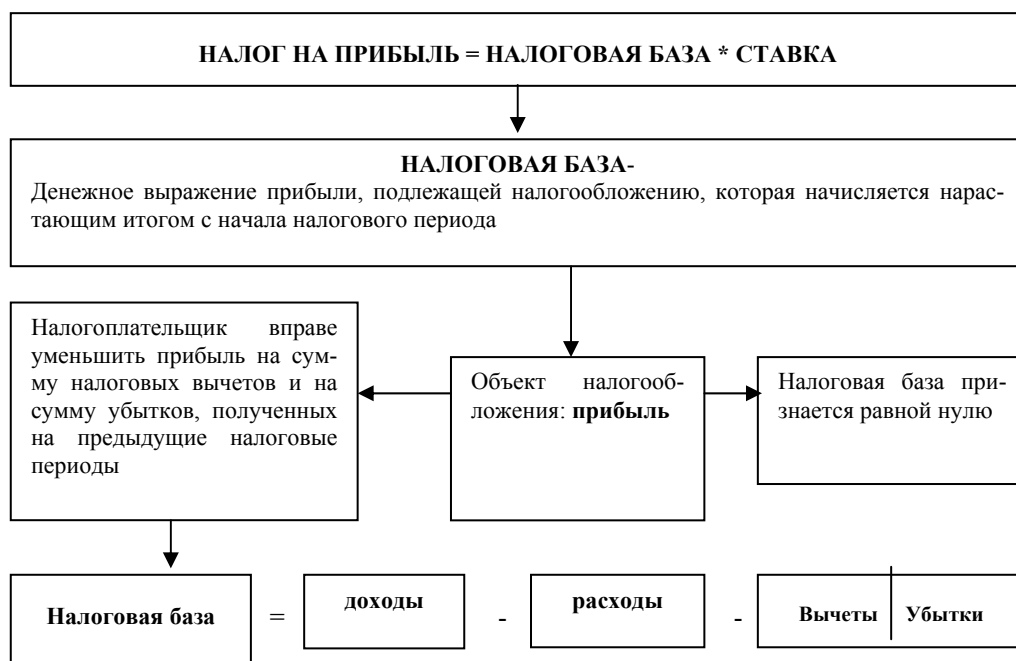


Рис. 3. Построение налога на прибыль

Шкала ставок ЕСН, установленная ст.241 НК РФ, является регрессивной. Уровень ставки налога обратно пропорционален сумме доходов, включаемых в налоговую базу. Таким образом, снижая ставки налога при увеличении доходов, включаемых в налоговую базу, законодатель делает попытку увеличить круг налогоплательщиков и привлечь к налогообложению доходы, ранее не декларировав-

шиеся их получателями. **Налоговым периодом** при исчислении ЕСН признается календарный год, отчетным периодом по налогу признается первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

3. Налог на имущество

Налогообложение имущества юридических лиц осуществляется на основе Закона РФ от 13 декабря 1991 г. №2030-1 «О

налоге на имущество предприятий» с учетом соответствующих изменений и дополнений.

Объект налогообложения - Основные средства, находящиеся на балансе плательщика.

Налоговая база - Для целей налогообложения основные средства учитываются по остаточной стоимости. Остаточная стоимость основных средств исчисляется из восстановительной стоимости, начиная с даты переоценки, устанавливаемой постановлением Правительства РФ.

Обложению налогом подлежит среднегодовая стоимость имущества предприятия.

Предельный размер ставки по налогу на имущество предприятий не может превышать 2% от исчисленной налоговой базы. Конкретные ставки налога на имущество, определяемые в зависимости от видов деятельности предприятий, устанавливаются законодательными (представительными) органами субъектов РФ.

При отсутствии конкретных ставок налога на имущество предприятий применяется максимальная **ставка налога** (2 %).

Сумма налога исчисляется плательщиком самостоятельно ежеквартально нарастающим итогом с начала года, исходя из определяемой за отчетный период фактической среднегодовой стоимости облагаемого налогом имущества.

Налоговый период - календарный год, отчетный период — квартал.

Налоговое законодательство не учитывает специфики горнодобывающих отраслей, их особенностей, рассмотренных выше.

Даже простое перечисление вышеприведенных особенностей объясняет, почему горная промышленность, в силу своей специфики, не может эффективно регулироваться нормами налогового, финансового и трудового законодательства, разработанного для отраслей промышленности, которые таких особенностей не имеют.

На протяжении последних лет реформирования экономики сложилась ситуация, когда горные компании платят те же

многочисленные налоги, что и предприятия других видов деятельности, а кроме них еще осуществляют платежи за недра. В результате прибыль от реализации выпускаемой продукции у многих горных предприятий минимальна, или равна нулю.

Горные компании поставлены в неравные, худшие условия по сравнению с предприятиями других видов деятельности. Необоснованность такого подхода приводит к сокращению объемов горного производства, не способствует освоению недр. Специфические налоги, уплачиваемые горнодобывающими предприятиями оставшиеся без изменений с принятием части II НК РФ представлены в табл. 2.

Специфические налоги, уплачиваемые горнодобывающими предприятиями, вступившие в силу 1.01.2002 представлены в табл. 3.

В результате двойного налогообложения налоговая нагрузка на горнодобывающие предприятия возросла в 1,6 раза по сравнению со средней по промышленности.

В 2001 г. была сделана попытка реформирования системы платежей и налогов, взимаемых с добывающих предприятий – был принят налог на добычу полезных ископаемых, вступивший в действие с 1 января 2002 г.

Таблица 4

Доля прибыли, изымаемая в бюджет в виде налогов

Рентабельность	10	9	8	7	6	5
$H_{\text{пл}} + H_{\text{соц}} + H_{\text{сыр}}$	3,11	3,19	3,26	3,34	3,43	4
$H_{\text{соц}}$	37,5	37,5	39,96	41,3	42,83	44,2
$H_{\text{сыр}}$	31,4	31,85	32,72	33,5	34,32	35,08
$H_{\text{пл}}$	5,36	5,8	6,43	6,45	6,48	6,68
$H_{\text{соц}}$	7,84	7,61	7,25	5,25	4,66	4,08
Сумма H	85,217	85,99	89,62	89,84	91,72	94,04

Рентабельность, %

Одна из целей данной статьи - разработать общие принципы налоговых платежей в угледобывающей отрасли, а также рассмотреть и проанализировать налоговую нагрузку на угледобывающие предприятия и ее изменение, наступившее в связи с изменением состава отраслевых налогов (в частности с вступлением в силу налога на добычу).

В статье рассчитываются следующие налоги:

1. транспортный налог;
2. налог на имущество;
3. налог и отчисления на социальные нужды;
4. сырьевые налоги:
 - за пользование недрами
 - на добычу полезных ископаемых
5. налог на прибыль.

Рассчитаем долю прибыли, изымаемую в бюджет в виде налогов.

Сумма основной части налогов включается в себестоимость продукции, то есть увеличивает затраты. Налог на имущество уменьшает налогооблагаемую прибыль. Налог на прибыль начисляется с общей суммы прибыли. Таким образом, при отсутствии обязанности платить налоги, затраты предприятия уменьшились бы на сумму налогов и на такую же величину увеличилась бы общая сумма прибыли.

Известно, что выручка равна сумме себестоимости и прибыли предприятия.

$$V = C + \Pi,$$

где V – выручка; C – себестоимость; Π – прибыль.

К себестоимости относятся: транспортный налог, отчисления на социальные нужды и сырьевые налоги. К прибыли относятся: налог на имущество, налог на прибыль.

Следовательно, получаем:

$$C = C_1 + (H_{\text{тр}} + H_{\text{соц}} + H_{\text{сыр}})$$

где C_1 – себестоимость за вычетом налогов; $H_{\text{тр}}$ – транспортный налог; $H_{\text{соц}}$ – отчисления на социальные нужды; $H_{\text{сыр}}$ – сырьевые налоги

$$C_1 = C - (H_{\text{тр}} + H_{\text{соц}} + H_{\text{сыр}}),$$

$$\Pi_1 = \Pi + (H_{\text{тр}} + H_{\text{соц}} + H_{\text{сыр}}),$$

где Π_1 – прибыль, которая была бы у предприятия, если оно не платило налоги.

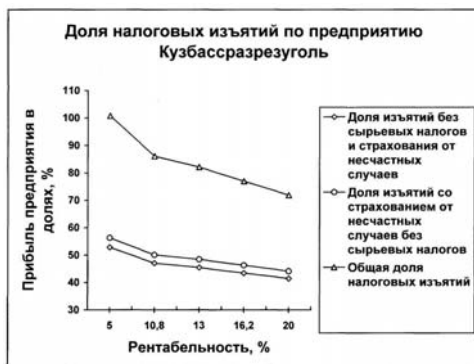
Расчет производим при рентабельности работы от 5 до 10 процентов. При расчетах учтена специфика угледобывающего предприятия (структура себестоимости, структура и возраст основных фондов, особенность начисления амортизации). Полученные результаты представлены в табл. 4. Зависимость доли налогов в прибыли от рентабельности представлена на рис. 4.

Из графика зависимости доли налогов в прибыли от рентабельности видно, что при меньшей рентабельности предприятия, доля налогов в прибыли значительно возрастает.

Доля налоговых изъятий по предприятию Кузбассразрезуголь преведена на рис. 5.

Таким образом, можно сказать, что несовершенство налоговой системы отрицательно сказывается на эффективности работы угледобывающих предприятий.

Отраслевое налогообложение является негативным фактором для угольной промышленности, поскольку в существующей системе налогообложения основная роль принадлежит налогам на объемы добычи и валовой доход, что оказывает регрессивное воздействие. Основная часть налоговых платежей в этих условиях фактически не зависит от финансовых результатов деятельности компаний. Негативные по-



следствия регрессивной налоговой структуры становятся особенно очевидными при падении цен, поскольку доля налоговых потерь (т.е. доля прибыли, недополученной из-за налогов), от сырьевых налогов, характерных для угледобывающего предприятия, уменьшается при увеличении надбавки к себестоимости. При 2 %-й надбавки к цене она составляет 60 % (для системы налогообложения до 1.01.2002), при 13 %-й – 44 %. После реформы системы налогообложения прослеживается та же тенденция – при 2-й надбавке доля потерь от сырьевых налогов 40 %, при 13 %-й – 29 %. Это говорит о том, что величина сырьевых налогов особенно важна для низкорентабельных угольных предприятий.

Однако, в налоге на добычу полезных ископаемых (в отличие от ранее действовавшего налога на недра) не предусмотрена возможность дифференциации горнодобы-

Рис. 4. Зависимость доли налогов в прибыли от рентабельности

Рис. 5. Доля налоговых изъятий по предприятию Кузбассразрезуголь

вающих предприятий с учетом вида полезного ископаемого, количества и качества запасов, природно-географических условий, оценки риска пользователя недр и рентабельности разработки месторождения.

Это означает, что предприятия-разработчики месторождений с лучшими условиями будут получать дополнительную прибыль, а разработчики месторождений со сложными горно-геологическими и географическими условиями и разработчики углей худшего качества в данных условиях могут оказаться убыточными. Следовательно, введение новой системы налогообложения повлечет усиление дифференциации угледобывающих предприятий по экономической эффективности.

В данной ситуации требуется устанавливать соотносимые и равноправные относительно друг друга ставки налога для предприятий, работающих в совершенно различных условиях (например, для разрезов, отработывающих сложнодислоцированные и простые месторождения; для комплексно-механизированных шахт с предельно кондиционными мощностями пластов, шахт с пластами крутого залегания, отработываемыми с применением щитовой системы разработки и т.д.). Вместо различных ставок налога может быть также применена система льгот и скидок при разработке месторождений с худшими свойствами и, в особенности, на первых этапах создания и функционирования горных предприятий.

При этом методика определения этих ставок (или скидок к действующим ставкам) должна быть четко разработана, чтобы исключить экономически нецелесообразное установления ставок, как это было с налогом на недра.

Кроме того, в связи с отменой скидки на истощение недр, целесообразно ввести скидку, учитываются "истощение по из-

держкам" (рост издержек на разведку), снижение качества полезного ископаемого, уменьшение годового производства, или "процентное истощение", рассчитываемое в процентном отношении к падению стоимости производства. Данная скидка позволит снижать налог на прибыль корпораций, работающих в данных условиях. Такая практика была опробована в США.

Однако введение изменения системы налогообложения имело и положительные моменты. После введения налога на добычу положение угледобывающих предприятий изменилось, так как сократилось число налогов в себестоимости (практически на 5,5 %), что позволило при сохранении той же цены получать большую сумму прибыли.

При этом если раньше уже при 2 %-ой рентабельности предприятие становилось убыточным, поскольку суммы выручки (102 % от с/б) не хватало даже на уплату налогов, то теперь предприятие имеет прибыль после уплаты всех налогов.

Следовательно, у угледобывающих предприятий появился резерв для снижения цены, что делает уголь конкурентоспособнее по сравнению с более дешевыми видами топлива (газ), а это, в свою очередь, позволит увеличить объемы добычи и снизить себестоимость модернизируя производственные фонды.

Из общих налогов наиболее неблагоприятно влияют на деятельность угольных предприятий налог на имущество и налог на прибыль.

В настоящее время установлена единая ставка налога на прибыль в 24 % и ликвидированы все льготы. В этом случае наибольший выигрыш получают предприятия, которые работали без особого напряжения с прибылью. В то же время, коллективы и собственники предприятий, которые имели наибольшие льготы по инвестициям, практически оплачивали половину налога на прибыль, т.е. 17,5 из 35,0 %, установленных по закону, что гораздо ниже планируемого уровня налогообложения в 2002 г.

Таким образом, общее снижение ставки налога на прибыль ухудшило положение коллективов, которые работали на пределе возможного, постоянно занимались техническим развитием горного производства и направляли прибыль в поддержание объемов добычи угля.

Недостатки выравнивания налогов наиболее отчетливо проявились при установлении налога на имущество. Во-первых, чем сложнее горно-геологические условия, тем выше стоимость имущества угледобывающих предприятий (тем больше налогооблагаемая база и, соответственно, налог). Во-вторых, чем сложнее горно-геологические условия, тем меньше прибыль угольных шахт и разрезов, которая является источником уплаты налога на имущество. В-третьих, у предприятий угольной промышленности относительно меньше ликвидного имущества по сравнению с предприятиями других отраслей. Горные выработки не могут быть предметом купли-продажи.

Налог на имущество предприятий является прямым и относится к категории региональных налогов, в связи с чем те регионы, где угольная отрасль является градообразующей, а доля поступлений в бюджет субъекта Федерации начисленных сумм налога на имущество составляет значительную величину, заинтересованы в ее сохранении. В данном случае интересы бюджета угледобывающего региона вступают в противоречие с интересами шахт и разрезов.

Расходы угледобывающих предприятий по возведению зданий и сооружений, монтажу оборудования, стоимости переданного в монтаж оборудования, а также другие расходы, предусмотренные сметами, сметно-финансовыми расчетами и титульными списками на капитальное строительство, включаются в расчет среднегодовой стоимости имущества предприятия по объектам незавершенного строительства по истечении его срока строительства (монтажа). Указанное изменение налогооблагаемой базы по налогу на имущество сыграло негативную роль для угледобывающих предприятий, на балансе которых числится значительная стоимость неза-

вершенного строительства производственных объектов. На тех шахтах, где имеют место глубокое залегание угля, значительная протяженность горных выработок, сложные горно-геологические условия, стоимость основных средств, обеспечивающих безопасность добычи угля, составляет существенную величину. Соответственно растет сумма налога. Конкурентоспособность продукции таких предприятий снижается. Как правило, подобные угольные предприятия являются убыточными.

Производственные фонды многих угледобывающих предприятий имеют в своем составе здания и сооружения, машины и оборудование (и даже другие самостоятельные предприятия и технологически независимые подразделения), непосредственно не участвующие в добыче и переработке полезных ископаемых.

Прежде всего, это объекты подсобного сельского хозяйства, которые почти всегда или убыточны или менее рентабельны в сравнении с добычей и переработкой полезных ископаемых. Это увеличивает налоговую базу по налогу на имущество и ухудшает и без того сложное экономическое положение предприятий.

Кроме того, чем больше вскрышных пород приходится на 1 т. угля, тем больше у

угледобывающего предприятия образуется отвалов пустых пород. В этих условиях возрастает величина земельного налога или арендной платы.

Угледобывающие предприятия нередко завышают после переоценки балансовую стоимость основных средств, по сравнению с действующими рыночными ценами на аналогичные объекты в целях снижения налога на прибыль, за счет увеличенного размера амортизационных отчислений. Это приводит к увеличению налогооблагаемой базы. Возросшая остаточная стоимость переоцененных объектов основных средств дает и повышенные суммы износа, которые при включении в себестоимость обуславливают снижение конкурентоспособности угольной продукции.

Таким образом, для повышения эффективности работы угледобывающих предприятий путем снижения себестоимости выпускаемой продукции наряду с разработкой более щадящей системы налогообложения (снижением налоговых нагрузок) для горной промышленности необходима разработка механизма, позволяющего правильно учитывать влияние инфляционного фактора на финансовую отчетность, которая является базой для исчисления и уплаты налогов и для оценки финансового состояния горного предприятия.

Коротко об авторах

Уткина С.И. – кандидат экономических наук, доцент,

Шаталова Н.А. – аспирантка,

кафедра «Экономика и планирование горного производства», Московский государственный горный университет.