ОСОБЕННОСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В ОРГАНИЗАЦИЯХ НЕФТЕГАЗОВОЙ ОТРАСЛИ И ИХ ВЛИЯНИЕ НА ФОРМИРОВАНИЕ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ НАЛОГОВОГО КОНСАЛТИНГА

© 2011 О.В. Куликова
Тюменский государственный университет
E-mail: usv@rastam.ru

Определены типы фискальных соглашений в нефтегазовой отрасли, специфика налогообложения отрасли, рассмотрена фрагментарная структура налогов нефтегазовых и ненефтегазовых доходов федерального бюджета. Изучены особенности порядка ведения налогового учета на освоение природных ресурсов, установлена зависимость между налоговым консалтингом и налоговой безопасностью предприятий.

Ключевые слова: фискальные соглашения в нефтегазовой отрасли, нефтегазовые доходы федерального бюджета, порядок ведения налогового учета на освоение природных ресурсов, налоговая безопасность организаций нефтегазовой отрасли.

Фискальные соглашения в нефтегазовой отрасли большинства стран подразделяются на два основных типа: концессионную (“роялти + налоги”) и контрактную (соглашение о разделе продукции) системы. Основным различием между ними является принадлежность права собственности. При концессионной системе на основании государственного законодательства право пользования участками недр осуществляется в виде лицензий, патентов, свидетельств или других аналогичных документов, в данном случае добытыми полезными ископаемыми владеют компании-концессионеры. При контрактной системе предоставление права пользования недрами осуществляется путем заключения договоров между государством и инвестором, которые в основном лежат в сфере гражданского права, собственность на добытые полезные ископаемые остается во владении тех государств, на территории которых производится добыча. В России присутствуют элементы обеих систем.

Налогообложению в сфере добычи углеводородов присуща своя специфика. Это обусловлено внушительным количеством норм, которые регулируют налогообложение этой деятельности. Значительную роль играет и специфика самой отрасли в области налогообложения - система раздела дохода, формирующегося в данной отрасли, кроме того, одни и те же нормы применяются к нефтегазодобыче по-особому в различных случаях.

По оценке известного в мире специалиста в сфере налогообложения в нефтегазовом секторе Педро ван Мерса, “в России применяется высокоэффективная система налогообложения, соответствующая современным международным тенденциям. Однако вместе с этим для увеличения доходов от добычи нефти в течение следующих десятилетий в российскую структуру налогообложения нефтегазовой отрасли следовало бы внести поправки” [1].

Краткие данные о структуре налоговых доходов федерального бюджета на период до 2013 г. (см. таблицу, рис. 1, 2) ярко характеризуют курс проводимой в России налоговой политики.

Из приведенных таблицы и рисунков можно сделать следующие выводы:

- в структуре доходов на среднесрочную перспективу будут преобладать ненефтегазовые доходы бюджета;
- поступления от таких видов ненефтегазовых доходов, как НДПИ и таможенные пошлины, планируется до 2013 г. постепенно увеличивать;
- по налогам на добавленную стоимость, на прибыль организаций, по акцизам также четко прослеживается усиление налоговой нагрузки на бизнес.

Как и в других отраслях, организации нефтегазовой отрасли уплачивают налоги и сборы, характерные как для общего режима налогообложения, так и для данной отрасли. В первую группу входят налог на прибыль, НДС, налог на имущество, НДФЛ, транспортный налог и др., во вторую - налог на добычу полезных ископаемых

Структура доходов федерального бюджета, млрд. руб.

Доходы	Годы		
	2011	2012	2013
Нефтегазовые, всего	4003,0	4088,1	4295,0
В том числе:			
налог на добычу полезных ископаемых	1314,0	1392,8	1495,2
таможенные пошлины	2689,0	2695,3	2799,8
Ненефтегазовые, всего	4614,8	5043,6	5688,9
В том числе:			
НДС	2750,4	3144,6	3616,1
налог на прибыль	233,4	246,1	274,2
акцизы	260,1	312,2	423,7

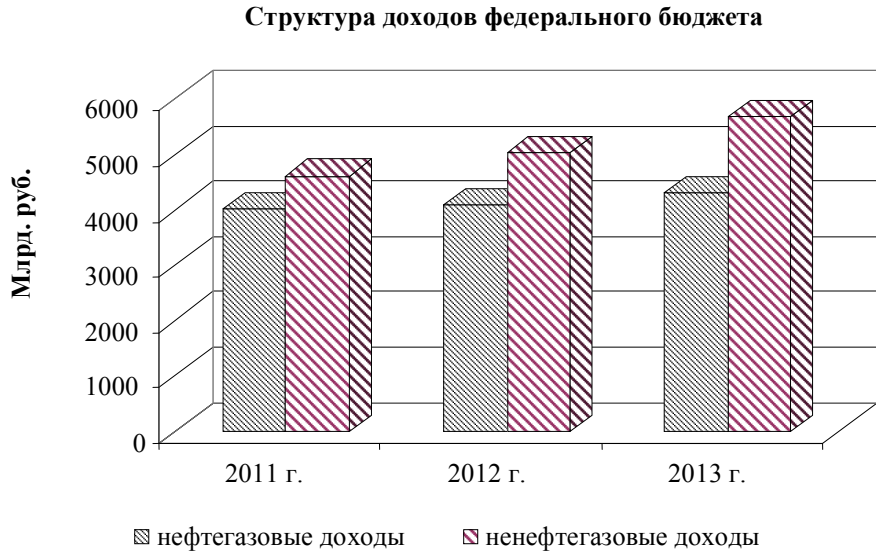

Рис. 1. **Фрагментарная структура нефтегазовых и ненефтегазовых доходов федерального бюджета на период до 2013 г.**

Рис. 2. **Фрагментарная структура налогов нефтегазовых и ненефтегазовых доходов (НДПИ, таможенные пошлины, НДС, налог на прибыль, акцизы) федерального бюджета на период до 2013 г.**

(НДПИ), экспортные пошлины, платежи при пользовании недрами, специальные налоговые платежи в случае заключения соглашения о разделе продукции (СРП).

Главой 26 "Налог на добычу полезных ископаемых" Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) установлен определенный порядок исчисления НДПИ. В отношении углеводородного сырья предусмотрены следующие налоговые ставки: 17,5 % для газового конденсата, 237 руб. за 1000 $м^3$ горючего природного газа, 419 руб.· Кц · Кв для нефти, 0 % (0 руб.) для попутного газа и нефти при выполнении определенных условий. Коэффициент Кц в формуле расчета ставки НДПИ для нефти характеризует динамику мировых цен на нефть, коэффициент Кв - степень выработанности запасов конкретного месторождения. Ставка НДПИ 0 % может применяться налогоплательщиком в трех случаях: 1) добыча в пределах нормативов потерь; 2) добыча сверхвязкой нефти из участков недр, содержащих нефть вязкостью более 200 мПа·с; 3) при разработке новых месторождений, расположенных в отдельных регионах. Добытые объемы горючего природного газа, в дальнейшем закачанного в пласт для поддержания пластового давления при добыче газового конденсата, облагаются НДПИ по ставке 0 %. Особым режимом недропользования является режим СРП, отношения в рамках которого регулируются федеральным законом от 30 декабря 1995 г. № 225-ФЗ "О соглашениях о разделе продукции" и главой 26.4 Налогового кодекса РФ "Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции".

Особенности порядка ведения налогового учета на освоение природных ресурсов отражены ст. 325 НК РФ, а общие принципы таких затрат изложены в ст. 261 НК РФ.

Отдельного внимания заслуживает анализ влияния *экспортных пошлин* на нефть и газ на деятельность нефтегазодобывающих организаций. Таможенные пошлины и сборы возникают не во всех случаях добычи углеводородов, а только в том случае, если добывающая организация сама будет реализовывать добытое сырье за границу. Ставки экспортной пошлины на сырую нефть в соответствии с п. 4 ст. 3 закона РФ от 21 мая 1993 г. № 5003-1 "О таможенном тарифе" устанавливаются Правительством РФ с учетом средней цены на нефть сырую марки Urals на мировых рынках нефтяного сырья (средиземноморском и роттердамском). Период мониторинга цен и срок действия ставок составляют один месяц. Поскольку фактически в текущем периоде компании исчисляют и уплачивают экспортную пошлину, рассчитанную на основании данных о цене за предыдущий период, время от времени возникает ситуация, когда при снижении цены на нефть действует ставка экспортной пошлины, рассчитанная для предыдущей более высокой цены. Экспортная пошлина на природный газ установлена в размере 30 % таможенной стоимости природного газа, и ее уплачивает единственный экспортер российского газа - Газпром.

У организаций, осуществляющих реализацию нефтепродуктов, а именно: автомобильного бензина, дизельного топлива, моторных масел, прямогонного бензина, - возникает обязанность по уплате акцизов в соответствии с главой 22 "Акцизы" Налогового кодекса РФ.

Необходимо отметить, что специфическая налоговая нагрузка нефтегазовой отрасли определяется не простой суммой рассмотренных выше налогов и платежей, а варьируется на основании их сочетаний в зависимости от специфики деятельности, стадии производственного процесса и ряда иных существенных условий.

Можно отметить основные особенности деятельности организаций нефтегазовой отрасли, которые заключаются в следующем:

- преобладающий сырьевой и добывающий характер;
- наличие сложных технологических процедур в процессе поиска месторождений, в добыче, обработке и транспортировке нефти и газа;
- эксплуатация бурового и нефтепромыслового оборудования;
- высокозатратный процесс осуществления природоохранных и экологических мероприятий;
- определенные методики системы бухгалтерского учета (финансового, налогового и управленческого учета);
- основной продукт хозяйственной деятельности является системообразующим звеном в цепочке формирования бюджета страны и др.

Налоговая составляющая занимает существенную долю в финансовых потоках организаций нефтегазовой отрасли, сфера налоговых платежей требует определенного управляющего воздействия в области налогообложении, в сопровождении сделок.

Налоговая безопасность - одна из важнейших составляющих для организаций нефтегазовой

отрасли. Увеличение давления со стороны регулирующих органов, постоянно изменяющее налоговое законодательство, сложные налоговые ситуации образуют у налогоплательщиков потребность в профессиональной помощи.

Специфика налогового консалтинга организаций нефтегазовой отрасли задается налогообложением как содержательной областью, с которой работает консультант.

Налоговый консалтинг позволяет установить целевые параметры состояния организаций нефтегазовой отрасли в обеспечении реализации эффективных оперативно-тактических решений в долгосрочной перспективе в области налогообложения, направленных на достижение целей. При этом задачи эффективного налогового консалтинга обусловливают необходимость декомпозиции целей в области налогообложения в разрезе отдельных детализированных периодов, сегментов бизнеса. Решение этих вопросов находится в плоскости учетно-аналитического обеспечения налогового консалтинга.

На основании сформированной учетно-аналитической базы организаций нефтегазовой отрасли и результатов принятых управленческих решений консультант аккумулирует учетно-аналитическое обеспечение налогового консалтинга.

Налоговый консалтинг как одна из областей практической деятельности основывается на теоретико-правовой базе и входной информации, если происходит расхождение с теорией, тогда может выполнять методологическую функцию, а именно служит началом в исследовательской деятельности.

Ряд авторов, таких как Л.В. Попова, И.А. Маслова и Б.Г. Маслов, допускают понимание "учетно-аналитической системы в широком смысле". Они отмечают, что учетно-аналитическая система - "это система, базирующаяся на бухгалтерской информации, включающей оперативные данные и использующей для экономического анализа статистическую, техническую, социальную и другие виды информации. Поэтому в широком плане учетно-аналитическая система представляет собой сбор, обработку и оценку всех видов информации, потребляемой для принятия управленческих решений на микро и макроуровнях"[2]. По нашему мнению, понятие учетно-аналитической системы идентично понятию системы учетно-аналитического обеспечения, так как их назначением является снабжение необходимой информацией при выработке рекомендаций для принятия управленческих решений.

В соответствии с большим толковым словарем современного русского языка Д.Н. Ушакова обеспечение - это "то, что служит ручательством, гарантией, обеспечивает сохранность, исполнение чего-нибудь"[3]. Современный экономический словарь более развивает это определение: "совокупность мер и средств, создание условий, способствующих нормальному протеканию экономических процессов, реализации намеченных планов, программ, проектов, поддержанию стабильного функционирования экономической системы и ее объектов, предотвращению сбоев, нарушений законов, нормативных установок, контрактов"[4].

Под учетно-аналитическим обеспечением налогового консалтинга, по мнению автора, следует понимать совокупность учетных регламентов, инструментов и методов учетных подсистем, в которой осуществляется фильтрация экономической информации с целью получения ее отдельных разрезов в пределах пользовательских границ запрашиваемых показателей.

В основе методологии учетно-аналитического обеспечения заложено совмещение двух подходов - системного и ситуационного.

Системный подход, будучи принципом познания, обеспечивает не только видение мира, но и ориентацию в нем. Основным свойством системы является относительная однородность элементов.

Исторически представления о системе исследования объектов мира и процессов познания возникли еще в античной философии (Платон, Аристотель), получили широкое развитие в философии нового времени (И. Кант, Ф. Шеллинг), исследовались К. Марксом применительно к экономической структуре капиталистического общества. В созданной Ч. Дарвином теории биологической эволюции были сформулированы не только идея, но и представление о реальности надорганизменных уровней организации жизни (важнейшая предпосылка системного мышления в биологии).

В конце 1940-х гг. австрийский ученый Карл Людвиг фон Берталанфи предложил программу построения "общей теории систем", которая явилась одной из первых попыток обобщенного анализа системной проблематики. Он является первооснователем обобщенной системной концеп-

ции под названием “Общая теория систем”, задачами которой были разработка математического аппарата описания разных типов систем и установление изоморфизма законов в различных областях.

Системный подход, позволяющий рассматривать организации нефтегазовой отрасли как сложный объект, состоящий из ряда подсистем.

В соответствии с п. 1 ст. 54 НК РФ налогоплательщики-организации исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением. Таким образом, выполнение правил бухгалтерского учета во многих случаях является необходимым условием для соблюдения норм налогового законодательства.

На основе сформированной в системе бухгалтерского учета информации рассчитываются не все налоговые обязательства хозяйствующего субъекта. В отношении налогообложения прибыли начиная с 2002 г. сложилась парадоксальная ситуация. Порядок формирования и исполнения обязательств по налогу на прибыль установлен двумя несогласованными между собой документами: Положением по бухгалтерскому учету ПБУ 18/02 “Учет расчетов по налогу на прибыль” и главой 25 “Налог на прибыль организаций” Налогового кодекса Российской Федерации.

Системы бухгалтерского учета и экономического анализа объединяют учетные и аналитические операции в один процесс. При этом совершенствуется как общая методология, так и нормативные положения учета и анализа для рационального использования в единой учетно-аналитической системе. Непрерывность этого процесса и использование его результатов в хозяйствующем субъекте необходимы для принятия управленческих решений руководством.

Учетно-аналитическое обеспечение налогового консалтинга включает в себя учетное обеспечение, поддерживаемое различными видами учета, используемыми в рамках учетно-аналитической системы организаций нефтегазовой отрасли, и аналитическое обеспечение.

---

[1] *Мерс П. ван.* Тенденции в международном налогообложении в нефтегазовой отрасли: материалы лекции // URL: www.gubkin.ru.

[2] *Попова Л.В., Маслов Б.Г., Маслова И.А.* Основные теоретические принципы построения учетно-аналитической системы // Финансовый менеджмент. 2003. № 5.

[3] *Ушаков Д.Н.* Большой толковый словарь современного русского языка (он-лайн-версия) URL: http://www.classes.ru/all-russian/russian-dictionary-Ushakov-term-36419.htm.

[4] *Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б.* Современный экономический словарь. 5-е изд., перераб. и доп. М., 2006. URL: http://slovari.yandex.ru/~книги/Экономический%20словарь/.

Поступила в редакцию 03.07.2011 г.