

Федеральное государственное автономное
образовательное учреждение
высшего образования
«СИБИРСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»
Институт управления бизнес–процессами и экономики
Кафедра «Экономика и организация предприятий энергетического
и транспортного комплексов»

УТВЕРЖДАЮ
Заведующий кафедрой
_____ Е. В. Кашина
« ____ » _____ 2018 г.

БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА

38.03.01.03.09 «Экономика предприятий и организаций
(нефтяная и газовая промышленность)»

**Определение экономического эффекта от перехода на новую
систему налогообложения в нефтегазовой компании на основе
финансового результата**

Пояснительная записка

Руководитель	_____	доцент, канд. экон. наук	М. В. Зубова
	подпись, дата		
Выпускник	_____		А. А. Потылицына
	подпись, дата		
Нормоконтролер	_____		К. К. Гурин
	подпись, дата		

Красноярск 2018

СОДЕЖРАНИЕ

Введение.....	3
1. Текущее состояние и перспективы развития нефтегазовой отрасли РФ..	5
1.1 Обзор нефтегазового комплекса РФ.....	5
1.2 Система налогообложения компаний нефтегазовой отрасли России	14
2. Характеристика финансового состояния ПАО «ЛУКОЙЛ».....	23
2.1 Анализ финансовых результатов и основных показателей деятельности ПАО «ЛУКОЙЛ».....	23
2.2 Расчет налоговой нагрузки ПАО «ЛУКОЙЛ».....	32
2.3 НДС как основной элемент налоговой нагрузки компании нефтегазовой отрасли.....	37
3. Влияние инструментов изъятия природной ренты на финансовый результат деятельности ПАО «ЛУКОЙЛ».....	49
3.1 Основные элементы налога на добавленный доход.....	49
3.2 Оценка потенциальной привлекательности перехода на НДС для ПАО «ЛУКОЙЛ».....	60
Заключение	71
Список использованных источников.....	73
Приложение А Консолидированный баланс.....	83
Приложение Б Консолидированный отчет о прибылях и убытках.....	85
Приложение В Определение показателей рентабельности ПАО «ЛУКОЙЛ».....	86
Приложение Г Расчет удельных затрат на нефтедобычу.....	87
Приложение Д Расчет таможенной пошлины на 1 тонну нефти.....	88

ВВЕДЕНИЕ

Налоги и сборы всегда выступали одним из основных источников пополнения государственной казны и финансирования деятельности государственного аппарата для выполнения его функций. В настоящее время большую часть доходов федерального бюджета составляют налоговые доходы.

Российская Федерация обладает уникальными по своему масштабу, количественным и качественным характеристикам природно-минеральными богатствами. Поэтому значительную часть в налоговых доходах федерального бюджета составляют доходы от использования природных ресурсов. Система налогообложения в минерально-сырьевом секторе, особенно в нефтегазовом, имеет ярко выраженный фискальный характер. На протяжении длительного периода времени российское налоговое законодательство в отношении нефтяной отрасли было нацелено лишь на обеспечение должного уровня налоговых поступлений в бюджет. Экономическая эффективность налогообложения при этом уходила во второй план. Следствием этого стал сложившийся крайне неблагоприятный налоговый климат, препятствующий интенсивному развитию отрасли и повышению ее эффективности. Так, в частности, существующий в настоящее время порядок исчисления налога на добычу полезных ископаемых не позволяет эффективно изымать природную ренту.

В механизме налогообложения в нефтедобывающей отрасли в последнее время готовится ряд изменений эволюционного характера, направленных на его совершенствование, а именно принятие нового налога для нефтегазовых компаний – налога на добавленный доход, который позволит повысить эффективность бизнеса.

Таким образом, актуальность работы определяется необходимостью изменения режима налогообложения для нефтегазодобывающих предприятий в целях повышения эффективности их работы.

Целью работы является оценка экономического эффекта от перехода на новую систему налогообложения в нефтегазовой компании на основе финансового результата на примере ПАО «ЛУКОЙЛ», являющегося самой крупной нефтегазовой компанией в России.

Для достижения цели необходимо решение ряда задач:

- проанализировать состояние и основные тенденции в сфере государственных доходов, получаемых от нефтегазовых компаний;
- изучить теоретические аспекты налогообложения предприятий нефтегазовой отрасли;
- дать характеристику деятельности ПАО «ЛУКОЙЛ» и определить направления развития компании;
- провести анализ налоговой нагрузки на компанию;
- оценить эффективность перехода на новый режим налогообложения для нефтегазовой компании.

Объектом исследования выступила нефтяная компания ПАО «ЛУКОЙЛ». Предметом работы является сравнение систем налогообложения добычи углеводородного сырья.

Основными источниками работы являлись:

- нормативно-правовые документы, регулирующие сферу налогообложения в Российской Федерации;
- показатели, характеризующие макроэкономические условия функционирования предприятий нефтяной и газовой отрасли;
- производственно-экономические, финансовые показатели и сведения о разработке и эксплуатации нефтяных месторождений;
- первичная документация предприятия: бухгалтерский баланс и другие формы бухгалтерской отчетности.

1 Текущее состояние и перспективы развития нефтегазовой отрасли РФ

1.1 Обзор нефтегазового комплекса РФ

В условиях, когда нефть стала основным видом энергетического сырья, обеспечивая около 90% первичного потребления мировой энергии, возросло ее экономическое и политическое значение в мире. Наличие собственных ресурсов нефти, возможность организовать экспорт нефти и нефтепродуктов позволяют различным государствам добиваться значительных успехов в экономическом и социальном развитии. Это в полной мере относится и к России, которая по величине запасов нефти в мире занимает шестое место, а по величине добычи – второе [1].

Рассмотрим макроэкономическое окружение нефтяной отрасли России на примере двух важных показателей: цена на нефть сорта “Urals” и курс доллара, динамика изменений которых представлена на рисунке 1 [2].

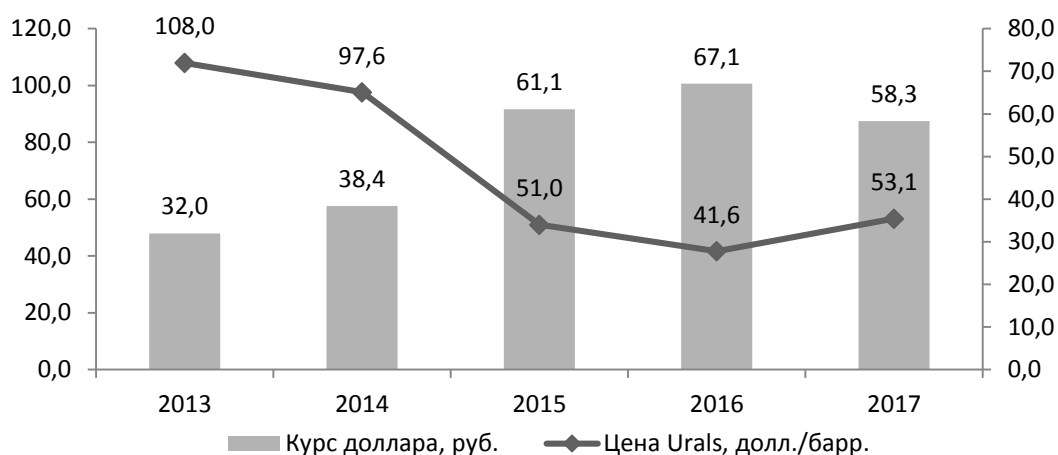


Рисунок 1 – Изменение нефтяных цен и курса доллара в 2013-2017 гг.

По графику, представленному на рисунке 1, можно сделать вывод о том, что при снижении цены на нефть растет курс доллара, что и определяет сырьевую зависимость российской экономики. Таким образом, нефтегазовые доходы являются основным источником формирования средств

государственного бюджета. Доля нефтяных доходов в общей структуре доходов представлена на рисунке 2.

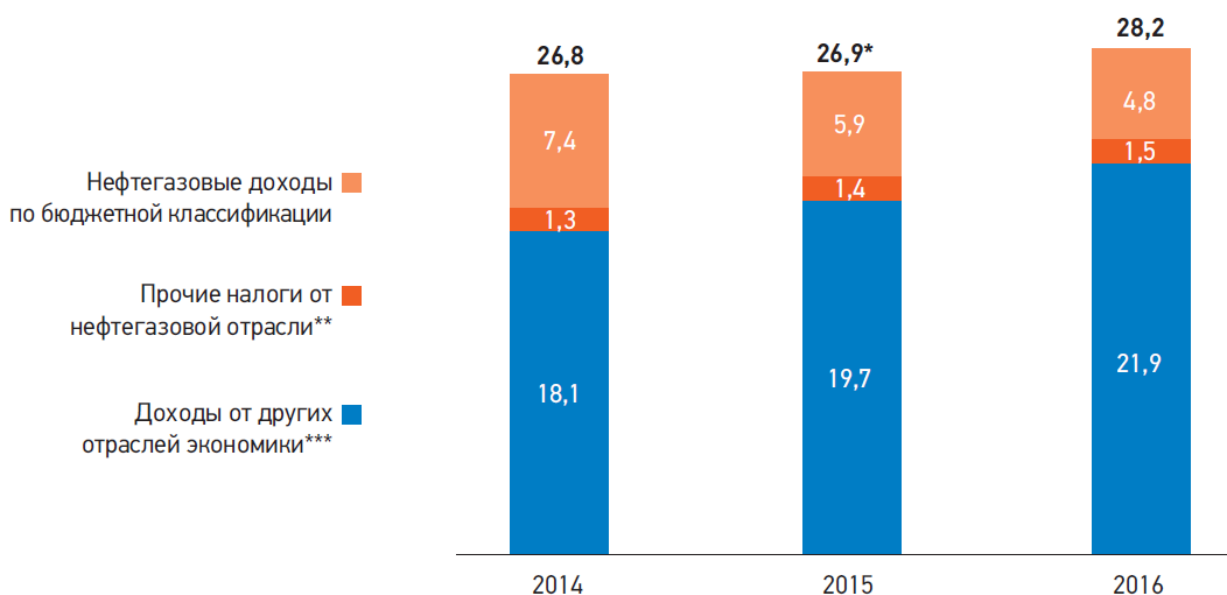


Рисунок 2 – Доходы консолидированного бюджета в 2014-2016 гг., трлн. руб.

По бюджетной статистике в нефтегазовые доходы включаются только два налога – НДС и экспортная пошлина. В 2016 году они снизились на 1,1 трлн руб. по сравнению с 2015 годом и составили 4,8 трлн руб. Прочие налоги, уплачиваемые предприятиями нефтегазовой отрасли – налог на прибыль, налог на имущество и прочие, не входящие в состав нефтегазовых доходов в соответствии с бюджетной классификацией – составили 1,5 трлн руб. и практически не изменились по сравнению с 2015 годом. Таким образом, полная величина нефтегазовых доходов уменьшилась с 7,3 трлн руб. в 2015 году до 6,3 трлн руб. в 2016 году. Также на изменение налоговых поступлений от нефтяной отрасли повлияли корректировки налогового законодательства. С 2014 года в отрасли осуществлялся налоговый маневр, который в 2016 году предусматривал снижение коэффициента экспортной пошлины на нефть с 0,42 до 0,36, рост ставки

НДПИ на нефть с 766 руб./т до 857 руб./т и изменение акцизов. Применение данных параметров принесло бы в бюджет 0,2 трлн руб. Однако, в условиях бюджетного дефицита были приняты решения по сохранению коэффициента экспортной пошлины.

В то же время доходы от прочих секторов экономики увеличились на 2,2 трлн руб., что превысило падение поступлений от нефтегазового сектора, в результате суммарные доходы консолидированного бюджета выросли на 1,3 трлн руб. [3]. Такая ситуация наблюдалась на конец 2016 года, когда нефтегазовые доходы составили 17,2% от всех поступлений в государственный бюджет. Но в 2017 году, за счет роста цены нефти, нефтегазовые доходы составили 19,2%, и при происходящем росте цен в обозримом будущем их доля будет только увеличиваться.

Графически изменение доходов от поступлений налога на добычу полезных ископаемых, а именно углеводородного сырья, представлено на рисунке 3 [4].

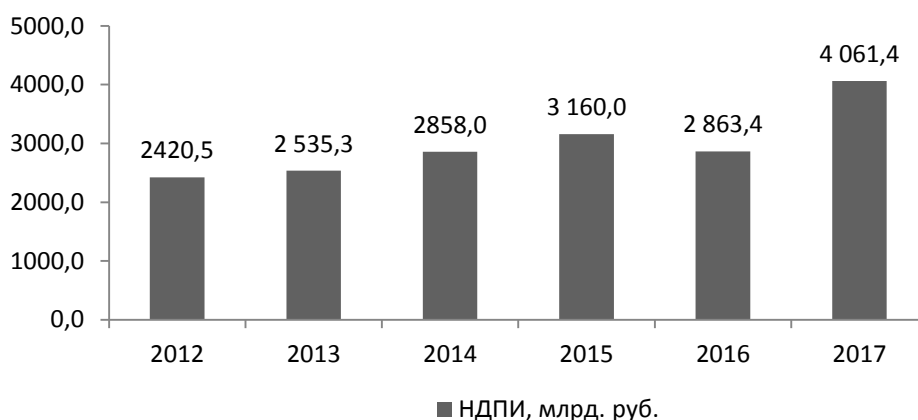


Рисунок 3 – Изменение доходов от НДПИ

По сравнению с 2016 годом доходы от уплаты налога при добыче нефти увеличились на 1010110,7 млн рублей, или в 1,4 раза, за счет роста цены на нефть марки «Юралс», повышения ставки налога (с 1 января 2017 года ставка НДПИ увеличена на дополнительную налоговую ставку в

размере 306 рублей за тонну, при этом основная ставка налога увеличена на 7,2 % – с 857 рублей до 919 рублей за тонну добытой нефти) и при сохранении объемов добычи нефти на уровне прошлого года. В свою очередь, крупное падение доходов в 2016 году вызвано снижением цены нефти.

Перейдем к рассмотрению динамики объемов добычи нефти в России, которая представлена на рисунке 4[5].

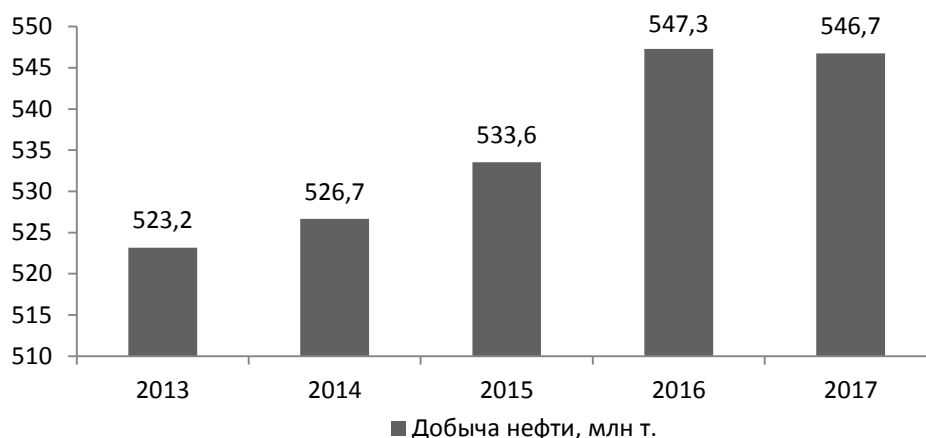


Рисунок 4 – Динамика добычи нефти и конденсата в России, 2013-2017 гг.

Самый высокий объем нефтедобычи в России наблюдался в 2016 году в размере 547,5 млн т. Такой темп прироста добычи был достигнут благодаря началу эксплуатации месторождений с налоговыми льготами, разработка которых начиналась в благоприятный период высоких доходов нефтяной отрасли. В 2017 году добыча снизилась на 0,6 млн т, что связано с снижением активности на старых месторождениях, главным образом в Западной Сибири, характеризующихся низкими дебитами и рентабельностью, а также участием России в соглашении ОПЕК+ по сокращению добычи нефти для стабилизации мирового баланса спроса и предложения нефти [6]. Нефть на старых месторождениях является трудно извлекаемой (ТРИЗ). Стоит отметить, что происходит ежегодное увеличение их удельного веса в общей структуре запасов.

Основной прирост добычи нефти приходится на крупнейшие нефтяные гринфилды. Перенаправление инвестиций из низкорентабельных и убыточных проектов в более выгодные проекты – новые месторождения, большинство из которых попадает под льготы по НДС и экспортной пошлине – началось еще до сделки ОПЕК+. В результате благодаря оптимизации инвестиционных потоков выполнение обязательств в рамках сделки ОПЕК+ для российских нефтяных компаний не вызвало значительных трудностей.

Большинство растущих гринфилдов, обеспечивающих основной прирост добычи нефти в России в последние несколько лет, попадает под льготные категории по НДС и экспортной пошлины, исключением являются некоторые гринфилды Западной Сибири (Салым, Имилорское и месторождение им. Шпильмана).

Крупнейшим макрорегионом добычи углеводородов в России остается Западная Сибирь, доля которой в общей добыче в стране достигает около 60%. На втором месте находится Урало-Поволжье – 24%.

Считается, что перспективными направлениями развития сырьевой базы нефтяной и газовой промышленности станут поиск, разведка и освоение нефтяных и газовых месторождений на континентальном шельфе Баренцева, Карского, Берингова, Охотского, Черного морей, Каспия. Увеличение запасов нефти в России также возможно с более полным освоением нефтяных пластов на больших глубинах (6 км и более), в том числе в уже отработанных месторождениях [7].

Также стоит упомянуть, что на сегодняшний день Россия является крупнейшим экспортером на мировом рынке нефти. По мнению экспертов, исходя из сложившейся в настоящее время конъюнктуры рынка энергоресурсов можно с большой долей уверенности говорить о том, что спрос на российский природный газ и нефть на внешних рынках, как минимум, сохранится или даже увеличится. Главным направлением экспорта российских энергоресурсов будут по-прежнему страны Европейского союза,

с которыми нас связывает географическая близость и развитая сеть инфраструктуры экспорта. Но нынешнее состояние отношений с ЕС позволяет предполагать, что в ближайшем и более отдаленном будущем российско-европейское экономическое сотрудничество вряд ли будет развиваться безоблачно и по восходящей линии. Непростые вопросы, возникшие в последние годы, рост антироссийских настроений в Европе и политического кризиса на Украине, не дают оснований рассчитывать на потепление в отношениях между Россией и европейскими странами. Такая ситуация заставляет Россию переключить внимание на другое направление сбыта – на восток [8].

Благодаря проектам по добыче нефти в Восточной Сибири и на Дальнем Востоке, перед Россией открываются большие перспективы для наращивания экспорта на Тихоокеанском направлении. Прежде всего, это касается юго-восточных стран, таких как Китай, Индия и Южная Корея. В первую очередь – Китай, где ожидается значительный рост нефтеперерабатывающих мощностей. Доля России в общем объеме Китайского экспорта может вырасти с 13 % в 2015 г. до 15-18 % к 2040 г. [9].

Учитывая волатильность рынка, а также геополитическую нестабильность, рост компаний будет замедляться. Существует целый ряд внешних факторов, которые не добавляют уверенности в перспективах их роста и повышения прибыльности. К ним можно отнести и негативное отношение со стороны экологов и общества в связи с использованием ископаемого топлива, и перепроизводство нефти и сжиженного природного газа (СПГ), и низкие цены за баррель, подрывающие традиционно высокую прибыльность отрасли [10]. Основной вопрос, который стоит сегодня перед руководством не только международных и государственных нефтяных компаний, но и менее крупных игроков, заключается в том, как подстроиться под беспрерывно меняющиеся рыночные условия и обеспечить рост и долголетие организации.

Впрочем, российские нефтяные компании вполне успешно переживают

мировые экономические потрясения и входят в рейтинги крупнейших нефтяных компаний мира. Сравнение российских нефтяных компаний по уровню капитализации представлено на рисунке 5 [11].



Рисунок 5 – Сравнение российских нефтяных компаний по уровню капитализации за 2017 год.

Таким образом, самой дорогой компанией на рынке в 2017 году считалось ПАО «Газпром» стоимостью 53,35 млрд долл., на втором месте – ПАО «Роснефть» стоимостью 53,3 млрд долл., на третьем – ПАО «ЛУКОЙЛ» стоимостью 48,89 млрд долл. Но стоит отметить, что между этими компаниями разрыв в стоимости минимален и ежедневно в тройке лидеров происходят перемены мест при неизменности слагаемых. Остальные компании значительно отстают по размеру капитализации от лидеров. Все компании стремятся к росту капитализации, поскольку это демонстрирует успешность работы и формирует положительный имидж перед потенциальными инвесторами.

Далее проведем сравнительный анализ крупнейших компаний отрасли по их основным показателям, используя данные годовых отчетов [12-26] и финансовой отчетности [27-48]. Для начала рассмотрим объемы добычи

нефти среди крупнейших нефтяных компаний России, сравнение которых представлено в таблице 1.

Таблица 1 – Нефтедобыча крупнейших нефтяных компаний России

Компания	Добыча, млрд т			Темп прироста 2014-2016, %
	2014	2015	2016	
ЛУКОЙЛ	97,2	100,7	92,0	-5,4
Роснефть	204,9	202,8	210	2,5
Газпром нефть	43	44	47,7	10,9
Татнефть	26,5	27,2	28,7	8,3
Сургутнефтегаз	61,43	61,62	61,85	0,7

Таким образом, лидером по добыче нефти в отрасли является «Роснефть», в 2016 году компания извлекла 210 млн т нефти, что составляет 38,4% от всей нефтедобычи в стране. При этом за трехлетний период самый высокий темп прироста по добыче у «Газпром нефти» – 10,9%. К 2016 году нефтедобычу сократила только одна компания – ЛУКОЙЛ. Это связано с уменьшением объема и эффективности бурения на истощенных и обводненных активов компании в Западной Сибири.

Объемы выручки крупнейших нефтяных компаний России представлены в таблице 2.

Таблица 2 – Выручка нефтегазовых компаний в России в 2014-2016 гг.

Компания	Сумма выручки, млрд руб.			Изменение, %
	2014	2015	2016	
Роснефть	5440	5071	4887	-10,2
ЛУКОЙЛ	5505	5750	5227	-5,0
Газпром нефть	1691	1656	1696	0,3
Татнефть	476	553	580	21,8
Сургутнефтегаз	1361	1274	1222	-10,2

Лидером по уровню выручки среди российских нефтяных компаний является ЛУКОЙЛ, несмотря на то, что компания значительно уступает по уровню добычи Роснефти. Это связано с тем, что доходы Роснефти формируются преимущественно за счет реализации сырой нефти, а

ЛУКОЙЛа – за счет продажи нефтепродуктов с высокой добавленной стоимостью. Остальные компании значительно уступают двум лидерам по уровню выручки. Стоит отметить большой прирост выручки у Татнефти в 2016 году относительно 2014 года (21,8%), что связано с увеличением реализации продуктов нефтехимии.

Далее сравним величину налоговых выплат крупнейших нефтегазовых компаний России, их сравнение представлено на рисунке 6.

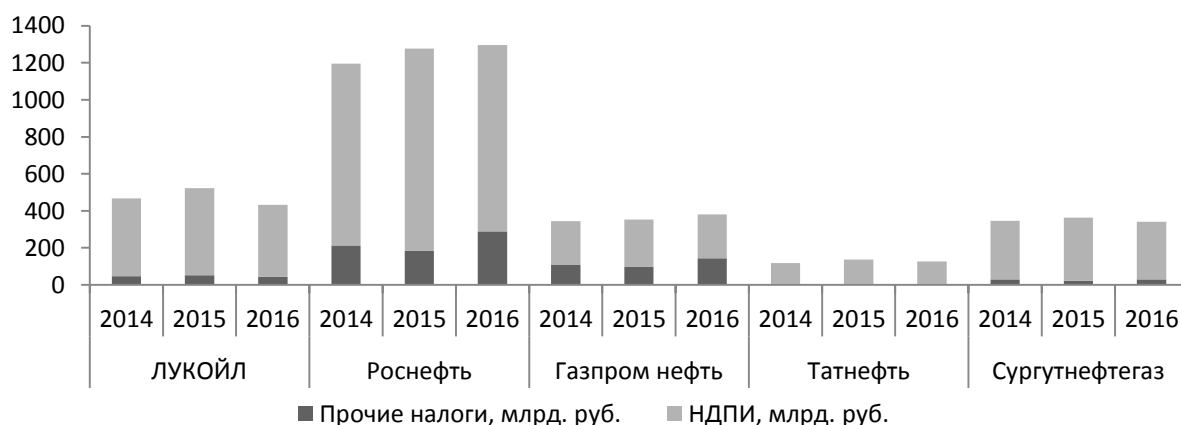


Рисунок 6 – Сравнение размеров налоговых выплат нефтегазовых компаний России

Размер уплаченных налогов пропорционален размерам компании. Следовательно, самую большую сумму налога на добычу полезных ископаемых уплачивает ПАО «Роснефть», поскольку среди сравниваемых компаний она обладает самыми высокими объемами добычи полезных ископаемых. Снижение налоговых выплат наиболее явно выделяется у ПАО «ЛУКОЙЛ», что объясняется сокращением нефтедобычи, и как следствием – уменьшение выплат НДС.

Таким образом, ежегодно нефтяные компании выплачивают немалую сумму своих доходов на обязательства перед государством и являются одними из ключевых источников пополнения государственной казны.

1.2 Система налогообложения компаний нефтегазовой отрасли России

Механизм налогообложения в нефтяной отрасли обычно отличается от общепринятых принципов взимания налогов в других секторах экономики, что обусловлено особенностями деятельности, связанной с добычей природных ресурсов. В России роль нефтяного сектора в экономике весьма существенна, что определяет важность создания наиболее адекватного сложившимся условиям режима налогообложения и объясняет постоянное изменение режима налогообложения, наблюдаемое в последние годы [49].

Налоговая нагрузка представляет собой комплексную характеристику, которая включает в себя: количество налогов и других обязательных платежей, структуру налогов, механизм взимания налогов, показатель налоговой нагрузки на предприятии [50].

Общепринятой методикой определения налогового бремени на организации является порядок расчета, разработанный Минфином России, согласно которому уровень налоговой нагрузки – это отношение всех уплаченных организацией налогов к выручке, включая выручку от прочей реализации, что выражено формулой (1):

$$НН = \frac{НП}{(В + ВД)} \cdot 100 \%, \quad (1)$$

где НН – налоговая нагрузка на предприятие, %;

НП – общая сумма всех уплаченных налогов, руб.;

В – выручка от реализации продукции (работ, услуг), руб.;

ВД – внереализационные доходы, руб.

Данная методика не позволяет оценить влияние изменения структуры налогов на показатель налогового бремени и отражает только налоговоемкость продукции [51].

Следующей методикой к рассмотрению является методика Литвина М. И.

По данному методу расчета налоговой нагрузки хозяйствующего субъекта является возможным учесть количество налоговых платежей, их структуру и механизм взимания. Расчет проводится по следующей формуле (2):

$$НН = \text{SUM}(\text{НП} + \text{ВП}) / \text{SUM ИС} \times 100\%, \quad (2)$$

где SUM (НП + ВП) – сумма начисленных налоговых платежей и платежей во внебюджетные фонды, руб.;

SUM ИС – сумма источника средств для уплаты налогов, руб.

Литвин предлагает рассчитывать налоговую нагрузку по вышеперечисленным группам налогов в соотношении с соответствующим источником уплаты. Общим показателем источника уплаты для всех налогов является добавленная стоимость (ДС), которая исчисляется следующим образом по формуле (3):

$$\text{ДС} = \text{ОТ} + \text{НП} + \text{ВП} + \text{П} + \text{А}, \quad (3)$$

где ОТ – оплата труда, руб.;

П – прибыль, руб.;

А – амортизация, руб.

Существует такая методика расчета налоговой нагрузки, предложенная Кировой Е. А., которая оперирует понятиями абсолютной и относительной налоговой нагрузки [52]. Абсолютную налоговую нагрузку можно рассчитать, согласно формуле (4):

$$\text{АНН} = \text{НП} + \text{ВП} + \text{НД}, \quad (4)$$

где АНН – абсолютная налоговая нагрузка, руб.;

НП – налоговые платежи, уплаченные организацией, руб.;

ВП – уплаченные платежи во внебюджетные фонды, руб.;

НД – недоимка по платежам, руб.

Абсолютная налоговая нагрузка отражает сумму налоговых обязательств без учета влияния налогового бремени. В связи с этим Кирова использует показатель относительной налоговой нагрузки (ОНН), который есть отношение абсолютной налоговой нагрузки к вновь созданной стоимости (ВСС) или это соотношение налоговых платежей и с источниками их уплаты. Вновь созданная стоимость рассчитывается по следующей формуле:

$$ВСС = В - МЗ - А + ВД - ВР, \quad (5)$$

где В – выручка, руб.;

МЗ – материальные затраты, руб.;

ВД – внереализационные доходы, руб.;

ВР – внереализационные расходы, руб.

Говоря о налоговой нагрузке компаний нефтедобывающего комплекса, нельзя не отметить, что их хозяйственная деятельность включает в себя все звенья производственной цепочки – от геологоразведки до реализации углеводородов. Для каждого вида деятельности нефтегазовых компаний имеется своя специфика в области налогообложения. Платежи российских компаний в пользу государства можно условно разделить на две группы: налоговые и неналоговые. В случае с нефтегазовыми компаниями и те, и другие практически полностью зачисляются в федеральный бюджет, но играют в нем разную роль. Также одной из особенностей деятельности нефтегазовых компаний является то, что система обязательных налоговых и неналоговых платежей подразделяется на специфические платежи, взимаемые исключительно с предприятий отрасли, и неспецифические платежи, которыми облагаются все коммерческие организации в России. К последним относятся:

– налог на прибыль;

- налог на добавленную стоимость;
- страховые взносы в государственные внебюджетные фонды;
- налог на имущество;
- прочие налоги.

Все специфические платежи направлены на постоянное извлечение ренты с добытых углеводородов. Именно эти платежи нефтегазовых компаний направлены на извлечение сверхприбыли от продажи углеводородов в пользу государственного бюджета и являются одной из самых больших статей расходов российских нефтяных компаний.

К специфическим для отрасли платежам относятся:

- налог на добычу полезных ископаемых;
- экспортная пошлина на углеводороды;
- экспортная пошлина на нефтепродукты;
- акцизы на нефтепродукты;
- система налогообложения при выполнении соглашения о разделе продукции (СРП) [53].

Рассмотрим более подробно некоторые налоги, которые выплачивают все организации, вне зависимости от рода деятельности.

Налог на добавленную стоимость (НДС) – это многоступенчатый налог на потребление, взимаемый при каждом акте товарообмена в рамках всего производственно-распределительного цикла. Объектом налогообложения признаются операции, связанные с реализацией товаров (работ, услуг), передачей имущественных прав, выполнением строительно-монтажных работ для собственного потребления, ввозом товаров на территорию РФ. Что касается основной деятельности нефтегазовых компаний, то для них спецификой в отношении НДС считается определения места реализации товара и работ.

С 1 января 2014 г. при соблюдении определенных условий территория РФ признается местом реализации товаров в виде углеводородного сырья, добытого на морском месторождении указанного сырья, а также продуктов

его технологического передела при выполнении условий:

– товар находится на континентальном шельфе РФ и (или) в ее исключительной экономической зоне либо в российской части дна Каспийского моря и не отгружается, и не транспортируется;

– товар в момент начала отгрузки и транспортировки находится на континентальном шельфе РФ и (или) в ее исключительной экономической зоне либо в российской части дна Каспийского моря.

Территория РФ признается местом реализации работ (услуг), если выполнение работ, оказание услуг осуществляются в целях геологического изучения, разведки и добычи углеводородного сырья на участках недр, расположенных полностью или частично на континентальном шельфе и (или) в исключительной экономической зоне РФ.

По общему правилу налоговая база по НДС определяется как стоимостная характеристика объекта налогообложения. Ставки НДС могут быть 0%, 10% и 18%, величина ставки зависит от типа продукта или услуги [54].

Далее рассмотрим налог на прибыль организаций. Он является тем налогом, с помощью которого государство может наиболее активно воздействовать на развитие экономики. Благодаря непосредственной связи этого налога с размером полученного налогоплательщиком дохода, через механизм предоставления или отмены льгот и регулирования ставки государство стимулирует или ограничивает инвестиционную активность в различных отраслях экономики и регионах. Плательщиками налога на прибыль являются российские и иностранные организации. Объект налогообложения – это прибыль, которую получила организация в процессе деятельности. Согласно статье 247 НК РФ, прибыль для российских организаций, не являющихся участниками консолидированной группы налогоплательщиков – это полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов. При расчете налога на прибыль организация вправе учесть в расходах другие налоги и сборы, а также обязательные неналоговые

платежи. Самые распространенные из них – страховые взносы, ввозные и вывозные таможенные пошлины.

Налоговой базой признается денежное выражение прибыли, подлежащей налогообложению. Если доходы меньше расходов, налоговая база равна нулю. Суммарно определяется налоговая база по хозяйственным операциям, прибыль от которых облагается общей ставкой в размере 20%, из них 2% зачисляется в федеральный бюджет, 18% – в бюджеты субъектов РФ.

Далее рассмотрим более подробно платежи, являющиеся специфическими для отрасли.

Экспортная (вывозная) таможенная пошлина – обязательный неналоговый платеж в федеральный бюджет, взимаемый таможенными органами в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза и в иных случаях, определенным законодательством РФ [55]. Экспортные таможенные пошлины исчисляются нефтяными компаниями самостоятельно. Для целей исчисления экспортных таможенных пошлин применяются ставки, действующие на день принятия таможенной декларации таможенным органом (за исключением перемещения углеводородов трубопроводным транспортом). Налоговой базой для исчисления является количество нефти или нефтепродукта в тоннах, для газа – таможенная стоимость. Сумма экспортной таможенной пошлины исчисляется как произведение налоговой базы и соответствующей налоговой ставки [56].

Ставки для вывоза сырой нефти и нефтепродуктов рассчитываются ежемесячно Министерством экономического развития РФ с 1-го числа каждого следующего месяца на основе мониторинга котировок стоимости нефти марки «Юралс». Расчет предельной ставки вывозной таможенной пошлины согласно с положением закона «О таможенном тарифе» на сырую нефть приведен в таблице 3.

Таблица 3 – Расчет ставки вывозной пошлины на сырую нефть

Фактическая цена за тонну, долл.	Вывозная таможенная пошлина за тонну, долл.
До 109,5	0
От 109,5 до 146	$0,35 \cdot (\text{Цена нефти} - 109,5)$
От 146 до 182,5	$0,45 \cdot (\text{Цена нефти} - 146) + 12,78$
Свыше 182,5	$0,42 \cdot (\text{Цена нефти} - 182,5) + 29,2$ (в 2016 году); $0,3 \cdot (\text{Цена нефти} - 182,5) + 29,2$ (с 2017 года)

Предусмотрены специальные пониженные ставки вывозных таможенных пошлин:

- для сверхвязкой нефти с вязкостью в пластовых условиях не менее 10000 мПа·с;

- для нефти с особыми физико-химическими характеристиками, добываемой на новых месторождениях ряда удаленных и труднодоступных регионов;

- для нефти, добываемой на континентальном шельфе.

Ставки вывозных таможенных пошлин на нефтепродукты устанавливаются в процентном соотношении к ставке вывозной таможенной пошлины на сырую нефть.

От таможенных пошлин освобождаются следующие товары (продукция), вывозимые за пределы Российской Федерации:

- углеводороды, произведенные при реализации СРП;
- углеводороды, полученные при разработке нового морского месторождения и при некоторых иных морских месторождениях.

Данные освобождения ограничены по времени действия и географическому положению месторождения углеводородного сырья.

Еще одним важным для компаний, занимающихся переработкой углеводородного сырья, является такой платеж в пользу государства, как акцизы. Акцизы – федеральный косвенный налог, выступающий в форме надбавки к цене товаров, возникающий и уплачиваемый только в сфере производства. Исключением из этого правила являются акцизы по товарам,

ввозимым на территорию РФ, поскольку плательщиками акцизов в данном случае выступают организации, закупившие подакцизные товары, в том числе для дальнейшей перепродажи.

Виды подакцизных товаров: спирт, алкоголь, табак, автомобили и различные виды нефтепродуктов (бензин, дизельное топливо, моторные масла, прямогонный бензин и пр.).

Объектом налогообложения нефтепродуктов и ароматических углеводородов признаются следующие операции:

- реализация;
- передача;
- импорт;
- получение прямогонного бензина; бензола, параксилола или ортоксилола, авиационного керосина, средних дистиллятов;
- получение подакцизных товаров путем смешения.

Размер ставок акциза на разные виды нефтепродуктов и ароматические углеводороды определяется исходя из стоимости одной тонны каждого вида товара и находится в прямой зависимости от вида товара. Налоговая база по нефтепродуктам и ароматическим углеводородам – это количество реализованных или переданных нефтепродуктов, измеряемое в тоннах. Организация обязана вести отдельный учет налоговой базы по акцизам, т. к. в отношении подакцизных товаров, для которых установлены различные налоговые ставки, налоговая база определяется применительно к каждой налоговой ставке.

Существует еще такой специальный режим налогообложения, как система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции (СРП), введенный в действие с 1.01.2004 года принятием соответствующей главы в НК РФ.

Соглашение о разделе продукции – это договор, в соответствии с которым Российская Федерация предоставляет субъекту предпринимательской деятельности (инвестору) на возмездной основе и на

конкретный срок исключительные права на поиск, разведку и добычу минерального сырья на участке недр, указанном в соглашении на проведение таких работ. В России в рамках СРП разрабатываются три проекта: Харьягинское месторождение (совместно с Total), «Сахалин-1» (совместно с ExxonMobil) и «Сахалин-2» (совместно с Sakhalin Energy) [57].

Также компании, осуществляющие деятельность по добыче ресурсов, осуществляют платежи за пользование недрами. Платежи за пользование недрами – это совокупность обязательных платежей, уплачиваемых пользователями недр при получении исключительных прав на выполнение определенных видов работ в качестве одного из обязательных условий получения и реализации права недропользования. Представление недр в пользование оформляется в виде выдачи лицензии на заявленный вид работ органами Роснедра.

Система платежей за недропользование включает:

1) разовые платежи (бонусы) за пользование недрами (минимальные размеры разовых платежей устанавливаются в размере не менее 10% от величины суммы НДС в расчете на среднегодовую проектную мощность добывающей организации);

2) сбор за участие в конкурсе (аукционе) – является условием для регистрации заявки на получение лицензии;

3) регулярные платежи за пользование недрами, уплачиваемые в течение периода действия лицензии, независимо от фактического проведения работ, а именно платежи за предоставление исключительных прав на:

– поиск и оценку месторождений полезных ископаемых;

– геологическое изучение и оценку пригодности участков недр для строительства и эксплуатации сооружений, не связанных с добычей полезных ископаемых [58].

Таким образом, налоги играют важнейшую роль в обеспечении доходной части государственного бюджета и имеют разнообразную природу в своей основе.

2 Характеристика финансового состояния ПАО «ЛУКОЙЛ»

2.1 Анализ финансовых результатов и основных показателей деятельности ПАО «ЛУКОЙЛ»

ПАО «ЛУКОЙЛ» является самой крупной негосударственной российской нефтяной компанией. Датой образования компании считается 25 ноября 1991 года, когда вступило в силу постановление Правительства РСФСР № 18 об образовании нефтяного концерна «ЛАНГЕПАСУРАЙКОГАЛЫМНЕФТЬ» («ЛУКОЙЛ»), который объединил три нефтедобывающих предприятия из Когалыма, Лангепаса и Урая, а также несколько нефтеперерабатывающих заводов, включая Пермский и Волгоградский. Название «ЛУКОЙЛ» образовано из начальных букв названий городов Лангепас, Урай и Когалым, в которых расположены основные нефтедобывающие предприятия, вошедшие в состав компании [59].

ПАО «ЛУКОЙЛ» является активным игроком на мировом и российском нефтяных рынках. По состоянию на конец 2016 года на долю компании приходится более 2% мировой добычи нефти, около 1% доказанных запасов углеводородов и 2% мировой нефтепереработки. Доли ПАО «ЛУКОЙЛ» в показателях российской нефтегазовой промышленности представлены в таблице 4.

Таблица 4 – Доли ПАО «ЛУКОЙЛ» в основных показателях российской нефтегазовой промышленности

Показатели в процентах

Показатель	2016	2017	Изменение
Добыча нефти	15,2	14,9	-0,3
Добыча газа	2,9	3,1	0,2
Добыча углеводородов	9,2	9,0	-0,2
Экспорт нефти	13,3	14,5	1,2
Переработка нефти	14,9	15,4	0,5
Экспорт нефтепродуктов	12,0	11,8	-0,2

В рамках России на ПАО «ЛУКОЙЛ» приходится почти пятая часть добычи нефти в стране, 15,45% нефтепереработки. Стоит отметить, что доля компании в промышленности уменьшается, за исключением относительного роста экспорта нефти и нефтепереработки.

Деятельность Компании можно разделить на два основных операционных сегмента:

- разведка и добыча;
- переработка, торговля и сбыт.

В сегменте добычи нефти и газа ЛУКОЙЛ стремится максимизировать эффективность и прибыльность своих операций путем улучшения производственных показателей, тщательного отбора новых проектов и четкого контроля за расходами на добычу.

Развитие переработки, нефтехимии, энергетики и сбыта позволяет компании снизить зависимость от высокой ценовой волатильности на энергетическом рынке и улучшить свои конкурентные позиции в основных регионах деятельности путем выпуска и реализации высококачественной продукции с высокой добавленной стоимостью. Таким образом, происходит защита многомиллиардных инвестиций в разведку и разработку месторождений, что, в свою очередь, служит гарантией стабильного роста доходов акционеров. На сегодняшний день ПАО «ЛУКОЙЛ» выпускает широкий ассортимент высококачественных нефтепродуктов, продукции газопереработки и нефтехимии и осуществляет реализацию оптом и в розницу в 18 странах мира.

Таким образом, бизнес-модель компании основана на принципе эффективной вертикальной интеграции в целях создания добавленной стоимости и обеспечения высокой устойчивости нашего бизнеса путем диверсификации рисков. Производя энергетические ресурсы, ПАО «ЛУКОЙЛ» способствует развитию экономики, созданию новых рабочих мест, инвестициям, развитию инфраструктуры, повышает качество жизни миллионов потребителей. Бизнес-модель ПАО «ЛУКОЙЛ» приведена на рисунке 7.



Рисунок 7 – Бизнес-модель деятельности ПАО «ЛУКОЙЛ»

Обладая полным производственным циклом, компания полностью контролирует всю производственную цепочку – от добычи нефти и газа до сбыта нефтепродуктов. 88% запасов и 86% добычи углеводородов приходится на Российскую Федерацию. Основная деятельность осуществляется на территории четырех федеральных округов Российской Федерации – Северо-Западного (на территории Ненецкого автономного округа, Республики Коми и Калининградской области), Приволжского (на территории Пермского края и Республики Татарстан), Уральского (на территории Ямало-Ненецкого автономного округа и Ханты-Мансийского автономного округа – Югры) и Южного (на территории Волгоградской и Астраханской областей и Республики Калмыкия).

В группу «ЛУКОЙЛ» входят четыре НПЗ в России (в Перми, Волгограде, Нижнем Новгороде и Ухте), а также три НПЗ в Европе (Италия, Румыния, Болгария) и 45%-я доля в НПЗ в Нидерландах. Совокупная мощность НПЗ компании на конец 2017 года составляет 73,6 млн т нефти в год. Заводы компании располагают современными конверсионными и

облагораживающими мощностями и выпускают широкий спектр качественных нефтепродуктов. Российские заводы по технологическому уровню мощностей и показателям эффективности превосходят среднероссийский уровень, а европейские заводы Компании не уступают конкурентам и расположены вблизи ключевых рынков сбыта.

Основные производственные показатели деятельности ПАО «ЛУКОЙЛ» приведены в таблице 5 [60].

Таблица 5 – Сводные производственные показатели ПАО «ЛУКОЙЛ»

Показатель	2015	2016	2017	Изменение 2015-2017, %
Добыча нефти, тыс. т	100688	91992	87414	-13,2
Добыча газа, млн м ³	23966	24922	28861	20,4
Доказанные запасы углеводородов, млн барр н.э.	16558	16398	16018	-3,3
Первичная обработка углеводородного сырья, тыс. т	65385	66805	73787	12,9
Производство основных видов нефтепродуктов, тыс. т	61750	63069	69908	13,2
Выработка электроэнергии, млн. кВт-ч	17776	18303	17552	-1,3
Переработка газа, млн. м ³	3376	3534	3666	8,6
Эксплуатационный фонд нефтяных скважин, скв.	33025	33392	33585	1,7
Количество действующих АЗС, шт.	5556	5309	5258	-5,4
Среднесписочная численность персонала, чел.	107040	105539	103647	-3,2
Глубина переработки, %	81,5	85,2	86,7	6,4

Снижение добычи нефти к 2017 году связано с истощением ресурсной базы в Западной Сибири и сокращением добычи в совместных проектах с иностранными компаниями за рубежом. Но при этом увеличение добычи газа в 2017 году произошло за счет зарубежных проектов. Сокращение количества АЗС компания объясняет необходимостью повышения показателей рентабельности для этого сегмента бизнеса. Снижение среднесписочной численности персонала на 3,2% сравнительно 2015 года объясняется повышением автоматизации производства. Стоит отметить положительную динамику показателей, связанных с нефте- и

газопереработкой. ЛУКОЙЛ реализует нефть, газ и нефтепродукты на внутреннем и международном рынках. Компания владеет собственными мощностями по перевалке нефти и нефтепродуктов, а также собственными трубопроводами, что позволяет минимизировать транспортные расходы.

Компания стремится к наращению переработки углеводородов и проводит мероприятия по модернизации своих НПЗ, что дает свои плоды в виде роста производства светлых нефтепродуктов. Изменение структуры экспорта нефтепродуктов представлено на рисунке 8.

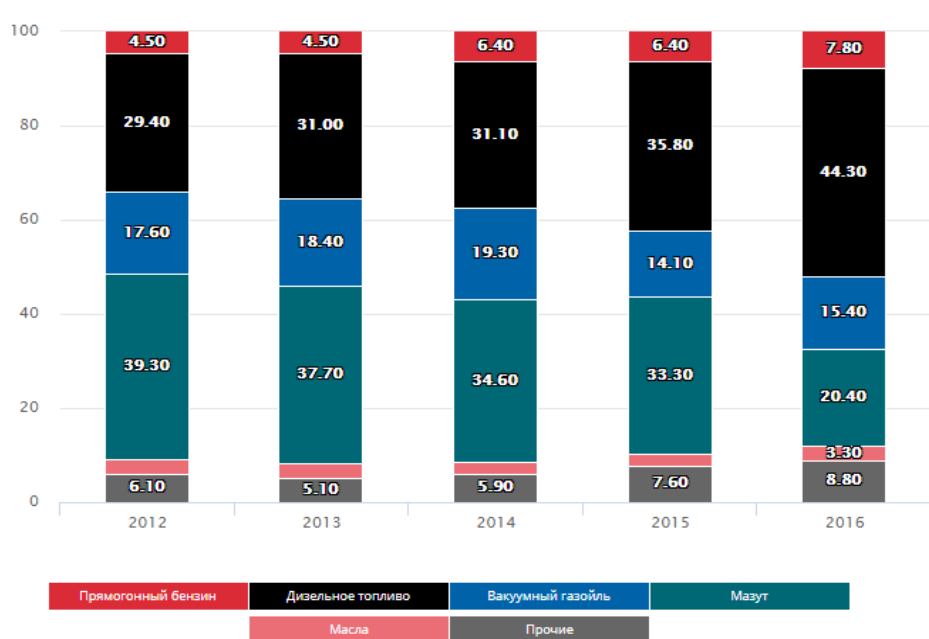


Рисунок 8 – Структура экспорта нефтепродуктов по их видам

Таким образом, компания стремится к росту производства нефтепродуктов с высокой добавочной стоимостью, таких как дизельное топливо, прямогонный бензин и вакуумный газойль.

Результатом производственной деятельности для любой компании являются полученные финансовые результаты. Далее более подробно рассмотрим финансовые результаты за период 2016-2017 гг., приведенные в таблице 6 [61].

Таблица 6 – Финансовые показатели ПАО «ЛУКОЙЛ» в 2016-2017 гг.

Показатели в млрд руб.

Ключевые финансовые показатели	2016	2017	Изменение 2016-2017, %
Выручка, млрд руб.	5227	5936	13,56
Чистая прибыль, млрд руб.	207	420	102,8
Капитальные затраты, млрд руб.	512	511	0,19
Свободный денежный поток, млрд руб.	255	247	-3,13
Чистый долг, млрд руб.	437	286	-34,55

На финансовые результаты положительно повлияли увеличение доли высокомаржинальных проектов в структуре добычи нефти, рост объёмов добычи газа в России и Узбекистане, улучшение структуры выпуска продукции на НПЗ Группы, снижение транспортных, коммерческих, общехозяйственных и административных расходов и рост мировых цен на углеводороды, который, однако, был в значительной степени нивелирован укреплением рубля. К числу негативных факторов также относятся внешние ограничения на объём добычи нефти в рамках соглашения с ОПЕК и рост ставок акцизов и налога на добычу полезных ископаемых в России.

На чистую прибыль положительное влияние оказал рост цен на углеводороды и снижение волатильности обменного курса рубля. Кроме того, во втором квартале 2017 г. компания признала прибыль от продажи АО «Архангельскгеолдобыча» в сумме 38 млрд руб. (после налога на прибыль).

Свободный денежный поток Группы в 2017 г. снизился на 8,1 млрд руб. или на 3,2%, в основном в результате увеличения рабочего капитала. Также на снижение свободного денежного потока повлиял умеренный рост капитальных затрат.

Далее рассмотрим размер и динамику основных показателей рентабельности. Данные для расчета приведены в приложениях А и Б, порядок исчисления отражен в приложении В, а полученный результат представлен на рисунке 9.

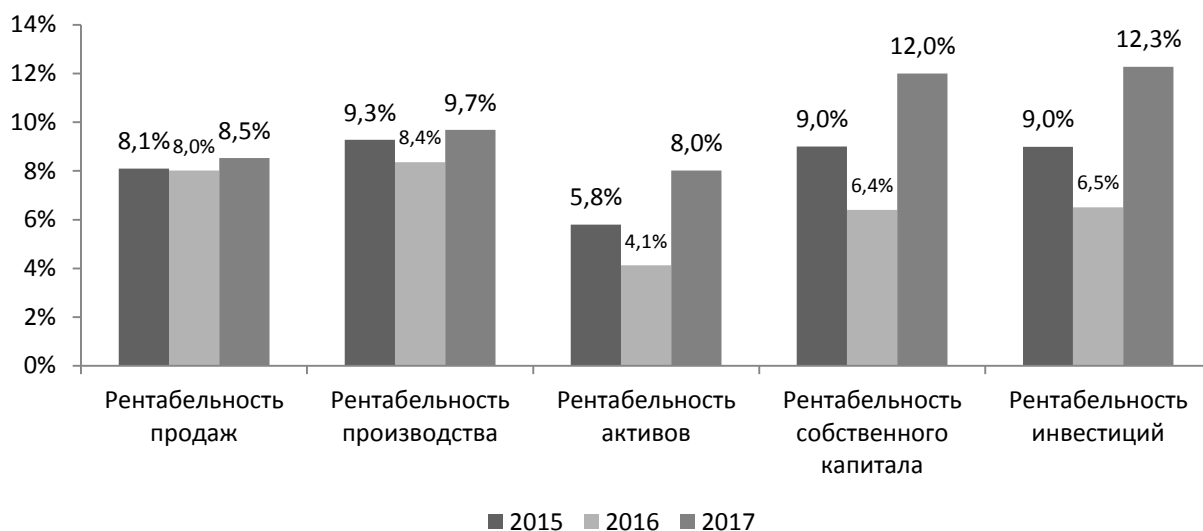


Рисунок 9 – Показатели рентабельности ПАО «ЛУКОЙЛ» в 2015-2017 гг.

При анализе показателей рентабельности ПАО «ЛУКОЙЛ» можно заметить падение всех показателей в 2016 году, что объясняется сравнительно низкими ценами на сырую нефть и нефтепродукты, а также снижением внереализационных доходов, которые имеют сильное влияние на финансовые результаты компании.

Рассмотрим также такой важный показатель оценки функционирования предприятия, как рыночная капитализация. Изменение рыночной капитализации компании за период с 2013 по 2017 гг. представлено на рисунке 10.



Рисунок 10 – Изменение рыночной капитализации ПАО «ЛУКОЙЛ»

Таким образом, ежегодно ПАО «ЛУКОЙЛ» увеличивает уровень своей капитализации за счет реализации своих стратегических целей, выплаты гарантированного и очень понятного дохода для акционеров. ЛУКОЙЛ сейчас одна из самых прозрачных и понятных компаний в России, и ее акции считаются хорошими дивидендными бумагами высокого качества [62].

ЛУКОЙЛ определяет для своей деятельности следующие стратегические цели:

- укрепление позиций в отрасли;
- финансовая устойчивость;
- оптимальный баланс;
- высокая корпоративная ответственность.

28 марта 2018 года руководство ПАО «ЛУКОЙЛ» представило для инвесторов свою новую стратегию развития до 2027 года, обозначив ее как «Стратегия сбалансированного развития с фокусом на раскрытие имеющегося потенциала». При разработке стратегии были приняты во внимание следующие моменты:

- существующая бизнес-модель ЛУКОЙЛа позволяет эффективно развиваться даже при низкой цене на нефть;
- диапазон ценовых прогнозов сегодня настолько широк, что практически невозможно достоверно спрогнозировать цену на нефть.

В связи с вышеизложенными факторами стратегия компании до 2027 года не связана с ожиданиями роста цены. В качестве базового уровня используется цена 50 долларов за баррель, которая является нижней границей в имеющихся сегодня ценовых прогнозов.

В основе стратегии лежат уникальные конкурентные преимущества:

- масштабная ресурсная база – источник органического роста добычи;
- низкая себестоимость добычи традиционных баррелей – основной источник свободного денежного потока;
- богатый опыт реализации крупных проектов, который гарантирует эффективное вовлечение крупных запасов в разработку;

– технологическая экспертиза, которая позволяет нам эффективно работать со сложными запасами;

– лидерство по эффективности в переработке и в целом очень развитый сектор «даунстрим», являющийся значимым источником свободного денежного потока;

– сильное финансовое положение, под которым подразумевается не только низкая долговая нагрузка, но способность к созданию высокого свободного денежного потока.

Перед компанией стоят следующие стратегические цели, которые определяют ее вектор развития:

– устойчивый органический рост добычи с упором на эффективность и создание стоимости (источником органического роста служит масштабная ресурсная база, потенциал которой планируется последовательно раскрывать на горизонте стратегии);

– постоянное совершенствование НПЗ с максимизацией свободного денежного потока, а также развитие нефте- и газохимии;

– повышение эффективности сбытовой сети и развитие приоритетных каналов сбыта;

– реализация прогрессивной дивидендной политики.

Топ-менеджмент компании считает, что все поставленные цели достижимы при цене на нефть 50 долларов за баррель. При более высокой цене стратегия предусматривает дополнительное реинвестирование в развитие бизнеса, увеличение органических темпов роста добычи, а также дополнительное распределение капитала акционерам [63].

Качественная ресурсная база, эффективное управление и развитие новых высокомаржинальных проектов обеспечивают высокую устойчивость, рост показателей деятельности и укрепление позиций ПАО «ЛУКОЙЛ» в нефтегазовой отрасли.

2.2 Анализ налоговой нагрузки ПАО «ЛУКОЙЛ»

Для оценки налоговой нагрузки проведем сравнительный налоговый анализ, состоящий из двух этапов. Первым этапом является анализ абсолютной налоговой нагрузки, а вторым – расчет относительной налоговой нагрузки. Данный анализ проводится согласно предоставляемой ПАО «ЛУКОЙЛ» финансовой отчетности [64].

Для начала рассмотрим динамику налогов предприятия в 2016-2017 гг., которая представлена в таблице 7.

Таблица 7 – Налоги, уплаченные ПАО «ЛУКОЙЛ» в 2016-2017 гг.

Показатель	Сумма выплат, млн руб.		Изменение	
	2016	2017	+/-	%
В России	771121	981867	210746	27,3
Налог на добычу полезных ископаемых	388835	544586	155751	40,1
Социальные налоги и отчисления	22863	29178	6315	27,6
Налог на имущество	18437	20308	1871	10,1
Прочие налоги и отчисления	2402	2998	596	24,8
Акцизы	286262	297898	11636	4,1
Налог на прибыль	52322	86899	34577	66,1
За рубежом	219836	182042	-37794	-17,2
Социальные налоги и отчисления	6016	6210	194	3,2
Налог на имущество	1122	910	-212	-18,9
Прочие налоги и отчисления	3663	2320	-1343	-36,7
Налог на прибыль	12551	9440	-3111	-24,8
Акцизы	196484	163162	-33322	-17,0
Всего налоговые выплаты	990957	1163909	172952	17,5

Как видно из таблицы 7, общая сумма налогов в 2017 году составила 1163909 млн руб., что на 172952 млн руб. или 17,5% больше, чем в 2016 году. Наибольший темп роста налоговых выплат связан с налогом на добычу полезных ископаемых в России (40,1%), что объясняется повышением базовой ставки налога. Также на 27,6% повысилась сумма социальных отчислений в пользу работников компании в России. В целом, сумма налоговых выплат, уплачиваемых в России, выросла на 210746 млн руб. (27,3%) и в 2016 году составила 981867 млн руб., в то время как налоги,

уплачиваемые за рубежом – упали на 37794 млн руб. (-17,2%) и в 2016 году составили 182048 млн руб., что связано преимущественно с продажей зарубежных активов.

Далее рассмотрим структуру налоговых выплат ПАО «ЛУКОЙЛ» в 2016-2017 годах, представленную в таблице 8.

Таблица 8 – Структура налоговых выплат ПАО «ЛУКОЙЛ» в 2015-2016 гг.

Показатели в процентах

Показатель	Структура		Изменение,+/-
	2016	2017	
В России	77,8	84,4	6,6
Налог на добычу полезных ископаемых	39,2	46,8	7,6
Социальные налоги и отчисления	2,3	2,5	0,2
Налог на имущество	1,9	1,7	-0,2
Прочие налоги и отчисления	0,2	0,3	0,1
Акцизы	28,9	25,6	-3,3
Налог на прибыль	5,3	7,5	2,2
За рубежом	22,2	15,6	-6,6
Социальные налоги и отчисления	0,6	0,5	-0,1
Налог на имущество	0,1	0,1	-0,0
Прочие налоги и отчисления	0,4	0,2	-0,2
Налог на прибыль	1,3	0,8	-0,5
Акцизы	19,8	14,0	-5,8
Всего налоговые выплаты	100	100,0	-

Таким образом, как видно по данным, полученным в таблице 8, наибольшую сумму налогов ПАО «ЛУКОЙЛ» выплачивает в России, а именно 77,8% в 2016 году и 84,4% в 2017 году. Доля налогов, выплачиваемая в других государствах, имеет тенденцию к падению – в 2016 году их доля была равной 22,2%, а в 2017 году упала на 6,6% и составила 15,6%.

Большую часть налоговых выплат составляет налог на добычу полезных ископаемых в размере 46,8% от всех выплаченных налогов в 2017 году, 39,2% в 2016 году. Также крупную долю в структуре занимают уплачиваемые компанией акцизы, совокупная доля которых составляет 48,7% и 39,6 в 2016 и 2017 гг. соответственно.

Далее необходимо сгруппировать налоги компании по виду источника уплаты. Группировка представлена в таблице 9.

Таблица 9 – Структура налоговой нагрузки ПАО «ЛУКОЙЛ» в зависимости от источника уплаты налогов и сборов в 2016-2017 гг.

Вид налога	Сумма выплат, млн руб.		Структура, %		Изменение	
	2016	2017	2016	2017	+/-	%
Косвенные налоги	482746	461060	48,7	39,6	-21686	-4,5
Налоги и сборы, включаемые в себестоимость	437273	601192	44,1	51,7	163919	37,5
Налог на прибыль	64873	96339	6,5	8,3	31466	48,5
Налоги, уплачиваемые с чистой прибыли	6065	5318	0,6	0,5	-747	-12,3

Наибольшую долю в структуре налоговой нагрузке по источнику уплаты налогов в 2017 году составляют налоги и сборы, включаемые в себестоимость – 51,7%, в то время как в 2016 году их доля составляла 44,1%. Рост доли связан с увеличением выплат по налогу на добычу полезных ископаемых в 2017 году, причиной роста которых является уменьшение налоговых льгот и рост базовой ставки налога. Значительный рост налога на прибыль в 2017 году на 48,5% вызван как и увеличением доходов от основной деятельности вследствие роста цен на нефть, так и от продажи дочерних компаний в рамках оптимизации бизнеса.

Расчет структуры налоговой нагрузки в зависимости от источника уплаты налогов и сборов необходим для расчета аналитических коэффициентов налоговой нагрузки. Произведем расчет аналитических коэффициентов налоговой нагрузки на отдельные показатели деятельности предприятия, результаты которого представлены в таблице 10.

Таблица 10 – Аналитические коэффициенты налоговой нагрузки ПАО «ЛУКОЙЛ» в 2016-2017 гг.

Коэффициент	2016	2017	+/-
Отношение суммы всех косвенных налогов и сборов к выручке от реализации	0,092	0,078	-0,015

Окончание таблицы 10

Коэффициент	2016	2017	+/-
Отношение суммы всех прямых налогов и сборов к выручке от реализации	0,097	0,118	0,021
Отношение суммы налога на прибыль предприятий к выручке от реализации	0,012	0,016	0,004
Отношения налога на прибыль и налога на имущество к величине балансовой прибыли	0,201	0,232	0,031
Отношение суммы налогов и сборов, взимаемых с чистой прибыли, к величине чистой прибыли	0,029	0,013	-0,017
Отношение сумм налогов и сборов, включаемых в себестоимость продукции, к величине себестоимости	0,091	0,111	0,020
Отношение сумм всех налогов и сборов к выручке от реализации × 100	18,958	19,605	0,647

Данные коэффициенты представляют собой количественные характеристики, динамика которых дает возможность проследить тенденцию, сложившуюся в налоговой нагрузке анализируемой компании.

В большей степени выше представленные значения аналитических коэффициентов показывают увеличение налоговой нагрузки в 2017 году по сравнению с 2016 годом. Общий коэффициент налоговой нагрузки на выручку от реализации продукции говорит о том, что на каждые 100 рублей налогов в 2016 году приходилось 18,958 рублей выручки, в 2017 году – 19,605 руб.

Следующим шагом рассчитаем размер налоговой нагрузки на ПАО «ЛУКОЙЛ» согласно нескольким методикам. Для начала проведем расчет налоговой нагрузки предприятия согласно методике, разработанной Министерством финансов РФ по формуле 1. Результат расчетов представлен в таблице 11.

Таблица 11 – Расчет налоговой нагрузки по методике Министерства финансов Российской Федерации

Показатель	2016	2017	+/-	%
Общая сумма выплаченных налогов, млн руб.	990957	1163909	172952	17,45

Окончание таблицы 11

Показатель	2016	2017	+/-	%
Выручка от реализации, млн руб.	5227045	5936705	709660	13,58
Внереализационные доходы, млн руб.	22723	64947	42224	185,82
Налоговая нагрузка, %	18,88	19,39	0,52	2,74

Таким образом, при использовании методики Минфина РФ, налоговая нагрузка компаний в течение рассматриваемого периода не претерпевает значительных изменений и находится на уровне 18,88%-19,39%, фактический рост налоговых выплат нивелирован ростом выручки от реализации и внереализационных доходов. Данное значение показателя интерпретируется как эффективное налоговое планирование на предприятии [65].

Далее рассчитаем налоговую нагрузку ПАО «ЛУКОЙЛ» по методике Кировой, используя формулы 4-5. Результат расчетов представлен в таблице 12. Таблица 12 – Расчет налоговой нагрузки ПАО «ЛУКОЙЛ» по методике Кировой

Показатель	2016	2017	+/-	%
Выручка от реализации, млн руб.	5227045	5936705	709660	13,58
Материальные затраты, млн руб.	456433	456765	-332	0,07
Амортизация, млн руб.	311588	325054	-13466	4,32
Внереализационные доходы, млн руб.	22723	64947	42224	185,82
Внереализационные расходы, млн руб.	169351	47279	122072	-72,08
Вновь созданная стоимость (ВСС), млн руб.	4312396	5172554	860158	19,95
Абсолютная налоговая нагрузка (АНН), млн руб.	990957	1163909	172952	17,45
Относительная налоговая нагрузка (ОНН), %	22,98	22,50	-0,48	-2,08

Таким образом, по методике расчета налоговой нагрузки, предлагаемой Кировой, относительная налоговая нагрузка ПАО «ЛУКОЙЛ» в 2017 году равна 22,5%, что ниже аналогичного показателя прошлого года на 0,48%, несмотря на повышение абсолютной налоговой нагрузки в 2017 году. Это

объясняется тем, что темп снижения ВСС ниже, чем темп снижения АНН.

Также проведем расчет налоговой нагрузки ПАО «ЛУКОЙЛ» по методике Литвина, согласно формулам 2-3. Результат расчетов представлен в таблице 13.

Таблица 13 – Расчет налоговой нагрузки по методике Литвина

Показатель	2016	2017	+/-	%
Выручка от реализации, млн руб.	5227045	5936705	709660	13,6
Материальные затраты, млн руб.	456433	456765	-332	0,1
Оплата труда, млн руб.	136035	127851	-8184	-6,0
Налоговые выплаты, млн руб.	990957	1163909	172952	17,5
Чистая прибыль, млн руб.	207642	420422	212780	102,5
Амортизация, млн руб.	311588	325054	13466	4,3
Добавленная стоимость, млн руб.	1646222	2037236	391014	23,8
Налоговая нагрузка, %	60,2	57,1	-3,1	-5,1

Расчет налоговой нагрузки, проведенный по методике Литвина, показал, что ее размер за два рассматриваемых года не претерпел каких-либо значительных изменений и остался на уровне 57,1-60,2%, то есть в 2017 году 57,1 % добавленной стоимости уходит на оплату налогов.

Таким образом, был проведен анализ налоговой нагрузки на ПАО «ЛУКОЙЛ», как в абсолютных показателях, так и в относительных, используя несколько авторских методик.

2.3 НДС как основной элемент налоговой нагрузки компании нефтегазовой отрасли

Налог на добычу полезных ископаемых занимает значительное место в формировании доходов федерального бюджета Российской Федерации, выступая при этом как форма реализации экономических отношений между государством и недропользователем. Данный налог был введен в 2002 году посредством включения в НК РФ главы 26 [66].

Плательщиками НДС признаются организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся пользователями недр при добыче

(извлечении) полезных ископаемых из недр. Особенности правового статуса пользователей недр, основания, порядок и сроки предоставления им участков недр для добычи полезных ископаемых определены Законом РФ от 21 февраля 1992 г. N 2395-1 "О недрах.

Предоставление недр в пользование осуществляется, как правило, на основании решения компетентных органов государственной власти или заключенного соглашения о разделе продукции и оформляется специальным государственным разрешением в виде лицензии на право пользования недрами.

Объектом налогообложения являются полезные ископаемые, добытые на территории Российской Федерации на участке недр (в том числе из залежи углеводородного сырья), предоставленном налогоплательщику в пользование в соответствии с ФЗ о недрах.

Более подробно рассмотрим налогообложения такого вида полезных ископаемых, как углеводородное сырье, к которому, согласно п. 2 ст. 337 второй части НК РФ относятся:

- нефть обезвоженная, обессоленная и стабилизированная;
- газовый конденсат из всех видов месторождений углеводородного сырья;
- газ горючий природный (растворенный газ или смесь растворенного газа и газа из газовой шапки), добываемый через нефтяные скважины;
- газ горючий природный из всех видов месторождений углеводородного сырья, за исключением попутного газа.

Налоговая база определяется как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении при добыче углеводородного сырья. Существует определенная специфика определения налоговой базы для новых морских месторождений углеводородного сырья, предполагающая не натуральные, а стоимостные единицы измерения. Количество добытого полезного ископаемого определяется налогоплательщиком самостоятельно, метод определения фиксируется в учетной политике для целей

налогообложения. Налоговый период по НДС равен календарному месяцу.

Сумма налога рассчитывается в соответствии с п. 1 ст. 343 НК РФ как произведение налоговой базы и соответствующей налоговой ставки. Сумма налога, подлежащая уплате по итогу налогового периода, уплачивается не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Рассмотрим эволюцию НДС в рамках обложения нефтедобычи России, что схематично представлена на рисунке 11 [67].



Рисунок 11 – Эволюция системы налогообложения нефтяной отрасли

За период 2002-2016 гг. российская система налогообложения нефтедобычи претерпела существенные изменения, при этом одновременно наблюдались две разнонаправленные тенденции. Первая – это ужесточение общего налогового бремени за счет повышения суммарной ставки двух российских основных «нефтяных налогов» – НДС и экспортной пошлины на нефть. Вторая – предоставление различного рода преференций и льгот для отдельных категорий запасов нефти.

Увеличение фискальной нагрузки в 2002-2005 гг. обуславливалось высокой величиной ценовой ренты, возникшей в результате роста цен на нефть. С 2002 года был введен НДС на нефть со ставкой 340 руб./т, которая умножалась на коэффициент Кц, зависящий от уровня цены нефти марки Юралс. К 2005 году ставка выросла до 419 руб./т, также была скорректирована формула для определения экспортной пошлины на нефть, что привело к существенному увеличению ее ставок и фискальной роли.

Для месторождений, разработка которых связана с повышенными затратами, налоговая нагрузка оказалась слишком высока. Это привело к введению, начиная с 2007 года, большого количества льгот, в результате чего фискальная система в нефтедобыче получила название «лоскутное одеяло». Так, были предоставлены региональные льготы (т.н. «налоговые каникулы»), льготы для выработанных и малых месторождений, для трудноизвлекаемых запасов (ТРИЗ) по свойствам нефти и коллектора, для шельфовых месторождений. В некоторых случаях льгот по НДС для обеспечения приемлемой рентабельности добычных проектов оказывалось недостаточно, поэтому дополнительно вводились льготы по экспортным пошлинам на нефть для месторождений Восточной Сибири, сверхвязкой нефти (СВН), шельфа и тюменской свиты.

Начиная с 2012 года, рост потребностей бюджета привел к новому этапу увеличения налоговой нагрузки, ставка НДС ежегодно индексировалась в 2012-2014 гг. и продолжила свой рост в рамках налогового маневра. Экономический кризис, начавшийся в 2015 году, также потребовал пересмотра алгоритма начисления НДС в пользу государства. Изменение роста ставок НДС представлено на рисунке 12.

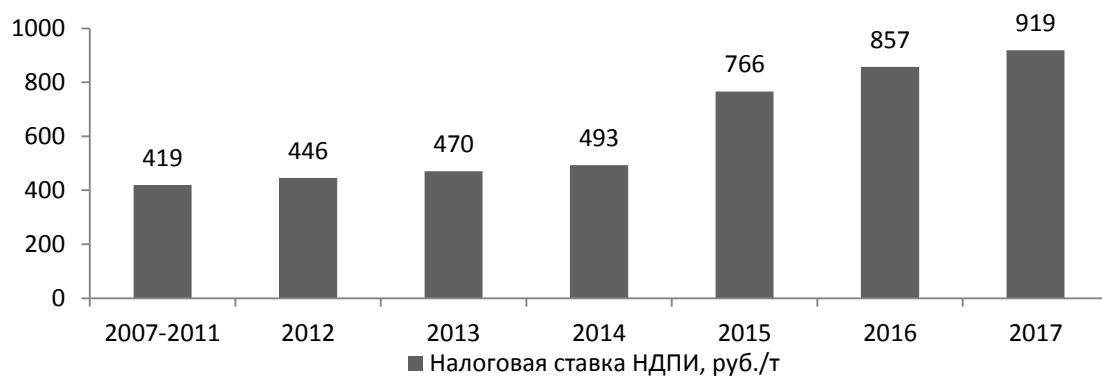


Рисунок 12– Изменение величины ставок НДПИ

Начиная с 2017 года, налогообложение добычи нефти производится по следующей формуле (6):

$$\text{НДПИ} = \text{Налоговая база} \cdot \text{Налоговая ставка} \cdot \text{Кц} - \text{Дм}, \quad (6)$$

где Кц – коэффициент, характеризующий динамику мировых цен на нефть;

Дм – показатель, характеризующий особенности добычи нефти.

Коэффициент, характеризующий динамику мировых цен на нефть, ежемесячно определяется налогоплательщиком самостоятельно по формуле (7):

$$\text{Кц} = (\text{Ц} - 15) \cdot \frac{\text{Р}}{261}, \quad (7)$$

где Ц – средний за истекший налоговый период уровень цен нефти сорта "Юралс";

Р – среднее значение за налоговый период курса доллара США к рублю Российской Федерации, устанавливаемого Центральным банком Российской Федерации.

Порядок определения показателя, характеризующего особенности добычи нефти (Дм), постепенно видоизменялся с целью дифференцирования

налогообложения для разных категорий месторождений. Порядок расчета коэффициента D_m представлен формулой (8):

$$D_m = K_{ндпи} \cdot K_{ц} \cdot (1 - K_v \cdot K_z \cdot K_d \cdot K_{дв} \cdot K_{кан}) - K_k \quad (8)$$

где $K_{ндпи}$ – в 2015 году равно 530 руб., 559 руб. – на период с 1 января 2016 года;

K_v – коэффициент выработанности запасов;

K_z – коэффициент запасов;

K_d – коэффициент, характеризующий сложность извлечения нефти (вид продуктивных отложений, проницаемость залежи, предельная эффективная нефтенасыщенная толщина пласта);

$K_{дв}$ – коэффициент, применяемый при добыче трудноизвлекаемой нефти, который рассчитывается для залежи с учетом степени выработанности этой залежи;

$K_{кан}$ – коэффициент, характеризующий регион добычи и свойства нефти;

K_k – устанавливается равным 306 руб. на период с 1 января по 31 декабря 2017 года включительно.

Некоторые из вышеуказанных коэффициентов являются расчетными, порядок чего указан также в налоговом кодексе.

Так, коэффициент K_v определяется по следующему алгоритму, указанному в таблице 14.

Таблица 14 – Обоснование коэффициента, характеризующего степень выработанности конкретного участка недр

Степень выработанности запасов участка недр	Величина коэффициента
$0,8 \leq C_v \leq 1$	$K_v = 3,8 - 3,5 \cdot C_v$
$C_v > 1$	0,3
$C_v < 0,8$	1,0

Степень выработанности запасов (Св) рассчитывается налогоплательщиком как частное от деления суммы накопленной добычи нефти на конкретном участке недр на начальные извлекаемые запасы нефти, утвержденные в установленном порядке с учетом прироста и списания запасов нефти и определяемые как сумма извлекаемых запасов всех категорий на 1 января 2006 года и накопленной добычи с начала разработки конкретного участка недр в соответствии с данными государственного баланса запасов полезных ископаемых на 1 января 2006 года.

Коэффициент Кз устанавливается в порядке, рассмотренном в таблице 15.
Таблица 15 – Обоснование коэффициента характеризующего величину запасов конкретного участка недр

Величина начальных извлекаемых запасов нефти (Vз) по конкретному участку недр	Степень выработанности запасов (Св) конкретного участка недр	Величина коэффициента
$Vз < 5$ млн т	$Свз < 0,05$	$Кз = 0,125 \cdot Vз + 0,375$
$Vз \geq 5$ млн т	$Свз > 0,05$	$Кз = 1,0$

Vз – это начальные извлекаемые запасы нефти (в млн тонн) с точностью до 3-го знака после запятой, утвержденные в установленном порядке с учетом прироста и списания запасов нефти и определяемые как сумма извлекаемых запасов всех категорий на 1 января года, предшествующего году налогового периода, и накопленной добычи с начала разработки конкретного участка недр в соответствии с данными государственного баланса запасов полезных ископаемых, утвержденного в году, предшествующем году налогового периода.

Степень выработанности запасов конкретного участка недр считается в порядке, аналогичному коэффициенту Св, указанном выше.

Параметры выбора значения коэффициента Кд, отвечающего за определение сложности извлечения нефти из пласта, представлены в таблице 16.

Таблица 16 – Величина коэффициента, характеризующего степень сложности добычи нефти

Условия добычи нефти	Величина коэффициента
Нефть из баженовских, абалакских, хадумских и доманиковых отложений	0
Нефть с проницаемостью не более $2 \cdot 10^{-3} \text{ мкм}^2$ и эффективной нефтенасыщенностью толщиной пласта не более 10 м	0,2
Нефть с проницаемостью не более $2 \cdot 10^{-3} \text{ мкм}^2$ и эффективной нефтенасыщенностью толщиной пласта более 10 м	0,4
Нефть из отложений тюменской свиты	0,8
Во всех остальных случаях	1

Коэффициент K_d в размере 0,2-0,8 применяется до истечения 180 налоговых периодов, начинающихся с 1 января года, в котором степень выработанности запасов конкретной залежи углеводородного сырья превысила 1 процент. По истечении указанного срока значение коэффициента принимается равным 1.

Порядок установления значения коэффициента $K_{дв}$ указан в таблице 17.

Таблица 17 – Порядок определения коэффициента $K_{дв}$

Значение K_d	Значение C_v	$K_{дв}$
$K_d < 1$	$C_v < 0,8$	1
$K_d < 1$	$C_v \geq 0,8$	$3,8 - 3,5 \cdot C_v$
$K_d < 1$	$C_v > 1$	0,3

Также $K_{дв}$ может быть равен значению коэффициента K_v при соблюдении следующих условий:

– залежь углеводородного сырья находится на участке недр, содержащем иные залежь или залежи углеводородного сырья, значение коэффициента K_d для которых составляет менее 1;

– значение коэффициента K_d по залежи углеводородного сырья, для которой определяется значение коэффициента $K_{дв}$, равно 1.

В случае если участок недр не содержит залежей углеводородного сырья, для которых значение коэффициента K_d составляет менее 1, коэффициент $K_{дв}$ при добыче нефти из залежей углеводородного сырья, принимается равным 1.

Коэффициент, характеризующий регион добычи и свойства нефти ($K_{кан}$), принимается равным 1. Но есть исключения, при которых $K_{кан}$ равен 0:

- сверхвязкой нефти, добываемой из участков недр, содержащих нефть вязкостью более 200 мПа·с и менее 10 000 мПа·с (в пластовых условиях);
- при добыче нефти в таких регионах как Восточная Сибирь, участки континентального шельфа, Азовского моря, ЯНАО, Черного моря, Охотского моря при наступлении обстоятельств, указанных в пп. 2-9 п. 4 ст. 342.5 НК РФ.

Стоит отметить, что формула расчета ставки НДС на нефть неоднократно менялась. Изменение расчета ставки представлено в таблице 18 [68].

Таблица 18 – Изменение действующего механизма ставки НДС на нефть

Год	Формула расчета
2011	$419 \cdot K_{ц} \cdot K_{в}$
2012	$446 \cdot K_{ц} \cdot K_{в} \cdot K_{з}$
2013	$470 \cdot K_{ц} \cdot K_{в} \cdot K_{з} \cdot K_{д} \cdot K_{дв}$
2014	$493 \cdot K_{ц} \cdot K_{в} \cdot K_{з} \cdot K_{д} \cdot K_{дв}$
2015	$766 \cdot K_{ц} \cdot (K_{ндпи} \cdot K_{ц} \cdot (1 - K_{в} \cdot K_{з} \cdot K_{д} \cdot K_{дв} \cdot K_{кан}))$
2016	$857 \cdot K_{ц} \cdot (K_{ндпи} \cdot K_{ц} \cdot (1 - K_{в} \cdot K_{з} \cdot K_{д} \cdot K_{дв} \cdot K_{кан}))$
2017-2018	$919 \cdot K_{ц} \cdot D_{м}$

Изначальные изменения порядка расчета НДС происходили для того, чтобы отойти от плоской шкалы налогообложения нефтедобычи путем ввода коэффициентов выработанности недр ($K_{в}$), величины запасов ($K_{з}$), а также коэффициента, характеризующего степень сложности добычи нефти ($K_{д}$) и степени выработанности конкретной залежи углеводородного сырья ($K_{дв}$). Также в 2015 году появился коэффициент, характеризующий регион добычи и свойства нефти ($K_{кан}$), а в 2017 году – коэффициент $K_{к}$.

Налогообложение производится по налоговой ставке 0% при добыче:

- попутного газа;
- сверхвязкой нефти, добываемой из участков недр, содержащих нефть вязкостью 10 000 мПа·с и более (в пластовых условиях);
- газа горючего природного (за исключением попутного газа), закачанного в пласт для поддержания пластового давления при добыче газового конденсата в пределах одного участка недр в соответствии с техническим проектом разработки месторождения.
- прочее.

Результатом внедрения большого количества коэффициентов, снижающих налоговую нагрузку на некоторые месторождения, стал возросший объем льготированной добываемой нефти, который увеличился с 23,6 млн т в 2007 году до 197,9 млн т в 2016 году, составив 39,5% добычи нефти в России. Наибольшая доля (~60%) в льготированных категориях по объему добычи нефти приходится на выработанные месторождения. Графически данные представлены на рисунке 13.



Рисунок 13 – Добыча нефти с разбивкой по льготированным категориям по НДС и доля льготированной добычи

Несмотря на падение цен на нефть в 2016 году, объем льгот в денежном выражении превысил 400 млрд руб. При этом доля льгот в общем объеме НДС по полной ставке выросла с 16% в 2015 году до 21% в 2016 году. Безусловно, это явилось сильным стимулом к увеличению добычи на льготных категориях запасов, что во многом позволяет сегодня отрасли активно наращивать добычу нефти. Графическая интерпретация вышеизложенного отражена на рисунке 14.

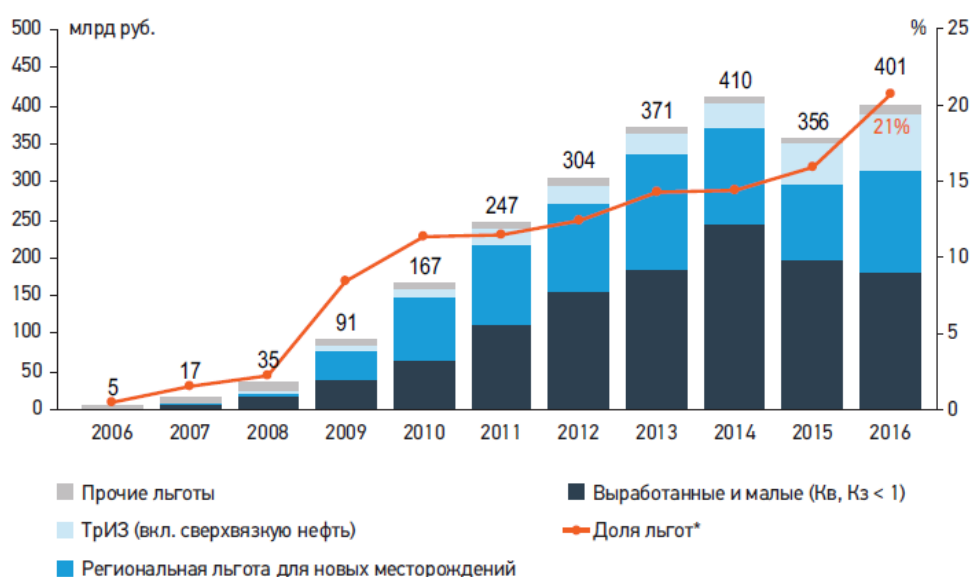


Рисунок 14 – Объем и доля льгот по НДС

Не лишним будет упомянуть, что в основных направлениях бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политике на 2018 год и в плановые периоды 2019 и 2020 годов, опубликованных министерством финансов, говорится о том, что не предусматривается снижение базовых ставок по НДС. Произойдет их фиксация на уровне 2018 года до 31 декабря 2020 года в целях обеспеченности сбалансированности бюджета Российской Федерации. Также заявлено предоставление налоговых льгот по НДС предприятиям, реализующим инвестиционные проекты в Дальневосточном регионе и создающим для этого объекты внешней инфраструктуры [69].

Несмотря на введение дифференцирующих коэффициентов, разработка

трудноизвлекаемых запасов нефти для компаний все остается невыгодной, поскольку расчет НДС не учитывает затрат на разработку таких месторождений. Следует отметить, что серьезной проблемой в действующей практике является создание стимулов освоения новых месторождений, характеризующихся более значительными затратами и сложными геологическими условиями, необходимостью образования инфраструктуры, большей удаленностью от рынков сбыта. При этом важным моментом следует считать то, что по расчетам проектных нефтегазовых институтов для рентабельного освоения новых месторождений недостаточно установленных льгот по НДС, поэтому актуальным является пересмотр предоставления налоговых льгот [70].

Именно эта причина заставляет искать компромисс между нефтяными компаниями и государством, который заключается во введении налога, учитывающего финансовые результаты – налога на дополнительный доход (НДД).

3 Влияние инструментов изъятия природной ренты на финансовый результат деятельности ПАО «ЛУКОЙЛ»

3.1 Основные элементы налога на добавленный доход

Идея реформирования налоговой системы нефтяной отрасли и введения НДС обсуждается уже больше десяти лет. Предпосылкой введения нового налога на нефтедобычу служит несовершенство существующей системы работы НДСП, которая не решает проблем работы с трудноизвлекаемыми запасами нефти. Проводимый в 2014-2017 годах «налоговый маневр» при существующей системе налогообложения не решил проблему стимулирования добычи ТРИЗ.

Если не произойдет модернизации системы налогообложения, то в дальнейшем это может привести к снижению нефтедобычи, а соответственно, и доходов государства. В свою очередь, снижение добычи происходит из-за истощения уже разрабатываемых запасов нефти. Также считается, что действующий в настоящее время механизм взимания налогов с оборота в нефтяной отрасли привел к созданию системы многочисленных налоговых и таможенных льгот, дальнейшее разрастание которых ставит под угрозу эффективность системы налогообложения [71].

Попытка решения данной проблемы заключается во вводе налога на дополнительный доход (НДД). Налог на дополнительный доход – ресурсно-рентный налог на экономический результат, основанный на обложении чистого дохода от эксплуатации природных ресурсов.

28 ноября 2017 г. в Государственную Думу был внесен законопроект «О внесении изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации (в части введения налога на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья)». Алгоритм бюджетного процесса позволит ввести предлагаемые изменения (в случае их принятия) только с 1 января 2019 г., но эта отсрочка даст возможность сформировать необходимую правовую и техническую базу. В данном случае Россия следует в русле изменений в странах Европы,

но из-за высокой разнородности нефтедобычи в России внедрение универсального решения пока затруднительно, а значит, проблема фрагментации налоговой системы еще далека от преодоления, и сохранение НДС в среднесрочной перспективе неизбежно [72].

В ряде европейских стран, столкнувшихся с проблемой истощения ресурсов, наблюдается постепенный переход от различного вида роялти к ресурсно-рентным налогам как более гибкой и в то же время универсальной системе налогообложения, хотя крупнейшие нефтяные державы мира (США, Саудовская Аравия) продолжают применять роялти (подобно действующей российской системе НДС). Переход обусловлен угрозой снижения добычи нефти и потребностью в крупных капиталовложениях для поддержки нефтедобычи при высоких издержках. Великобритания, Дания, Ирландия и Норвегия находятся среди стран, полностью отказавшихся от роялти. В большинстве случаев этот процесс происходил постепенно в течение многих лет: в Норвегии, где НДС действует с 1974 года, роялти были полностью отменены лишь в 2006 году. Таким образом, внедрение НДС в России обещает быть долгим и последовательным мероприятием в случае доказанности его эффективности.

Ожидается, что введение НДС сформирует прозрачную, недискриминационную систему налогообложения, которая бы позволила уйти от существующей фрагментации налоговых правил из-за большого числа разнообразных льгот. Еще одним плюсом должно стать сглаживание доходов государства при значительных колебаниях цен на нефть, поскольку при действующей системе НДС именно государственный бюджет понес большую часть бремени при снижении нефтяных цен, и именно государство остается основным носителем конъюнктурных рисков. В то же время система НДС может и усложнить администрирование налогов, в первую очередь из-за рисков манипулирования издержками [73].

Значительным шагом в налоговой реформе стала разработка предшествующего законопроекта, предусматривающего введение налога на

финансовый результат. Он был внесен в Федеральное собрание парламентом Ханты-Мансийского автономного округа в 2015 году, но тот проект не был должным образом согласован с Минфином России, что и обусловило приостановку его рассмотрения. Однако ряд позиций – вплоть до конкретных участков для пилотного применения – отражен и в новом законопроекте.

Законопроект о введении налога на добавленный доход 3 апреля 2018 года был принят Государственной думой РФ в первом чтении. Ко второму чтению ожидается внесение поправок, затребованных законодательным органом власти [74].

В текущей редакции законопроект предусматривает различные режимы действия НДС для четырех групп месторождений. При этом состав этих групп обширен и разнороден, включает старые и новые проекты [75].

Первая группа включает в себя новые месторождения в Восточной Сибири, в ЯНАО и на шельфе Каспийского моря с выработанностью запасов нефти менее 5% на 1 января 2017 года. Также к данной группе относятся участки недр, расположенные в указанных регионах, запасы нефти по которым впервые поставлены на государственный баланс запасов полезных ископаемых после 1 января 2017 г.

Вторая группа состоит из месторождений, пользующихся льготой по экспортной пошлине. Список месторождений приведен в примечании 8 к единой товарной номенклатуре внешнеэкономической деятельности Евразийского экономического союза по состоянию на 1 января 2018 года.

Третья группа проектов – это действующие месторождения, расположенные в Ханты-Мансийском и Ямало-Ненецком автономных округах, Республике Коми и Тюменской области со степенью выработанности запасов от 10% до 80%.

Четвертая группа состоит из новых участков недр, находящихся в Западной Сибири со степенью выработанности запасов нефти меньше или равной 5% и начальными извлекаемыми запасами нефти менее 10 млн тонн на 1 января 2017 г.

Перечень пилотных проектов по НДС распределен среди таких российских нефтяных компаний, как «Роснефть», ЛУКОЙЛ, «Сургутнефтегаз», «Газпром нефть» и «Русснефть», также в проект попадают лицензионные участки, разрабатываемые независимыми нефтяными компаниями. В целом в законопроекте указаны 45 проектов, помимо тех, которые представлены в приложении 8 к товарной номенклатуре внешнеэкономической деятельности ЕАЭС [76].

Для всех этих месторождений сохраняется и уплата НДС, но на льготных условиях. По заявлению Министра энергетики России Александра Новака, озвученному в ноябре 2017 года, применение НДС в пилотном режиме к проектам Западной Сибири позволит увеличить накопленную добычу в перспективе на 100 млн т [77]. Неизбежные в первое время бюджетные потери будут компенсированы уже по истечении четырех лет, но в перспективе до 2035 года дополнительные доходы бюджета достигнут 1 трлн. руб. Финансово-экономическое обоснование, являющееся приложением к законопроекту о НДС, содержит сценарную оценку без обозначения временного горизонта окупаемости и не обещает роста доходов. Предполагается, что новая система может стимулировать рост добычи на всех проектах на 3 млн т в год – и в этом случае бюджет не понесет убытков. Предпосылкой для данной оценки является то, что сумма операционных и капитальных затрат составляет 7140 рублей на 1 тонну добытой нефти. Если же прирост добычи будет меньшим, и удельные издержки при этом значительно не сократятся, то возникают выпадающие доходы бюджета. В худшем случае – если прироста добычи вовсе не будет и затраты останутся на прежнем уровне – эти потери могут достигнуть 35,4 млрд рублей в год. Без временной структуры распределения добычи и доходов оценка фактических потерь и выгод бюджета является весьма неопределенной, поскольку прирост добычи будет происходить не моментально, а потери бюджета придутся на первые годы.

Считается, что риски выпадающих доходов такого масштаба не

представляются слишком существенными, поскольку даже в неблагоприятном по конъюнктуре 2016 году нефтегазовые доходы федерального бюджета составили 4844 млрд рублей. Структурные результаты реформы, ее последствия для отрасли должны быть более важными, но при условии дальнейшего распространения положительного опыта на более широкий круг месторождений.

По своим ключевым параметрам новая система налогообложения добычи углеводородного сырья значительно отражается от уже существующего режима. Основные положения, отличающие НДД от НДС, приведены в таблице 19.

Таблица 19 - Сравнение существующей налоговой системы и НДС

Параметр	Существующая система	Новая система
Принцип налогообложения	Налогообложение валовых показателей добычи	Налогообложение финансового результата
Объект налогообложения	Полезные ископаемые, добытые из залежей углеводородного сырья	Дополнительный доход от добычи углеводородного сырья на участке недр, указанном в законопроекте
Налоговая база	Количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении, (для новых морских месторождений – в стоимостном)	Выручка от реализации добытых на участке недр углеводородов за вычетом расходов
Ставка	Базовая ставка, устанавливаемая в НК РФ, руб./т	50%

Таким образом, системы НДС и НДС имеют в своей основе крупные различия. Налоговой базой для целей расчета НДС признается денежное выражение дополнительного дохода от добычи углеводородного сырья (УВС), рассчитанное как расчетная выручка от реализации за вычетом фактических и расчетных расходов, а также расходов на уплату НДС. Если налоговая база примет отрицательное значение, то она признается равной 0.

Расчетная выручка от реализации углеводородного сырья, добытого на участке недр, за календарный месяц ($V_{p-месяц}$) определяется по следующей формуле (9):

$$V_{\text{р-месяц}} = C_{\text{нефть}} \cdot V_{\text{нк}} \cdot P \cdot K_{\text{н}} + C_{\text{газ}} \cdot V_{\text{газ}} + 0,95 \cdot C_{\text{пнг}} \cdot V_{\text{пнг}} \quad (9)$$

где $C_{\text{нефть}}$ – средний за календарный месяц уровень цен нефти "Юралс" на мировых рынках, выраженный в долларах США за баррель;

$V_{\text{нк}}$ – количество добытых за календарный месяц на участке недр нефти и газового конденсата, выраженное в тоннах;

P – среднее значение за календарный месяц курса доллара США к рублю Российской Федерации, устанавливаемого Центральным банком Российской Федерации;

$K_{\text{н}}$ – коэффициент перевода метрических тонн в баррели, равный 7,3;

$C_{\text{газ}}$ – цена на газ, установленная уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по принятию нормативных правовых актов в сфере государственного регулирования цен (тарифов) на товары (услуги) для соответствующего региона добычи в календарном месяце, выраженная в рублях за тысячу кубических метров;

$V_{\text{газ}}$ – количество газа, добытого за календарный месяц на участке недр, за исключением газа горючего природного, закачанного в пласт для поддержания пластового давления при добыче в соответствии с техническим проектом разработки месторождения, выраженное в тысячах кубических метров;

$C_{\text{пнг}}$ – цена на попутный газ, определяемая как среднеарифметическое значение фактических цен реализации попутного газа налогоплательщиком за календарный месяц, выраженная в рублях за тысячу кубических метров, но не менее показателя $C_{\text{газ}}$, определенного для соответствующего календарного месяца;

$V_{\text{пнг}}$ – количество попутного газа, добытого за календарный месяц на участке недр, за исключением попутного газа, закачанного в пласт для поддержания пластового давления при добыче, в соответствии с техническим проектом разработки месторождения, выраженное в тысячах кубических метров.

Фактическими расходами по добыче углеводородного сырья на участке недр признаются затраты, понесенные налогоплательщиком, непосредственно связанные с деятельностью по добыче углеводородного сырья на участке недр, при условии, что они отвечают требованиям для признания затрат в качестве произведенных расходов, уменьшающих полученные доходы при исчислении налога на прибыль организаций. Фактические расходы на участке недр подразделяются на две категории:

- расходы на приобретение, сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, пригодного для использования амортизируемого имущества;

- расходы, связанные с производством и реализацией.

Под фактическими расходами, связанными с производством и реализацией, понимаются следующие виды затрат:

- материальные расходы и расходы на оплату труда;

- расходы на ремонт, содержание, техническое обслуживание основных средств и иного имущества;

- расходы на освоение природных ресурсов, включая разовые, регулярные и иные платежи за пользование недрами;

- расходы на НИОКР;

- расходы на обязательное и добровольное страхование;

- расходы на хранение и транспортировку УВС до коммерческого узла учета УВС;

- расходы на геолого-технические мероприятия, услуги геологии и геофизики.

При этом в состав фактических расходов, связанных с производством и реализацией, не включаются расходы:

- расходы на услуги по транспортировке (доставке) добытого на участке недр углеводородного сырья;

- сумма налога на прибыль;

- сумма вывозных таможенных пошлин по добытому на участке недр

углеводородному сырью.

Расчетными расходами по добыче углеводородного сырья на участке недр признаются следующие виды расходов:

– расчетная вывозная таможенная пошлина на нефть и газовый конденсат;

– расчетные расходы на транспортировку нефти, газового конденсата.

Расчетная вывозная таможенная пошлина на нефть и газовый конденсат (P_p) рассчитывается по следующей формуле (10):

$$P_p = \text{ЭП}_{\text{нефть}} \cdot P \cdot (V_{\text{нефть}} + V_{\text{ГК}}), \quad (10)$$

где $\text{ЭП}_{\text{нефть}}$ – ставка вывозной таможенной пошлины на нефть, выраженная в долларах США за тонну;

P – то же, что и в формуле 9;

$V_{\text{нефть}}$ и $V_{\text{ГК}}$ – то же, что и в формуле 9.

Расчетные расходы на транспортировку нефти, газового конденсата определяются как сумма расходов на транспортировку нефти, газового конденсата за каждый прошедший календарный месяц года.

Сумма расчетных расходов на транспортировку нефти, газового конденсата за календарный месяц (T_3) рассчитывается по следующей формуле (11):

$$T_3 = T_{\text{ИНГК}} \cdot V_{\text{НК}}, \quad (11)$$

где $T_{\text{ИНГК}}$ – индикативный тариф на транспортировку нефти, определяемый для соответствующего района добычи нефти в рублях на тонну нефти;

$V_{\text{НК}}$ – то же, что и в формуле 9.

Тариф на транспортировку нефти рассчитывается ответственным органом и доводится до сведения налогоплательщика. При его определении учитываются, расходы на доставку магистральными трубопроводами,

железнодорожным, водным и другим транспортом, включая расходы на транспортировку от границы РФ до мировых рынков.

При этом, несмотря на переход на НДС, нефтяные компании должны выплачивать НДС, рассчитанный по следующей формуле (12):

$$\text{НДС} = \text{ставка НДС} \cdot \text{Кндд}, \quad (12)$$

где ставка НДС – 1 руб. за 1 тонну нефти.

Коэффициент Кндд рассчитывается по данной формуле (13):

$$\text{Кндд} = 0,5 \cdot (\text{Ц} - 15) \cdot \text{Р} \cdot 7,3 \cdot \text{Кг} - \text{ЭП} \cdot \text{Р}, \quad (13)$$

где Ц – то же, что и в формуле 9;

Р – то же, что и в формуле 9;

Кг – коэффициент, характеризующий период времени, прошедший с даты начала промышленной добычи нефти на участках недр.

ЭП – то же, что и в формуле 10.

Коэффициент Кг варьируется в зависимости от параметров, приведенных в таблице 20.

Таблица 20 – Значения коэффициента Кг

Группа участков недр	Значение коэффициента
1 и 2	0,4 – начиная с месяца расчета НДС на добытую нефть на участке недр и по истечении 5 лет, следующих за годом начала промышленной добычи нефти на участке недр; 0,6 – начиная с шестого года, следующего за годом начала промышленной добычи нефти на участке недр;
1 и 2	0,8 – начиная с седьмого года, следующего за годом начала промышленной добычи нефти на участке недр; 1 – начиная с восьмого года, следующего за годом начала промышленной добычи нефти на участке недр.

Окончание таблицы 20

Группа участков недр	Значение коэффициента
3	1
4	0,5 – начиная с месяца расчета НДС на добытую нефть на участке недр и по истечении 1 года, следующего за годом начала промышленной добычи нефти на участке недр; 0,75 – начиная со второго года, следующего за годом начала промышленной добычи нефти на участке недр; 1 – начиная с третьего года, следующего за годом начала промышленной добычи нефти на участке недр.

В случае, когда коэффициент K_g принимает значение менее 1, то для целей расчета НДС значение экспортной пошлины принимается равным нулю. Датой начала промышленной добычи нефти на участке недр является дата, на которую составлен государственный баланс запасов полезных ископаемых, согласно которому степень выработанности запасов нефти, добываемой на участке недр, впервые превысила 1%.

В случае если в отчетном периоде налогоплательщиком получен убыток – отрицательная разница между расчетными доходами, фактических и расчетных расходов по добыче углеводородного сырья, то в этом отчетном периоде налоговая база признается равной нулю. Убытки предшествующего налогового периода могут быть учтены в составе фактических расходов текущего периода в размере, равном произведению убытка и коэффициента 1,163.

Для участков недр 1 и 2 групп могут быть учтены исторические убытки, полученные в ретроспективных периодах до перехода на НДС. Величина убытков предыдущих налоговых периодов определяется как расчетный финансовый результат применительно к соответствующим участкам недр за каждый год, начиная с 1 января 2011 г. (для участков недр, расположенных полностью или частично в пределах российской части дна Каспийского моря – с 1 января 2007 г.). Таким образом, компании,

являющиеся пользователями участков недр 1 и 2 групп могут рассчитать НДС для периодов, предшествующих году перехода на НДС и уменьшить налоговую базу текущего (последующих) периода по НДС на сумму расчетного исторического убытка.

Законопроект предусматривает, что размер НДС не может быть меньше суммы минимального налога, база для которого определяется как разница между расчетными доходами от добычи УВС и следующими величинами:

- расчетными расходами от добычи УВС на участке недр за налоговый период;

- фактическими расходами по добыче УВС на участке недр за налоговый период в части сумм налогов и сборов, за исключением налога на прибыль;

- суммой предельных расходов на добычу УВС, равной произведению количества добытой нефти на участке недр за налоговый период и коэффициента удельных расходов, равного 9 520 рублей (7 140 рублей для 2019-2020 гг.), начиная с 2021 года, данный коэффициент подлежит ежегодной индексации на величину накопленного изменения индекса потребительских цен.

Если значение минимальной налоговой базы отрицательное, то минимальный налог принимается равным 0.

Кроме того, для участков недр, относящихся к 1, 2 и 4 группам участков недр, минимальная налоговая база принимается равной 0 в тех периодах, в которых коэффициент K_g в формуле НДСПИ на нефть принимает значение менее 1 для участков недр из соответствующей группы [78].

Таким образом, введение НДС представляется экспериментальным проектом, исполнение которого должно быть надлежащим образом проконтролировано со стороны органов государственной власти при условии его принятия. В свою очередь, нефтяные компании при переводе своих проектов на новую систему налогообложения и контроле этих бизнес-процессов могут принести практические замечания в нормативно-правовые акты по НДС.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В результате проведенного анализа государственных доходов было выявлено, что налоги, уплачиваемые нефтегазовыми компаниями, составляют значительную долю от доходов государства, а именно 19,2%. Ключевым отраслевым налогом для нефтегазовой отрасли является налог на добычу полезных ископаемых, величина которого для компании зависит от объемов и условий добычи.

Анализ налоговой нагрузки на предприятия нефтегазовой отрасли был проведен на примере ПАО «ЛУКОЙЛ». Данная компания является одним из ключевых представителей нефтегазовой отрасли и обладает полной производственной цепочкой от разведки до сбыта конечной продукции. Было установлено, что налоговая нагрузка на ПАО «ЛУКОЙЛ» в 2017 году, рассчитанная по методике Министерства финансов РФ, равна 19,39% и имеет возрастающий характер.

Проведенный анализ производственно-хозяйственной деятельности ПАО «ЛУКОЙЛ» установил, что компания снижает объемы нефтедобычи, что связано с истощением ресурсной базы. Проекты роста компании фокусируются на разработке шельфа Каспийского моря, а также на интенсификации добычи углеводородов на зрелых месторождениях путем применения современных технологий. Но данные проекты являются низкорентабельными, так как действующая система налогообложения не ориентирована на стимулирование разработки новых месторождений, которые требуют больших объемов капиталовложений.

Практика применения НДС показала, что действующая система ресурсных налогов не в достаточной степени соотносится с реальностью, а ее ежегодные изменения являются крайне запутанными и приобретают все более громоздкие формы. Данная система работает только при благоприятной ценовой конъюнктуре на мировом рынке углеводородного сырья в целях изъятия сверхдоходов. Но в настоящее время происходит

трансформация мировых энергетических рынков, увеличение предложения углеводородного сырья и резкое падение цен. Эту проблему призван решить налог на добавленный доход, который заменит собой НДС. Особенность НДС заключается в том, что его величина зависит от экономического результата деятельности нефтегазовой компании, в то время как величина выплат по НДС зависит от количественных показателей добычи углеводородного сырья. Несмотря на то, что на размер выплат по обоим налогам влияет рыночная цена нефти и курс доллара, разный порядок их исчисления приводит к неравнозначным результатам. Так, налог на добавленный доход позволяет учесть больше особенностей месторождений, таких как горно-геологические, географо-климатические и экономические условия разработки, в то время как система НДС не позволяет учесть эти факторы в полной мере.

Оценка перспективности перехода на новый режим налогообложения была проведена путем рассмотрения налоговых выплат с трех месторождений, которые на настоящий момент разрабатываются ПАО «ЛУКОЙЛ»: Когалымское, Усинское и месторождение им. Ю. Корчагина. Данные месторождения имеют значительные отличия между собой по геологическим и географическим условиям добычи, при этом подходят под параметры перевода на новую систему налогообложения добычи. На основе проведенных расчетов было установлено, что предположительные выплаты по НДС значительно ниже, чем по НДС: так, экономия от потенциальной суммарной уплаты по трем месторождениям НДС взамен НДС в 2017 году составила 36,2%.

С учетом того, что нефтегазовая отрасль играет значительную роль в формировании доходов федерального бюджета, полученная выгода для бизнеса создает конфликт финансовых интересов между налогоплательщиком и государством. Достижение баланса интересов будет обеспечено стимулирующим эффектом НДС, который позволит наращивать объемы нефтедобычи, что как следствие увеличит налоговые поступления.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

- 1 Статистический обзор мировой энергетики 2017 от компании «BP» [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.bp.com/>
- 2 Данные, применяемые для расчета налога на добычу полезных ископаемых в отношении нефти [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_50642
- 3 Нефтяная отрасль России: итоги 2016 г. и перспективы 2017-2018 гг. (Часть 1) [Электронный ресурс] // VYGON Consulting. – Режим доступа: <http://vygon.consulting/products/issue-905/>
- 4 Оперативная информация о ходе исполнения федерального бюджета, консолидированных бюджетов и бюджетов внебюджетных фондов за январь-декабрь 2017 года [Электронный ресурс] // Счетная палата Российской Федерации. – Режим доступа: <http://www.ach.gov.ru/activities/audit-of-the-federal-budget/32539/>
- 5 Российский статистический ежегодник, 2017 г. [Электронный ресурс] // Федеральная служба государственной статистики – Режим доступа: http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/publications/catalog/doc_1135087342078
- 6 Нефтяная отрасль: итоги 2017 года и краткосрочные перспективы [Электронный ресурс] // Аналитический центр при правительстве Российской Федерации. – Режим доступа: <http://ac.gov.ru/files/publication/a/15796.pdf>
- 7 Международный бизнес в отраслях нефтегазового комплекса / Ю. Н. Линник, В. Я. Афанасьев – Москва : НИЦ ИНФРА-М, 2016. - 218 с.
- 8 На пульсе: Обновленный прогноз МЭА по энергетике мира [Электронный ресурс] бюлл. о тенд. мир. эконом. / аналит центр при прав-ве РФ - Москва, 2016.
- 9 «Отрасль на пороге глобальных перемен» [Электронный ресурс] // Нефтегазовая вертикаль. – Режим доступа : <http://www.ngv.ru/analytics/>

10 Прогноз развития энергетики мира и России 2016 / под ред. А.А.Макарова, Л.М.Григорьева, Т.А.Митровой; ИНЭИ РАН–АЦ при Правительстве РФ – Москва, 2016. – 196 с.

11 Рейтинг самых дорогих публичных российских компаний – 2018 [Электронный ресурс] // РИА Рейтинг – Режим доступа : <http://www.riarating.ru/infografika/20180130/630080911.html>

12 Годовой отчет компании «Татнефть» за 2014 год [Электронный ресурс] // Официальный сайт ПАО «Татнефть». – Режим доступа: http://www.tatneft.ru/storage/block_editor/files/ba51e4029f7060e3da0bdf500fbf4389bef10a86.pdf

13 Годовой отчет компании «Татнефть» за 2015 год [Электронный ресурс] // Официальный сайт ПАО «Татнефть». – Режим доступа: http://www.tatneft.ru/storage/block_editor/files/7b015fcff5f44cdcc6b1373b537161c29397b5ac.pdf

14 Годовой отчет компании «Татнефть» за 2016 год [Электронный ресурс] // Официальный сайт ПАО «Татнефть». – Режим доступа: http://www.tatneft.ru/storage/block_editor/files/7147d7abdf41b435fc335b6aca04abf8a3f1c0c3.pdf

15 «Газпром нефть» Годовой отчет 2015 [Электронный ресурс] // Официальный сайт ПАО «Газпром нефть». – Режим доступа: http://ir.gazprom-neft.ru/fileadmin/user_upload/documents/annual_reports/gpn_ar_15_full_rus.pdf

16 «Газпром нефть» Годовой отчет 2014 [Электронный ресурс] // Официальный сайт ПАО «Газпром нефть». – Режим доступа: http://ir.gazprom-neft.ru/fileadmin/user_upload/documents/shareholders_meetings/2015/gazprom_neft_ar_2014_rus.pdf

17 «Газпром нефть» Годовой отчет 2016 [Электронный ресурс] // Официальный сайт ПАО «Газпром нефть». – Режим доступа: http://ir.gazprom-neft.ru/fileadmin/user_upload/documents/annual_reports/gpn_ar_16_rus.pdf

18 Годовой отчет ОАО «НК «Роснефть» за 2014 год [Электронный ресурс] // Официальный сайт ПАО «НК «Роснефть». – Режим доступа: https://www.rosneft.ru/upload/site1/document_file/176305/a_report_2014.pdf

19 Годовой отчет ОАО «НК «Роснефть» за 2015 год [Электронный ресурс] // Официальный сайт ПАО «НК «Роснефть». – Режим доступа: https://www.rosneft.ru/upload/site1/document_file/a_report_2015.pdf

20 Годовой отчет ПАО «НК «Роснефть» за 2016 год [Электронный ресурс] // Официальный сайт ПАО «НК «Роснефть». – Режим доступа: https://www.rosneft.ru/upload/site1/document_file/a_report_2016.pdf

21. Годовой отчет ПАО «ЛУКОЙЛ» 2016 [Электронный ресурс] // Официальный сайт ПАО «НК «ЛУКОЙЛ». – Режим доступа: <http://www.lukoil.ru/FileSystem/9/121348.pdf>

22 Годовой отчет ПАО «ЛУКОЙЛ» 2015 [Электронный ресурс] // Официальный сайт ПАО «НК «ЛУКОЙЛ». – Режим доступа: <http://www.lukoil.ru/FileSystem/9/27396.pdf>

23 Годовой отчет ОАО «ЛУКОЙЛ» 2014 [Электронный ресурс] // Официальный сайт ПАО «НК «ЛУКОЙЛ». – Режим доступа: <http://www.lukoil.ru/FileSystem/9/115712.pdf>

24 Годовой отчет ОАО «Сургутнефтегаз» 2016 [Электронный ресурс] // Официальный сайт ОАО «Сургутнефтегаз». – Режим доступа: <https://www.surgutneftegas.ru/download.php?id=147>

25 Годовой отчет ОАО «Сургутнефтегаз» 2015 [Электронный ресурс] // Официальный сайт ОАО «Сургутнефтегаз». – Режим доступа: <https://www.surgutneftegas.ru/download.php?id=146>

26 Годовой отчет ОАО «Сургутнефтегаз» 2014 [Электронный ресурс] // Официальный сайт ОАО «Сургутнефтегаз». – Режим доступа: <https://www.surgutneftegas.ru/download.php?id=145>

27 Консолидированная финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) на 31.12.2016 ОАО «Сургутнефтегаз» // Официальный сайт ОАО

«Сургутнефтегаз». – Режим доступа: <https://www.surgutneftegas.ru/download.php?id=160>

28 Консолидированная финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) на 31.12.2015 ОАО «Сургутнефтегаз» // Официальный сайт ОАО «Сургутнефтегаз». – Режим доступа: <https://www.surgutneftegas.ru/download.php?id=158>

29 Консолидированная финансовая отчетность Татнефти по МСФО за 2016 год (аудированная) [Электронный ресурс] // Официальный сайт ПАО «Татнефть». – Режим доступа: http://www.tatneft.ru/storage/block_editor/files/e2b599daafd2bc6e57dc4dc3b6ad20b990e74982.pdf

30 Обсуждение и анализ руководством Татнефти результатов деятельности (консолидированная финансовая отчетность по МСФО за 2015 год) [Электронный ресурс] // Официальный сайт ПАО «Татнефть». – Режим доступа: http://www.tatneft.ru/storage/block_editor/files/1180c353ef5863c00aa385bc206857fdb63eba16.pdf

31 Консолидированная финансовая отчетность Татнефти по МСФО за 2015 год (аудированная) [Электронный ресурс] // Официальный сайт ПАО «Татнефть». – Режим доступа: http://www.tatneft.ru/storage/block_editor/files/8ccc1fc0270028456bc611fb2c09f256668ca638.pdf

32 Обсуждение и анализ руководством Татнефти результатов деятельности (консолидированная финансовая отчетность по МСФО за 2015 год) [Электронный ресурс] // Официальный сайт ПАО «Татнефть». – Режим доступа: http://www.tatneft.ru/storage/block_editor/files/bbe16cc9302c255ec715aba284280b6bcb13d228.pdf

33 Консолидированная финансовая отчетность Татнефти по МСФО за 2014 год (аудированная) [Электронный ресурс] // Официальный сайт ПАО «Татнефть». – Режим доступа: http://www.tatneft.ru/storage/block_editor/files/1c6b5fd09b00792fe57104b1471906922ef82803.pdf

34 Обсуждение и анализ руководством Татнефти результатов

деятельности (консолидированная финансовая отчетность по МСФО за 2014 год) [Электронный ресурс] // Официальный сайт ПАО «Татнефть». – Режим доступа: http://www.tatneft.ru/storage/block_editor/files/c9bd59becee16471d6c79367f86882fd88923149.pdf

35 Финансовый отчет 12мес 2016 ПАО «Газпром нефть» [Электронный ресурс] // Официальный сайт ПАО «Газпром нефть». – Режим доступа: http://ir.gazprom-neft.ru/fileadmin/report_files/press_release_gpn_fy_2016_rus.pdf

36 Финансовый отчет 12мес 2015 ПАО «Газпром нефть» [Электронный ресурс] // Официальный сайт ПАО «Газпром нефть». – Режим доступа: http://ir.gazprom-neft.ru/fileadmin/report_files/gpn_ifrs_12m_2015_rus.pdf

37 Финансовый отчет 12мес 2014 ПАО «Газпром нефть» [Электронный ресурс] // Официальный сайт ПАО «Газпром нефть». – Режим доступа: http://ir.gazprom-neft.ru/fileadmin/user_upload/documents/financial_results/GPN_IFRS_RUS.pdf

38 Анализ руководством компании финансового состояния и результатов деятельности 12мес 2016 ПАО «Газпром нефть» [Электронный ресурс] // Официальный сайт ПАО «Газпром нефть». – Режим доступа: http://ir.gazprom-neft.ru/fileadmin/report_files/mda_fy_2016_rus.pdf

39 Анализ руководством компании финансового состояния и результатов деятельности 12мес 2015 ПАО «Газпром нефть» [Электронный ресурс] // Официальный сайт ПАО «Газпром нефть». – Режим доступа: http://ir.gazprom-neft.ru/fileadmin/report_files/mda_12m_2015_rus.pdf

40 Анализ руководством компании финансового состояния и результатов деятельности 12мес 2014 ПАО «Газпром нефть» [Электронный ресурс] // Официальный сайт ПАО «Газпром нефть». – Режим доступа: http://ir.gazprom-neft.ru/fileadmin/user_upload/documents/financial_results/MDA_12m_2014_rus.pdf

41 Консолидированная финансовая отчетность ПАО «НК «Роснефть» по международным стандартам за 12 мес. 2016 г. год [Электронный ресурс] //

Официальный сайт ПАО «НК «Роснефть». – Режим доступа: https://www.rosneft.ru/upload/site1/document_cons_report/Rosneft_FS_12m2016_RUS_signed_22.pdf

42 Консолидированная финансовая отчетность ПАО «НК «Роснефть» по международным стандартам за 12 мес. 2015 г. год [Электронный ресурс] // Официальный сайт ПАО «НК «Роснефть». – Режим доступа: https://www.rosneft.ru/upload/site1/document_cons_report/Rosneft_FS_4Q_2015_RUS.pdf

43 Консолидированная финансовая отчетность ПАО «НК «Роснефть» по международным стандартам за 12 мес. 2014 г. год [Электронный ресурс] // Официальный сайт ПАО «НК «Роснефть». – Режим доступа: https://www.rosneft.ru/upload/site1/document_cons_report/174094/qOAluBrAEf.pdf

44 Анализ руководством финансового состояния и результатов деятельности компании за 3 месяца, завершившихся 31 декабря и 30 сентября 2016 года и за 12 месяцев, завершившихся 31 декабря 2016 и 2015 годов ПАО «НК «Роснефть». – Режим доступа: https://www.rosneft.ru/upload/site1/document_cons_report/MDA_RUS_4Q2016_CL.pdf

45 Консолидированная финансовая отчетность по стандартам МСФО за 2016 год ПАО «ЛУКОЙЛ» [Электронный ресурс] // Официальный сайт ПАО «НК «ЛУКОЙЛ». – Режим доступа: <http://www.lukoil.ru/FileSystem/9/116579.pdf>

46 Консолидированная финансовая отчетность по стандартам МСФО за 2015 год ПАО «ЛУКОЙЛ» [Электронный ресурс] // Официальный сайт ПАО «НК «ЛУКОЙЛ». – Режим доступа: <http://www.lukoil.ru/FileSystem/9/116607.pdf>

47 Анализ руководством Компании финансового состояния и результатов деятельности за 2016 год ПАО «ЛУКОЙЛ» [Электронный ресурс] // Официальный сайт ПАО «НК «ЛУКОЙЛ». – Режим доступа: <http://www.lukoil.ru/FileSystem/9/116581.pdf>

48 Анализ руководством Компании финансового состояния и результатов деятельности за 2015 год ПАО «ЛУКОЙЛ» [Электронный ресурс] // Официальный сайт ПАО «НК «ЛУКОЙЛ». – Режим доступа: <http://www.lukoil.ru/FileSystem/9/116609.pdf>

49 Львова, О. А. Баланс интересов государства и бизнеса в современных системах налогообложения нефтяного сектора / О. А. Львова // Государственное управление. Электронный вестник. – 2015. - № 50. – С.65-88.

50 Макаркина, Н. Л. Налоговая нагрузка: понятие и методы расчета / Н. Л. Макаркина // Академический вестник. – 2014. - № 1 (27). – С.202-207.

51 Налоговая нагрузка: расчет и законное снижение [Электронный ресурс] проф. изд. / Планово-экономический отдел. – 2011. - №5. – Режим доступа: https://www.profiz.ru/peo/5_2011/nalogovaia_nagruzka/

52 Скороходова, О. Н. Расчет налоговой нагрузки на предприятие / О. Н. Скороходова // Мир науки и образования. – 2016. - № 2 (6). – С.5-12.

53 Кириченко, О. С. Налогообложение в нефтегазовом комплексе: учеб. для вузов / О. С. Кириченко, Л. В. Колядов, Т.В. Кириченко. – Москва: РГБУ им. Губкина, 2016 – 328 с.

54 Налоговый кодекс Российской Федерации. В 2 ч. Ч 2 [Электронный ресурс] : федер. закон от 05.08.2000 года № 117-ФЗ ред. от 23.04.2018. // Справочная правовая система «Консультант Плюс». – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/#dst0

55 О таможенном регулировании в Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон от 27.11.2010 №311-ФЗ ред. от 29.12.2017. // Справочная правовая система «Консультант Плюс». – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_107181/

56 О расчете ставок вывозных таможенных пошлин на нефть сырую и отдельные категории товаров, выработанных из нефти, и признании утратившими силу некоторых решений Правительства Российской Федерации [Электронный ресурс] : постан. правит От 29.03.2013 № 276 от 10.05.2012 // Справочная правовая система «Консультант Плюс». – Режим

доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_144198/92d969e26a4326c5d02fa79b8f9cf4994ee5633b/

57 Проекты, работающие в России на условиях СРП [Электронный ресурс] // Эксперт Online. – Режим доступа : http://expert.ru/ratings/table_35827/

58 О недрах [Электронный ресурс] : закон от 21.02.1992 № 2395-1 ред. от 30.09.2017. // Справочная правовая система «Консультант Плюс». – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_343/

59 История ПАО «ЛУКОЙЛ» [Электронный ресурс] : Официальный сайт ПАО «ЛУКОЙЛ» - Режим доступа: <http://www.lukoil.ru/Company/history>

60 Годовой отчет ПАО «ЛУКОЙЛ» 2017 [Электронный ресурс] // Официальный сайт ПАО «НК «ЛУКОЙЛ». – Режим доступа: <http://www.lukoil.ru/FileSystem/9/219871.pdf>

61 Консолидированная финансовая отчетность по стандартам МСФО за 2017 год ПАО «ЛУКОЙЛ» [Электронный ресурс] // Официальный сайт ПАО «НК «ЛУКОЙЛ». – Режим доступа: <http://www.lukoil.ru/FileSystem/9/207779.pdf>

62 ЛУКОЙЛ обошел «Газпром» по капитализации [Электронный ресурс] // РБК. – Режим доступа : <https://www.rbc.ru/rbcfreenews/5afeebd49a7947d8406c5a24>

63 День инвестора 2018 [Электронный ресурс] : Официальный сайт ПАО «ЛУКОЙЛ» - Режим доступа: <http://www.lukoil.ru/InvestorAndShareholderCenter/ReportsAndPresentations/InvestorDay>

64 Справочник аналитика ПАО «ЛУКОЙЛ» за 2017 год [Электронный ресурс] : Официальный сайт ПАО «ЛУКОЙЛ» - Режим доступа: http://www.lukoil.ru/InvestorAndShareholderCenter/ReportsAndPresentations/AnnualReports_info

65 НДС: характеристика основного налога Российской Федерации [Электронный ресурс] // Юмаев М. М. – Режим доступа : <http://www.yumaev.ru/expert.html>

66 Климова, Н. В. Методические аспекты оценки налоговой нагрузки коммерческих организаций [Электронный ресурс] / Н. В. Климова // Научный электронный архив. – 2011. – Режим доступа: <http://www.econf.rae.ru/article/6073>

67 Основные направления налоговой реформы нефтяной отрасли [Электронный ресурс] // VYGON Consulting. – Режим доступа: <http://vygon.consulting/products/issue-816/>

68 Баландина, А. С. Сравнительный анализ налога на дополнительный доход, налога на финансовый результат и налога на добычу полезных ископаемых при разработке нефтегазовых месторождений / А. С. Баландина // Сибирская финансовая школа. – 2017. - № 3 (122). – С. 46-49.

69 Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2018 год и на плановый период 2019 и 2020 годов [Электронный ресурс] // Министерство финансов РФ. – Режим доступа: https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=119695

70 Палювина А.С., Каширина М.В. Совершенствование системы налоговых льгот при расчете НДС в РФ / А. С. Палювина, М. В. Каширина // Финансовое право и управление. – 2016. - №3. – С. 244-250.

71 Воронина Е. В. Реформирование налогообложения нефтегазовой отрасли: концептуальные основы оценки конфликта финансовых интересов / Е. В. Воронина // Сибирская финансовая школа. – 2018. - № 1 (126). – С. 11-16.

72 Налог не с тонны, а с дохода [Электронный ресурс] // РБК. – Режим доступа : <http://www.rbcplus.ru/news/5b05cdf37a8aa958b2d6c7e0>

73 Новый шаг к реформе нефтяных налогов в России [Электронный ресурс] энерг. бюллетень / аналит центр при прав-ве РФ - Москва, 2017. - Режим доступа: <http://ac.gov.ru/files/publication/a/15657.pdf>

74 Госдума приняла в первом чтении законопроект об НДС для нефтяной отрасли [Электронный ресурс] // Международная информационная группа «Интерфакс». – Режим доступа : <http://www.interfax.ru/business/606726>

75 Введение налога на дополнительный доход: законопроект внесен в Государственную Думу [Электронный ресурс] // Ernst&Young. – Режим доступа: <http://www.ey.com/ru/ru/services/tax/ey-vvedenie-naloga-na-dopolnitelnyi-dokhod-zakonoproekt-vnesen-v-gosudarstvennuyu-dumu>

76 Правительство одобрило налог на дополнительный доход в нефтяной отрасли [Электронный ресурс] // РБК. – Режим доступа : <https://www.rbc.ru/politics/23/11/2017/5a16ae6a9a79479caf12fb40>

77 Александр Новак выступил с докладом по вопросу введения НДС на совещании о развитии нефтяной отрасли в России [Электронный ресурс] // Официальный сайт Министерства энергетики Российской Федерации. – Режим доступа: <https://minenergo.gov.ru/node/9895>

78 О внесении изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации (в части введения налога на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья) [Электронный ресурс] : проект федер. закона РФ № 325651-7 от 28.11.2017 // СОЗД ГАС «Законотворчество». – Режим доступа: <http://sozd.parliament.gov.ru/bill/325651-7>

79 Когалымское нефтяное месторождение [Электронный ресурс] // Месторождения нефти и газа. – Режим доступа : http://www.nftn.ru/oilfields/russian_oilfields/khanty_mansijskij_ao/kogalymskoe/6-1-0-142

80 Усинское нефтяное месторождение [Электронный ресурс] // Месторождения нефти и газа. – Режим доступа : http://www.nftn.ru/oilfields/russian_oilfields/komi_respublika/usinskoe/46-1-0-584

81 Нефтегазоконденсатное месторождение имени Юрия Корчагина [Электронный ресурс] // Месторождения нефти и газа. – Режим доступа : http://www.nftn.ru/oilfields/russian_oilfields/astrakhanskaja_oblast/imeni_jurija_korchagina/55-1-0-1201