

Одна из слабых сторон современной системы налогообложения в нефтегазовом секторе (НГС) – недостаточная гибкость. Если государство и общество заинтересованы в освоении не только лучших, но и относительно худших по качеству объектов, важно дифференцировать налогообложение с учетом качественных характеристик месторождений нефти и газа. О необходимости перехода к гибкой налоговой системе говорят многие специалисты и ученые.

Но при обсуждении выгод гибкого налогообложения мало внимания уделяют издержкам перехода к такой системе. Авторы статьи предлагают соотносить выгоды и издержки, причем не только прямые, но и косвенные, без чего применение гибких подходов к налогообложению представляется малопродуктивным с позиций государства как собственника недр.

---

## Сколько стоят хорошие налоги?

О комплексной оценке институциональных изменений в нефтегазовом секторе

**А. Н. ТОКАРЕВ,**  
кандидат экономических наук,  
Институт экономики и организации  
промышленного производства СО РАН,  
**Е. В. МАЛЫШЕВА,**

Новосибирский государственный технический университет

### Подходы к дифференциации налогообложения

Их можно разделить на две группы: производственные и экономические.

**Производственные подходы** основываются на непосредственном учете параметров добычи, горно-геологических характеристик запасов, технических и технологических показателей освоения и разработки месторождений. Налоговые ставки могут дифференцироваться в зависимости от глубины залегания продуктивных пластов, производительности (дебитов) скважин, периода открытия месторождения, качества и состава добываемой продукции, стадии освоения месторождения.

© ЭКО 2007 г.



Примером наиболее разработанного подхода, эффективно применяемого на практике в течение длительного периода, является дифференциация роялти в Канаде. Например, в провинции Альберта система взимания роялти включает гибкие формулы для расчета, которые применяются к добыче углеводородного сырья из каждой скважины и учитывают множество параметров: различия в экономике и технологии добычи нефти и газа, ценовую чувствительность, продуктивность скважин, этап освоения нефтегазовых ресурсов данной провинции; различия в качестве добываемой продукции.

В отличие от производственных, при **экономических подходах** специальные налоги взимаются в зависимости от уровня рентабельности или отношения накопленного дохода к накопленным расходам. Такие подходы применяются в Норвегии и Великобритании.

Каждый подход имеет свои плюсы и минусы. Обоснование дифференциации налогообложения в недропользовании при производственном подходе не всегда очевидно. Например, крупные месторождения, как правило, экономически более эффективны при разработке, но иногда они могут оказаться менее рентабельными по сравнению с мелкими из-за невыгодного местоположения или низкой продуктивности. Тогда при дифференциации налогообложения в зависимости от уровня добычи оператор маленького месторождения будет платить, например, роялти по пониженной ставке, а большого (но менее рентабельного) – по высокой.

В свою очередь, экономический подход к дифференциации налогообложения может быть невыгоден государству в условиях низких цен на углеводородное сырье, когда низок и общий уровень рентабельности добычи. В этом случае распределение доходов рентного характера может быть не вполне адекватным с точки зрения государства. При экономическом подходе необходимо применение механизма справочных цен на углеводородное сырье, которые должны периодически пересматриваться. Для поддержания работоспособности этого механизма требуются немалые издержки со стороны государства.

Поэтому в мировой практике ни производственный, ни экономический подход к дифференциации налогообложения обычно не применяется в «чистом» виде. Например, при экономическом подходе, как показывает опыт Норвегии или Великобритании, могут использоваться такие элементы, как роялти, гарантирующие некоторый минимальный уровень изъятия рентных доходов в пользу государства. А в рамках производственного подхода к дифференциации налогообложения могут использоваться элементы, учитывающие уровень рентабельности добычи (США).

Для перехода к гибкой системе налогообложения государству следует сопоставлять потенциальные выгоды и издержки, связанные с созданием и последующим действием налоговой системы. Причем данный анализ должен присутствовать при любом подходе к дифференциации, а также учитывать выгоды и издержки как непосредственно государства, так и недропользователей.

### Выгоды и издержки применения гибких подходов

Мировая практика показывает, что при разумном построении гибкое налогообложение в нефтегазовом секторе (в отличие от унифицированного подхода, который сейчас применяется в России) имеет обоюдовыгодный характер: **дополнительные выгоды получают и государство, и недропользователи.**

Государство как собственник недр прежде всего обретает возможность более полного изъятия доходов, непосредственно обусловленных освоением ресурсов нефти и газа – причем не только за счет лучших, но и относительно худших по качеству объектов (эксплуатация последних, приводящая к расширению базы налогообложения, является результатом применения гибких подходов к взиманию налогов). Дополнительные выгоды государства и общества связаны с различными косвенными экономическими и социальными эффектами, которые возникают вследствие расширения масштабов хозяйственной деятельности в секторе.

Эффект для недропользователей (за исключением компаний, которые разрабатывают высокорентабельные месторождения) от применения гибкого налогообложения состоит прежде всего в возможности увеличения массы и нормы прибыли. Но этот рост достигается преимущественно не за счет перераспределения доходов рентного характера, а благодаря их увеличению в результате роста объемов производства, который был бы невозможен при унифицированном налогообложении.

Говоря о выгодах, нельзя забывать о том, что применение гибких подходов к налогообложению связано с рядом **издержек**. Для государства эти издержки связаны с разработкой подходов, а затем законов и нормативных документов по гибкому налогообложению, а также с усложнением системы администрирования. Последнее обусловлено необходимостью организации мониторинга освоения месторождений по широкому ряду геологических и технико-экономических показателей, а также контроля обоснованности издержек компаний (прежде всего, при экономическом подходе) с использованием механизмов технического регулирования.

На стадии формирования гибкой системы налогообложения важнейшую роль приобретают издержки по изменению нормативно-правовой базы, связанные с разработкой, рассмотрением и последующим принятием экономических законопроектов. Приведем некоторые оценки.

Аудиторско-консалтинговой компанией «ФБК»<sup>1</sup> на основе расходов федерального бюджета на функционирование законодательных органов государственной власти были оценены издержки на рассмотрение и прохождение законопроектов. Например, в 2003 г. они составили 2,6 млрд руб. на 642 законопроекта, рассмотренных Государственной думой РФ, то есть около 4,1 млн руб. в расчете на один законопроект.

На основе данных о тендерах, проводимых Министерством экономического развития и торговли РФ (МЭРТ) в 2003 г. и непосредственно связанных с разработкой нормативно-правовой базы, была рассчитана средняя цена подготовки «экономического» законопроекта. Она составила около 0,9 млн руб.

---

<sup>1</sup> Экономические издержки законотворчества. Аналитический доклад. Аудиторско-консалтинговая компания «ФБК». М., 2004.

Оценка стоимости внесения законопроекта, предложенная экспертами фонда «ИНДЕМ», составляет 250 тыс. дол. (около 7 млн руб.).

Разработка законопроектов для сферы недропользования – существенно более трудоемкая и затратная процедура, чем во многих других случаях. Так, по данным МЭРТ РФ, только для первых стадий процесса разработки системы гибкого налогообложения в нефтедобыче потребовалось 900 тыс. дол.<sup>2</sup>

Издержки формирования новой налоговой системы носят в значительной степени «моральный» характер. Государство обычно неохотно признает недостатки созданной системы управления и тот факт, что существующие административно-управленческие органы не в состоянии адекватно решать поставленные задачи. Перестройка норм и правил, реформирование системы управления требуют значительных усилий и времени. При этом необходимо преодолеть сопротивление компаний, не заинтересованных в новых нормах и правилах, например, разрабатывающих высокорентабельные месторождения. Такие компании обладают значительными финансовыми ресурсами и могут существенно влиять на принятие решений по переходу на гибкую систему налогообложения, лоббируя свои интересы.

При разработке и внедрении новой (обычно более сложной) налоговой системы существует риск принятия ошибочных или не вполне точных решений. Вследствие этого новые нормы и правила могут оказаться не столь эффективными, как ожидалось. Вероятность ошибки возрастает при недостатке опыта и при попытках выстроить сложную всеобъемлющую систему, которая отражала бы все особенности функционирования и развития сектора. Созданная система по качественным параметрам может оказаться достаточно эффективной, но слишком громоздкой и дорогой в «эксплуатации». В данном случае издержки риска ошибочных решений, связанных с внутренним механизмом действия системы, трансформируются в дополнительные административные издержки.

---

<sup>2</sup> Концепция нового механизма расчета НДС обойдется в 900 тыс. дол. // Время новостей. 2004. 1 ноября.

Издержки администрирования выходят на первый план для государства в условиях уже действующей гибкой налоговой системы. Как правило, это прямые расходы, связанные с разработкой и принятием технических регламентов и иных подзаконных актов, разносторонним мониторингом ситуации в нефтегазовом секторе и содержанием органов управления, которые занимаются контролем, учетом и сбором налогов с недропользователей. И хотя по своей абсолютной величине издержки администрирования могут быть весьма значительными, они существенно меньше тех выгод, которые получает государство в результате применения гибкой налоговой системы.

В современных условиях в России сложность оценки издержек государства на практике возникает в связи с тем, что трудно выделить расходы на отдельные направления деятельности. Кроме того, отсутствие опыта реализации гибких систем налогообложения, отдельного учета нефтегазовых операций по объектам и скважинам, рыночного механизма ценообразования нефти позволяют делать лишь оценочные суждения о величине тех или иных затрат государства. Переход к гибкой налоговой системе связан с усилением жесткости комплекса институциональных условий в сфере налогообложения (контроль издержек производства и цен) и недропользования (контроль процессов разработки месторождений и экологической безопасности). Поэтому имеет смысл сопоставить издержки администрирования при различной степени жесткости институциональных условий, которые определяются развитостью систем регулирования, полнотой действующих норм и правил.

### **Сравнение издержек при двух подходах**

Это можно сделать на примере двух крупных нефтегазодобывающих регионов мира: Ханты-Мансийского автономного округа в России (мягкие институциональные условия функционирования нефтегазового сектора) и канадской провинции Альберта (жесткие институциональные условия). Расходы Департамента по нефти, газу и минеральным ресурсам администрации Ханты-Мансийского АО составили

в 2005 г. более 660 млн руб. Добыча в этом же году на территории округа достигла 267,9 млн т нефти и более 27,5 млрд м<sup>3</sup> газа. Соответственно, затраты на единицу добытого углеводородного сырья оцениваются на уровне 2,3 руб. в расчете на 1 т нефтяного эквивалента. Эти показатели представляют собой оценку величины удельных затрат на мониторинг и контроль процессов освоения недр при отсутствии дифференциации в налогообложении нефтедобычи. В канадской провинции Альберта расходы Департамента энергетики (в составе Министерства энергетики, которое занимается регулированием сектора) в том же году составили около 109 млн кан. дол. В результате удельные издержки при жестких институциональных условиях оцениваются на уровне 12–14 руб./т нефтяного эквивалента (с учетом добычи природного газа и битуминозных песков), то есть в 5–6 раз выше, чем при мягких (Ханты-Мансийский АО).

С точки зрения практической реализации тех или иных подходов к дифференциации налогообложения, необходимо учитывать и дополнительные издержки, возникающие непосредственно в нефтегазовом секторе. При разработке и применении гибкой налоговой системы издержки недропользователей включают: технические издержки; издержки администрирования; издержки, вызванные усилением системы государственного мониторинга и контроля.

Технические издержки связаны с установкой и эксплуатацией дополнительного оборудования, например контрольно-измерительного, что является необходимой предпосылкой для организации раздельного учета объемов производимой продукции и затрат по объектам разработки: месторождениям, залежам, а возможно, и скважинам.

Издержки администрирования выражаются, главным образом, в усложнении функций учета и отчетности (бухгалтерской, финансовой, налоговой, статистической) в рамках добывающих компаний. При переходе к гибкой системе налогообложения в компаниях нефтегазового сектора может возникнуть необходимость развертывания дополнительных систем учета, изменения структуры управления, переподготовки кадров.

Издержки недропользователей, связанные с усилением системы государственного мониторинга и контроля (повышение жесткости институциональных условий), могут быть весьма разнообразными. Прямые издержки (расходы) обуславливаются необходимостью более строгого соблюдения требований лицензионных соглашений, технологической дисциплины, экологических нормативов, а соответственно, применением дополнительного или более дорогостоящего оборудования и повышения квалификации персонала. Для иллюстрации можно привести пример различий в уровне расходов на охрану окружающей среды у компаний, работающих в мягких и жестких институциональных условиях. Так, удельные экологические издержки российской компании «ЛУКОЙЛ» в 2004 г. составляли 100,6 руб./т добытой нефти, «Сургутнефтегаза» – 136 руб./т, тогда как у норвежской нефтегазодобывающей компании Norsk Hydro – около 6,8 евро/т, или более 230 руб./т.

Косвенные издержки (уменьшение доходов) для недропользователей могут выражаться в сокращении чистой прибыли в результате перераспределения доходов рентного характера – увеличения доли государства в данных доходах. Такого рода издержки более вероятны в случае разработки высокорентабельных месторождений, отдача от которых для государства при негибкой налоговой системе может быть не вполне адекватной. Косвенные издержки сектора в связи с применением гибких налоговых механизмов покажем на примере компании «ЮКОС», которая в начале 2000-х годов разрабатывала высокопродуктивные месторождения. Введение нового унифицированного налога на добычу полезных ископаемых привело к тому, что удельные налоговые платежи «ЮКОСа» (без налога на прибыль) снизились с 28,1 до 22,5 дол./т.

Приведенные примеры подтверждают тот факт, что реализация гибких налоговых систем связана с дополнительными издержками как со стороны государства, так и компаний-недропользователей. Тем не менее **использование гибких систем налогообложения в нефтегазовом секторе, как показывает опыт многих стран, в целом яв-**



ляется выгодным и для государства, и для недропользователей: стороны окупают свои издержки за счет получения дополнительных доходов, вовлечения в хозяйственный оборот новых ресурсов углеводородного сырья. Проводя институциональные преобразования в нефтегазовом секторе (включая разработку и реализацию гибких подходов к налогообложению), государство должно ориентироваться на эффективность проводимой политики, то есть учитывать соотношение потенциальных выгод и затрат для всех участников процессов недропользования (рисунок).



**Выгоды и издержки применения гибких подходов к налогообложению нефтегазового сектора**

## Экономическая оценка вариантов изменения институциональных условий

В секторе экономических проблем развития Западно-Сибирского нефтегазового комплекса ИЭиОПП СО РАН разработан методический подход, который позволяет оценивать издержки и выгоды, связанные с применением той или иной налоговой системы в институциональных условиях разной степени жесткости<sup>3</sup>. Одна из задач, которая решается с использованием данного методического подхода, состоит в оценке различных институциональных условий в сфере использования нефтегазовых ресурсов. Основные направления изменения последних, с точки зрения повышения социально-экономических выгод освоения недр для общества, должны быть связаны с переходом от мягких институциональных условий в сфере пользования недрами к более жестким, и от унифицированного налогообложения к гибкому, основанному на экономическом подходе.

Результаты расчетов, проведенных на примере проекта освоения одного нефтяного месторождения, показывают, что по мере ужесточения институциональных условий наблюдаются нелинейный ускоряющийся рост издержек государства, связанных с поддержанием соответствующего режима налогообложения и недропользования, и замедляющийся рост величины дополнительных выгод. Максимальный уровень издержек характерен в случае полноценной реализации системы гибкого налогообложения, основанной на экономическом подходе (включая налог на сверхприбыль). При этом уровень рентабельности освоения месторождения для недропользователя приближается к минимально допустимому значению – 15%.

Отсюда следует вывод, что реализация гибких подходов к налогообложению нефтегазового сектора должна происходить поэтапно, а каждый ее шаг должен быть синхронизирован с мероприятиями по реформированию других

---

<sup>3</sup> *Крюков В. А., Токарев А. Н.* Особенности недропользования в России: анализ с позиции институционального подхода // Вестник НГУ. Серия: Социально-экономические науки. 2005. Т. 5, вып. 2. С. 110–123.

элементов системы регулирования, с развитием рынка углеводородов. Необходим учет взаимосвязанности и взаимобусловленности норм и правил в сфере налогообложения и сфере пользования недрами. Выгоды государства и недропользователей зависят не только от того, на основе каких налогов построена система налогообложения, но также и от степени развития системы государственного регулирования сектора, включая мониторинг и контроль как в сфере недропользования, так и налогообложения.

Действующая у нас в нефтегазовом секторе унифицированная (негибкая) налоговая система соответствует современным российским условиям: при относительно мягких институциональных условиях гибкие налоговые системы не будут эффективными. Дифференциация налоговой системы должна проводиться с одновременным усилением государственного контроля в сфере как недропользования, так и налогообложения. Отсутствие должного контроля хотя бы в одной из этих сфер сведет на нет усилия государства по реализации гибких налоговых систем – особенно построенных на экономических принципах.

Производственный же подход к дифференциации налогообложения становится эффективным при жестких институциональных условиях в сфере недропользования. При этом возрастают издержки государства на мониторинг и контроль процессов разработки месторождений, но сокращаются издержки, вызванные оппортунистическим поведением недропользователей, – «управлением» производственными показателями, «оптимизацией» уровня налоговой нагрузки.

Рост социально-экономических выгод сочетается с приемлемым уровнем рентабельности освоения месторождения для инвестора. Важно, чтобы повышение жесткости институциональных условий применительно к месторождениям, находящимся на поздних стадиях освоения, и низкорентабельным объектам обязательно было компенсировано повышением гибкости системы налогообложения. В этом случае и общество в целом, и нефтегазовые регионы получают реальные дополнительные социально-экономические эффекты (вместо гипотетических прямых налоговых выгод).