

## ВЛИЯНИЕ НАЛИЧИЯ ПОИСКОВЫХ АКТИВОВ НА НАЛОГОВУЮ НАГРУЗКУ ОРГАНИЗАЦИИ

Зылёва Н.В.<sup>1</sup>

<sup>1</sup>ФГБОУ ВПО «Тюменский государственный университет», Тюмень, Россия (625003, г.Тюмень, ул. Семакова, 10), e-mail: zyileva@mail.ru

---

Налоговая нагрузка, влияющая на финансовое положение хозяйствующего субъекта, всегда являлась камнем преткновения между государством и налогоплательщиком. Пока есть государство, пока есть частная собственность – государству будет требоваться финансирование за счет этой собственности в виде налогов (других достаточных источников для этого практически не существует), а владельцы этих источников, то есть налогоплательщики, будут этому противостоять посредством попыток уменьшить свое налоговое бремя. Весомую долю в структуре налоговых платежей нефтегазодобывающих компаний занимает налог на имущество. В состав имущества нефтегазодобывающих компаний, осуществляющих поиск, оценку и разведку полезных ископаемых, входят материальные и нематериальные поисковые активы, влияние наличия которых на налогооблагаемую базу по налогу на имущество проанализировано в данной статье.

---

Ключевые слова: налоговая нагрузка, налоговая минимизация, поисковые активы, реклассификация активов

## THE IMPACT OF EXPLORATION ASSETS EXISTENCE ON THE ORGANIZATION'S TAX BURDEN

Zyleva N.V.<sup>1</sup>

<sup>1</sup>Tyumen State University, Tyumen, Russia (625003, Tyumen, Semakova street, 10), e-mail: zyileva@mail.ru

---

The article gives a valuable information about the tax burden which is a stumbling block between the state and the taxpayer. On the one hand, the State is in sore need of financing at the expense of taxes on the enterprises. But on the other hand, taxpayers will always resist to it by reducing the tax burden. It is specially noted that the better part in structure of tax payments of the oil and gas extracting companies is the property tax. The oil and gas extracting companies are carrying out search, an assessment and investigation of minerals. The intangible and the tangible exploration assets are a part of their property. Attempts are made to analyze to impact of this exploration assets on the tax base of the companies property tax.

---

Keywords: tax burden, tax minimization, exploration assets, classification of assets

В целях финансового обеспечения деятельности государства с организаций взимаются налоги. Налоговая нагрузка нефтегазодобывающих компаний всегда была высокой. Кроме налогов, уплачиваемых большинством организаций, таких как НДС, налог на прибыль, налог на имущество, добывающие компании платят налог на добычу полезных ископаемых, а также лицензионные платежи на пользование недрами. Большинство нефтегазодобывающих компаний считают их налоговую нагрузку несправедливой и заявляют, что «отбирать у отрасли всю прибыль недальновидно, поскольку специфика ее такова, что без солидных вложений в геологоразведку, обустройство и создание инфраструктуры добыча может упасть» [2, с.12].

Уменьшение налогов, это процесс, обязательными участниками которого являются плательщик налогов и государство с присущими им специфическими целями, которые обусловлены интересами, потребностями и задачами каждой стороны. Пока есть государство, пока есть частная собственность – государству будет требоваться

финансирование за счет этой собственности в виде налогов (других достаточных источников для этого практически не существует), а владельцы этих источников, то есть налогоплательщики, будут этому противостоять посредством попыток уменьшить свое налоговое бремя. [5, с.29].

Производственные фонды нефтегазодобывающих и геологоразведочных компаний весьма дорогостоящие, в связи с чем, обязательства по налогу на имущество организации начисляются немалые. Налогом на имущество организации, согласно статье 374 главы 30 НК РФ, облагается имущество, учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств [1]. Однако, с 2012 года, организации, осуществляющие поиск, оценку и разведку полезных ископаемых на определенном участке недр, согласно ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов» [3], могут учитывать дорогостоящие оборудования, агрегаты и установки не в составе основных средств, а в составе материальных поисковых активов, в связи с чем, возникает возможность для уменьшения налоговой нагрузки, которой можно воспользоваться. Стремление плательщика уменьшить свои налоговые платежи обозначается достаточно большим количеством терминов. Вместе с тем, учитывая основное содержание данного явления, многие авторы чаще всего предлагают использовать единое определение – налоговая минимизация [5, с.30]. Рассмотрим возможности целенаправленных действий плательщика налога на имущества организаций, которые позволят в определенной степени уменьшить его обязательные выплаты в бюджет.

С 2012 году на территории Российской Федерации действует ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов», которое ввело в российскую учетную практику особую категорию активов – «поисковые активы». В отличие от ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и 14/2007 «Учет нематериальных активов», ПБУ 24/2011 не предусматривает перечень условий, единовременное выполнение которого позволяет принять объект к учету в качестве поискового актива. На наш взгляд, отсутствие данного перечня условий связано с тем, что специфика геологоразведочного производства в непредсказуемости точного времени выполнения работ (и, следовательно, использования поисковых активов) и факта получения экономических выгод от полученного результата (при получении информации об отсутствии залежей полезных ископаемых или о неэффективности их добычи). Поскольку ПБУ 24/2011 не дает определение новому термину, нами предложена следующая его трактовка: поисковый актив – особая категория активов, возникшая в связи с вероятностным характером геологоразведочных изысканий, не предусматривающая выполнение всех условий признания активов (например, таких как, использование объекта в течение длительного времени или способность приносить экономические выгоды в будущем).

Поисковые активы, согласно нормам российского стандарта, делятся на нематериальные и материальные поисковые активы. Положение приводит примеры, что может быть отнесено к материальным поисковым активам, а что к нематериальным. Так, согласно нормам пункта 7 ПБУ 24/2011, к материальным поисковым активам можно отнести используемые в процессе поиска, оценки и разведки полезных ископаемых систему трубопроводов и прочие сооружения; специализированные буровые установки, насосные агрегаты, резервуары и прочее оборудование; транспортные средства и т.д. К нематериальным поисковым активам, в соответствии с пунктом 8, могут быть отнесены лицензии, дающие право на выполнение работ по поиску, оценке и (или) разведке полезных ископаемых; результаты различных исследований (топографических, геологических и геофизических, отбор образцов); иная геологическая информация о недрах, результаты разведочного бурения, оценка коммерческой целесообразности добычи. Перечень, указанный в статьях, является приблизительным, что обязывает организацию в учетной политике прописать, по каким признакам поисковые затраты будут признаваться в качестве материальных или нематериальных поисковых активов.

Поскольку актив может считаться поисковым, только при условии его использования в процессе поиска, оценки и разведки полезных ископаемых, то в тот момент, когда в отношении разведанного участка недр установлена и документально подтверждена коммерческая целесообразность добычи, признание поисковых активов должно быть прекращено. В подобном случае, поисковые активы должны быть переведены в состав основных средств, нематериальных или иных активов (включая поисковые активы, предназначенные для использования на других участках). В случае если добыча полезных ископаемых на участке недр признана организацией бесперспективной, поисковые активы, относящиеся к данному участку недр, списываются, за исключением случаев, когда они продолжают использоваться в деятельности организации. Следовательно, поисковые активы – это лишь часть фактических затрат на создание основных средств или нематериальных активов (при условии перевода поисковых активов в состав основных средств или нематериальных активов организации), прочие расходы (при условии списания данных объектов) или же поисковые активы нового разведываемого участка недр.

Таким образом, в целях налоговой минимизации, добывающим компаниям, имеющим несколько лицензионных участков разведки, выгоднее материальные поисковые активы, по возможности, не переводить в состав основных средств (уменьшая тем самым налогооблагаемую базу по налогу на имущество), а учитывать в составе поискового актива нового участка.

Следует отметить, что поиск, оценку и разведку полезных ископаемых могут осуществлять как добывающие компании (на этапе подготовки к добыче) (например, ОАО «Газпром») так и компании, для которых геологоразведка – основной вид деятельности (например, ООО «Газпром геологоразведка») и, следовательно, все их имущество необходимо для осуществления процесса поиска, оценки и разведки полезных ископаемых. На наш взгляд, дискуссионным является вопрос, можно ли все основные средства компании, вид деятельности которой – разведка полезных ископаемых, считать материальными поисковыми активами? Поскольку перечень, указанный в соответствующей статье ПБУ 24/2011, является приблизительным и открытым, то однозначного ответа на данный вопрос нет.

И еще одна, на наш взгляд, возможность уменьшения налогооблагаемой базы по налогу на имущество – регулирование первоначальной стоимости основного средства, возникшего в связи с реклассификацией поискового актива.

Как прописано в ПБУ 24/2011 материальные поисковые активы, как правило, переводятся в состав основных средств, нематериальные поисковые активы – в состав нематериальных активов организации. Однако в отдельных случаях стоимость нематериального поискового актива может формировать фактическую стоимость основных средств организации. Например, затраты на геологоразведочные работы, относящиеся к конкретным скважинам, признанные в составе нематериальных поисковых активов, могут быть включены в фактическую стоимость скважин при их признании объектами основных средств организации. На наш, взгляд, такой перевод, увеличит первоначальную стоимость основного средства и, тем самым, приведет к увеличению налога на имущество. Целесообразнее, перевести данный нематериальный поисковый актив в нематериальный актив и начислять амортизацию, влияющую только на налог на прибыль, а не в состав основных средств, наличие которых является объектом еще и налога на имущество организации.

Трудность учета капитальных затрат на геологоразведочные работы связана с тем, что целью разведочных работ является получение информации о состоянии недр. Информация – это объект учета, не имеющий материально-вещественной формы. Однако чтобы получить некоторую информацию, строят поисково-разведочные скважины, которые в свою очередь имеют вещественную форму. При этом трудно отделить затраты на строительство скважины от затрат на получение геологоразведочной информации, что непосредственно приводит к трудности применения ПБУ. Так, например, комитет «Нефтегаз» фонда «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр», также видит проблему в признании и классификации результатов бурения

геологоразведочных скважин на этапе поиска, оценки и разведки полезных ископаемых [4]. Поскольку в соответствующей норме ПБУ 24/2011 (п.8) не детализировано какие именно затраты на получение результатов разведочного бурения могут включаться в нематериальные поисковые активы, не ясно, могут ли затраты на бурение геологоразведочной скважины входить в совокупность затрат на получение результатов разведочного бурения. Так как скважины имеют материально-вещественную форму, ответ на данный вопрос не очевиден. Более того, и в п.7 ПБУ 24/2011, как указано выше, в качестве материальных поисковых активов геологоразведочные скважины тоже прямо не поименованы. Таким образом, поскольку компания сама решает (и устанавливает это в учетной политике), какие затраты формируют материальный поисковый актив (реклассифицируемый в дальнейшем в основные средства), а какие – нематериальный поисковый актив (переводимый в нематериальные активы), на этом можно тоже уменьшить в дальнейшем налоговый платеж по налогу на имущество. Например, комитет «Нефтегаз» предлагает затраты на строительство опорных, параметрических, структурных и поисково-оценочных скважин включать в стоимость нематериальных поисковых активов, поскольку их бурение предназначено преимущественно для получения геологической информации об участке недр. В материальные поисковые активы предлагается включать только разведочные скважины, поскольку их бурение предназначено, в том числе для дальнейшего использования скважины в качестве основного средства (организация предполагает наличие в месте бурения скважины залежей нефти и газа).

Таким образом, формируя учетную политику, нефтегазодобывающие компании, проводящие разведку полезных ископаемых, могут продумать положения, касающиеся формирования и реклассификации материальных и нематериальных поисковых активов с учетом возможной минимизации налога на имущество.

Налоговый кодекс РФ прописывает принцип «все сомнения в пользу налогоплательщика». Это связано с тем, что даже применение самых репрессивных мер по отношению к налогоплательщикам, стремящимся уменьшить свои налоговые платежи, не даст ожидаемого результата и не приведет к тому, что все перестанут уклоняться от уплаты налогов и начнут исправно платить налоги. Ведь в итоге все зависит от определения правовых границ дозволенного и недозволенного в этой сфере. Так, если Закон не признает действия налогоплательщика по защите своей собственности противозаконными, то плательщик действует легально, хотя бы до тех пор, пока этот Закон не отменен или не изменен.

#### **Список литературы**

1. Налоговый Кодекс РФ. Часть вторая. Глава 30 «Налог на имущество организаций» // Электронный ресурс – нормативно-справочная база «Консультант плюс».
2. Никитин П. Б. Оценка эффективности инвестиций в освоение месторождений газа на шельфе РФ в современных экономических условиях / П. Б. Никитин, П. П. Никитин, И. А. Зюзина // Минеральные ресурсы России. Экономика и управление. – 2013. – №2. – С. 11-17.
3. Положение по бухгалтерскому учету «Учет затрат на освоение природных ресурсов» (ПБУ 24/2011) Приказ Минфина РФ № 125н от 06.10.2011 г. // Электронный ресурс – нормативно-справочная база «Консультант плюс».
4. Разъяснение Р-Х/2014-ОК-Нефтегаз «Признание и классификация результатов бурения геологоразведочных скважин на этапе поиска, оценки и разведки полезных ископаемых» Фонда «НРБУ «БМЦ» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://bmcenter.ru/Files/R-Neftezaz-Klassifikaciya\\_poiskovich\\_aktivov](http://bmcenter.ru/Files/R-Neftezaz-Klassifikaciya_poiskovich_aktivov) (дата обращения: 20.11.2014)
5. Руф Ю.Н. Налоговые расчеты в бухгалтерском деле: учебное пособие – Тюмень: Издательство Тюменского государственного университета, 2007. – 115с.

**Рецензенты:**

Журавкова И.В., д.э.н., профессор кафедры экономической безопасности, учета, анализа и аудита Финансово-экономического института, ФГБОУ ВПО «Тюменский государственный университет», г.Тюмень;

Шилова Л.Ф., д.э.н., заведующий кафедрой экономической безопасности, учета, анализа и аудита Финансово-экономического института, ФГБОУ ВПО «Тюменский государственный университет», г.Тюмень.