

УДК 656.2.033.92

**КОНСОЛИДИРОВАННОЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ
КРУПНЫХ ИНТЕГРИРОВАННЫХ СТРУКТУР
(НА ПРИМЕРЕ БЕЛОРУССКОЙ ЖЕЛЕЗНОЙ ДОРОГИ)**

Д.Н. КУШНЕРОВ

(Белорусский государственный университет транспорта, Гомель)

Определены роль и значение крупных интегрированных структур в экономике страны. Изучены теоретические аспекты налогообложения крупных объединений и преимущества придания им статуса консолидированных плательщиков налогов. Установлен перечень налогов, по которым возможна консолидация. Обоснована целесообразность и выработаны методические подходы, необходимые для внедрения в Республике Беларусь института консолидированных плательщиков налогов. На примере Белорусской железной дороги выработаны подходы к планированию налоговых баз по налогам на добавленную стоимость и на прибыль, учитывающие особенности осуществления перевозочного процесса. Приведены механизм налоговой консолидации и методика консолидированного налогообложения для железнодорожного транспорта. Установлены роль и значение бюджетирования в управлении финансами сложных интегрированных структур, а также место в нем налогового бюджетирования. Определены принципы и разработана методика налогового бюджетирования для консолидированных плательщиков налогов.

Введение. В современном мире определяющую роль в функционировании экономических систем, повышении эффективности производства, обеспечении устойчивого экономического роста играют крупные хозяйственные структуры. Среди множества сложных систем наибольшее распространение получили крупные интегрированные структуры, ориентированные на финансово-промышленную деятельность. Такие структуры, способствуя решению ряда фундаментальных проблем экономики, представляют собой особую категорию плательщиков налогов, для которой многие страны разрабатывают специальные налоговые механизмы, наиболее распространенный из которых – введение режима консолидированного налогообложения. Однако, несмотря на очевидные преимущества налоговой консолидации как для плательщиков, так и для государства и наличие обширного материала по данной проблематике за рубежом, в Беларуси отсутствуют исследования, в которых крупные интегрированные структуры рассматриваются в качестве самостоятельных плательщиков налогов.

В научных разработках таких авторов, как М.А. Базилевич, С.О. Бондарева, А.В. Брызгалин, Л.А. Велячко, С.С. Глазова, А.Л. Жук, Е.Ф. Киреева, М.В. Мясникович, Н.В. Пархоменко, В.П. Прохоренко, Д.М. Смирнов, В.В. Судник, В.А. Цветков, Д.Г. Черник, С.Д. Шаталов, Т.Ф. Юткина, Ю.И. Юшко, и других изучаются проблемы функционирования крупных интегрированных структур без выделения их в особую категорию плательщиков налогов либо исследуются отдельные аспекты консолидированного налогообложения на примере субъектов хозяйствования.

Признавая важность разработок указанных авторов и ценность полученных ими результатов, необходимо отметить, что до настоящего времени в Республике Беларусь отсутствовали исследования, в которых организации железнодорожного транспорта рассматриваются в качестве консолидированного плательщика налогов. Учитывая роль и значение железнодорожного транспорта в экономике нашей страны, а также наличие всех предпосылок для отнесения его к категории консолидированных плательщиков налогов (теснейшие внутренние связи, технологическая взаимоувязка, единство цели и стратегии), исследование данной проблематики является весьма актуальным. Все это вызывает необходимость в разработке конкретного практического инструментария по адаптации механизма консолидированного налогообложения в рамках конкретной крупной интегрированной структуры, позволяющего определять налоговые базы для налогов, по которым возможна налоговая консолидация, а также создавать информационную базу для формирования консолидированным плательщиком налоговых деклараций по налогам и их уплате.

Основная часть. Характерной чертой мировой экономики начала XXI века становится активное развитие интеграции субъектов, в роли которых в условиях глобализации все чаще выступают уже не отдельные страны, а группы предприятий. Потенциал воздействия ряда крупных структур на экономические процессы сопоставим уже с государственными ведомствами и региональными администрациями. Среди множества сложных систем наибольшее распространение получили крупные интегрированные структуры, ориентированные на финансово-промышленную деятельность. Они обусловлены спецификой инфраструктуры бизнеса базовых отраслей, характерными чертами которых является ресурсоемкость и энергоемкость производства, и значительной потребностью в финансовых ресурсах. При всем многообразии конкретных форм объединения предприятий, среди основных целей интеграции можно выделить следующие: привлечение дополнительных финансовых ресурсов, более тесная производственная коопе-

рация, единая сбытовая стратегия. Крупные интегрированные структуры способствуют решению ряда фундаментальных проблем экономики: привлечение капитала для осуществления крупных проектов; диверсификация рисков; способствование осуществлению научно-технического прогресса; поддержка заведомо убыточных видов деятельности, имеющих ярко выраженный социальный характер.

Крупные объединения, располагая значительными ресурсами и доминируя во многих сферах человеческой деятельности, являются одновременно и крупными плательщиками налогов, что выделяет их в особую категорию, для которой многие страны разрабатывают специальные налоговые условия. Одна из форм государственной политики разумной и стимулирующей поддержки крупных интегрированных структур – введение консолидированного налогообложения. При налоговой консолидации группа компаний с абсолютным или преимущественным участием одних в других воспринимается как одна экономическая единица для целей налогообложения, финансовые результаты при расчете налогов определяются на уровне группы в целом, при этом внутригрупповые финансовые взаимоотношения из расчетов исключаются. Головная компания данной группы принимает на себя большую часть налоговых обязательств группы. Основная идея введения института налоговой консолидации заключается в том, что он отвечает принципу целесообразности, так как налоговое бремя консолидированного налогоплательщика соответствует реальному экономическому положению определенной группы компаний в большей степени, чем при раздельном налогообложении организаций, входящих в такую группу. Сложноорганизованные бизнес-структуры работают в тесной связке, ориентируются на одни и те же финансовые результаты, зачастую объединены одним руководством в той или иной степени. Соответственно, с точки зрения налогообложения их целесообразно при определенных условиях рассматривать не как отдельных налогоплательщиков, а как одно целое – консолидированного налогоплательщика.

На сегодняшний день сформировалось *два основных типа консолидированного налогообложения*:

- *первый* из них основан на концепции консолидированного налогоплательщика, при котором все члены группы рассматриваются для целей налогообложения как обособленные подразделения единого налогоплательщика, исчисление налогов происходит на основе консолидированного учета, а составление налоговой декларации и уплата налога производится головной компанией группы. Данный тип налоговой консолидации применяется в Австрии, Австралии, Дании, Испании, США, Франции, Японии, Мексике, России;

- *второй* тип характерен для стран, правила налогообложения групп компаний в которых таковы, что при формальном отсутствии концепции единого налогоплательщика фактически обеспечивается консолидация налоговых обязательств группы. Такой тип налоговой консолидации реализуется в различных формах: передача финансового результата (прибыли или убытка) до налогообложения от дочерних компаний группы к головной компании, и затем – исчисление общего налогового обязательства группы (Германия, Италия, Швеция); передача убытков одного члена группы любому другому, имеющему прибыль (Великобритания, Кипр, Мальта, Норвегия); налоговые обязательства исчисляются отдельно каждой компанией группы, а затем агрегируются на уровне головной компании (Люксембург, Португалия) [1].

На наш взгляд, более приемлемым является первый тип налоговой консолидации, когда группа компаний рассматривается как самостоятельный консолидированный налогоплательщик и налоги рассчитываются и уплачиваются на основании сводного учета по всей группе. Именно в этом случае и проявляется основная суть налоговой консолидации – группа организаций, исходя из наличия между ними тесных взаимосвязей, рассматривается по результатам своей деятельности как единый плательщик налогов, поскольку каждая организация, входящая в группу, работает на этот результат и может оказать на него влияние. Налоговая консолидация второго типа представляет собой различные математические способы реализации правила, при котором налогом облагается общий результат деятельности группы предприятий в целом, но при этом группа не рассматривается как единый организм и, соответственно, утрачивается базовая идея консолидации. Определение налогов за всю группу объединившихся предприятий – это уже следствие, причиной которого является признание статуса консолидированного плательщика. Таким образом, полноценная налоговая консолидация может быть достигнута только в случае, когда группа взаимосвязанных организаций рассматривается как самостоятельный плательщик налогов.

Учитывая все вышесказанное, нами предлагается следующее определение консолидированного плательщика: *Консолидированный плательщик налогов – высокоинтегрированная структура, в которой каждый субъект, входящий в ее состав, оказывает влияние на общий результат деятельности, и которая является самостоятельным плательщиком налогов исходя из совокупных доходов.*

Одним из вопросов, который по-разному решается в разных странах, является определение конкретных налогов, по которым интегрированные структуры признаются консолидированными плательщиками. Для решения этого вопроса обратимся к базовой идее налоговой консолидации: группа предприятий связана единой стратегией, нацелена на достижение общего результата и потому рассматривается как единый организм, как консолидированный плательщик. Кроме того, полноценная консолидация может быть достигнута только в том случае, когда конечные результаты деятельности определяются на уровне группы в целом.

Исходя из вышесказанного, считаем, что в качестве налогов, по которым возможна консолидация, должны выступать платежи, объектом налогообложения для которых является совокупный результат. Под совокупным результатом деятельности группы объединившихся организаций понимаются доходы консолидированного плательщика, а в качестве налоговой базы должны выступать выручка и прибыль. То есть признание того, что интегрированные структуры следует рассматривать в качестве отдельного самостоятельного плательщика, уже само по себе определяет те налоги, которые могут уплачиваться этим плательщиком, – это налоги из выручки и из прибыли интегрированных структур. К таким платежам относятся два налога, присутствующие в налоговых системах практически любой страны мира: налог на добавленную стоимость и налог на прибыль.

Рассмотрим разработанный нами **механизм налоговой консолидации**, позволяющий ввести в государстве режим консолидированного налогообложения:

1) высокоинтегрированная структура после заключения договора между организациями, входящими в ее состав, образует новый субъект налоговой системы – консолидированный плательщик налогов;

2) консолидированный плательщик признается единственным плательщиком налогов, исчисленных по совокупным результатам деятельности высокоинтегрированной структуры в целом, все остальные субъекты утрачивают статус плательщиков по данным налогам;

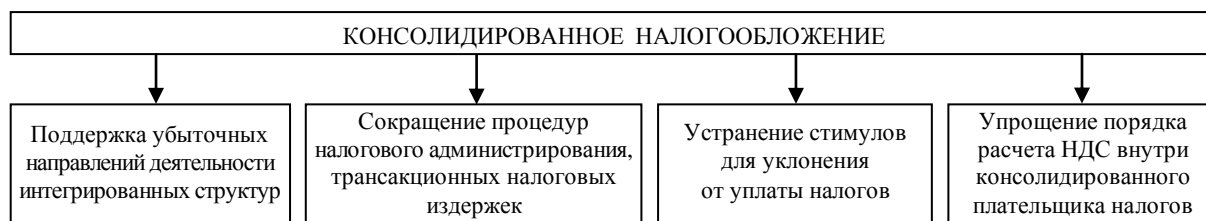
3) на стадии формирования консолидированного плательщика определяется периметр группы (круг организаций, которые имеют право на включение в состав консолидированного плательщика) и параметры объединения (условия, которые необходимо выполнить до объединения всем предполагаемым участникам группы);

4) финансовые результаты деятельности определяются только на уровне консолидированного плательщика, при этом прибыли одних участников группы суммируются с убытками других участников;

5) финансовые взаимоотношения между участниками группы, а также перемещение товаров (работ, услуг) внутри консолидированного плательщика не признаются объектами налогообложения по налогам на добавленную стоимость и на прибыль;

6) представление декларации и уплата налогов, исчисленных по результатам деятельности группы в целом, осуществляется исключительно консолидированным плательщиком.

Налоговая консолидация имеет ряд преимуществ как для плательщиков, так и для государства, проиллюстрированных рисунком.



Преимущества внедрения института консолидированных плательщиков налогов

Источник: собственная разработка автора на основании изучения экономической литературы.

Интеграция Республики Беларусь в мировое экономическое пространство требует не только унификации существующих методик исчисления и уплаты налогов в соответствии с общемировыми стандартами, но и выработки новых налоговых подходов к такому специфическому образованию, как крупная интегрированная структура. Еще в 2008 году Е.Ф. Киреева в статье «Налоговая реформа: необходимость, основные направления и меры по их реализации» отмечает, что следует разработать механизм налогообложения консолидированного плательщика [2]. Достоинства выделения особой, консолидированной, категории плательщиков налогов очевидны. Разработка такого механизма может стать очередным этапом реформирования отечественной налоговой системы, повысит ее международный рейтинг. Анализ действующего законодательства показал, что в Республике Беларусь созданы правовые основы для функционирования сложных интегрированных структур различного типа, однако в части налогообложения такие структуры не рассматриваются как консолидированные плательщики. Все это вызывает потребность в разработке теоретических аспектов и методических подходов, необходимых для внедрения в Республике Беларусь института консолидированных плательщиков налогов.

Первым и, на наш взгляд, самым важным шагом должно стать признание на уровне государства того факта, что высокоинтегрированные структуры представляют особую категорию плательщиков налогов, для которых необходимо ввести специфические правила налогообложения. Для этого необходимо прежде всего расширить действующую классификацию плательщиков налогов, дополнив ее новой категорией – «консолидированный плательщик налогов», который должен быть наделен правами, равными

с остальными субъектами отечественной налоговой системы. В периметр консолидированного плательщика следует включить следующие высокоинтегрированные структуры: государственные объединения (включая концерны), хозяйственные группы (включая финансово-промышленные группы), холдинги.

Введение в Республике Беларусь института консолидированных плательщиков налогов должно быть постепенным, поэтапным. Поэтому на первом этапе предлагается сузить периметр, разрешив включать в состав консолидированного плательщика только те организации, которые имеют статус налоговых резидентов. По мере накопления опыта работы с консолидированными плательщиками, согласования с иностранными государствами единых принципов реформирования налоговых систем периметр может быть расширен за счет включения в него организаций-нерезидентов.

В качестве *основных параметров консолидации* нами предлагаются следующие:

- принятие единой учетной политики;
- ведение бухгалтерского учета;
- составление бухгалтерской отчетности по одинаковым правилам.

Консолидация не должна рассматриваться плательщиками как возможность уклонения от уплаты налогов за счет привлечения организаций, имеющих убытки. Поэтому на момент вступления в состав консолидированного плательщика потенциальные участники должны ликвидировать имеющиеся у них убытки. По этой же причине на участие в составе консолидированного плательщика не должны претендовать субъекты, находящиеся в процессе реорганизации, ликвидации, банкротства.

Для того чтобы создание конкретного консолидированного плательщика налогов было юридически оформлено, между всеми организациями, входящими в состав высокоинтегрированной структуры, должен быть заключен договор. В договоре в обязательном порядке должна быть определена конкретная организация – полномочный представитель консолидированного плательщика, которую все остальные организации уполномочивают исчислять соответствующие налоги. Для реализации этой функции полномочный представитель должен быть наделен в рамках консолидированного плательщика определенными правами.

Организация, которая выбирается в качестве полномочного представителя, сохраняя существовавший у нее до этого режим налогообложения (порядок определения налоговой базы, ставки и т.д.), начинает рассчитывать налоги исходя уже не из своих объектов, а по консолидированному плательщику в целом. Для устранения лазеек уклонения от налогов следует исключить участие в составе консолидированного плательщика организаций, которые используют особые режимы налогообложения с пониженными ставками налогов (упрощенная система налогообложения; единый налог для производителей сельскохозяйственной продукции и т.д.). Плательщики, использующие такие особые режимы налогообложения, должны быть выведены за периметр консолидированного плательщика, либо все организации, входящие в состав конкретного консолидированного плательщика, должны использовать один и тот же особый режим налогообложения.

Для того чтобы полномочный представитель имел возможность исчислять налоги за всю интегрированную структуру, финансовый результат должен определяться на уровне консолидированного плательщика в целом. Поэтому полномочный представитель должен вести сводный учет доходов и расходов консолидированного плательщика, иных объектов налогообложения, учитывать льготы по налогам, а также обладать иной информацией, которая позволит ему определять базу по каждому из налогов. Ведение сводного учета позволит суммировать прибыли одних организаций с убытками (в случае их возникновения) других, что уравнивает условия ведения хозяйственной деятельности обычного предприятия и интегрированной структуры, а также дает возможность получить определенные преимущества от консолидации. Эти преимущества будут проявляться прежде всего в поддержке социально значимых направлений деятельности консолидированных плательщиков, которые, как правило, являются убыточными. В совокупную выручку консолидированного плательщика не должно включаться и реализацией не должно считаться перемещение товаров (работ, услуг) между организациями, входящими в состав консолидированного плательщика. Выручкой для консолидированного плательщика должны считаться поступления только от организаций, выходящих за его периметр. Аналогично не должны образовывать налоговую базу любые перемещения финансовых ресурсов внутри консолидированного плательщика.

Необходимо отметить, что консолидированное налогообложение является для Республики Беларусь абсолютно новым явлением, следовательно, плательщики, претендующие на такой порядок, должны будут разработать собственные внутренние механизмы его использования. Эти механизмы должны включать в себя методические подходы к планированию и формированию налоговой базы, методику исчисления и уплаты налогов, регламент составления и представления необходимой отчетности для формирования полномочным представителем консолидированного плательщика налоговых деклараций.

Одной из отраслей, в которой в Республике Беларусь функционируют крупные интегрированные структуры, является транспорт, при этом ведущая роль в отрасли принадлежит железнодорожному транспорту: 75 – 83 % из всего грузооборота по стране и 36 – 42 % от общего пассажирооборота приходится на железнодорожный транспорт; удельный вес добавленной стоимости железнодорожного транс-

порта в валовом внутреннем продукте нашей страны превышает 2 %; на железной дороге занято около 2,6 % экономически активного населения страны. Следовательно, Белорусская железная дорога может претендовать на присвоение ей статуса консолидированного плательщика налогов, поэтому для нее необходимо разработать механизмы использования режима консолидированного налогообложения.

До консолидации каждый из плательщиков, входящих в состав объединения «Белорусская железная дорога», самостоятельно планировал свои финансовые результаты, без учета влияния остальных субъектов. Переход на консолидированное налогообложение потребует разработки для этих новых условий методики планирования финансовых результатов работы консолидированного плательщика. Такое планирование необходимо, в том числе, и полномочному представителю для расчета текущих платежей по налогу на прибыль за всю группу.

Анализ формирования финансовых результатов показал, что до 99 % прибыли объединения формируется на Белорусской железной дороге, поэтому в качестве базовой методики планирования финансовых результатов консолидированного плательщика можно воспользоваться методикой планирования прибыли, используемой на Белорусской железной дороге. Действующий на дороге порядок планирования опирается на классическую модель, определяющую прибыль как разницу между доходами и расходами. При этом прибыль и ее составляющие планируются отдельно по видам деятельности, операционным и внереализационным доходам и расходам. Результатом такого планирования становится финансовый план работы дороги, по своей форме совпадающий с приложением к бухгалтерскому балансу – «Отчет о прибылях и убытках».

Изучение действующего на железной дороге порядка планирования прибыли показало, что применяемая методика имеет существенный недостаток – в расчетах не учитываются особенности конкретных перевозок: грузоотправитель предъявляет к перевозке конкретный груз, который перевозится в конкретном типе вагона; пассажир едет в вагоне, тип которого также известен, однако при планировании используются усредненные показатели себестоимости и средние доходные ставки. Это объясняется отсутствием на железной дороге данных о себестоимости перевозки по родам грузов, типам вагонов, категориям поездов. Вместе с тем проведенное нами исследование организации грузовых перевозок показало, что единичными факторами первого порядка, влияющими на величину расходов по конкретной перевозке, являются именно род перевозимого груза и тип используемого подвижного состава. Рассчитав расходы в зависимости от изменения этих показателей, их уже можно корректировать на индексы роста цен, изменения заработной платы и другие индикаторы, которые в данном случае будут являться факторами второго порядка.

Для устранения выявленных недостатков действующей методики планирования финансовых результатов от перевозочной деятельности попытаемся формализовать зависимость прибыли железной дороги от единичных факторов первого порядка. В качестве базовой воспользуемся моделью, применяемой на железной дороге, а именно:

$$\Pi = \Pi_{пер} + \Pi_{ИВД} + \Delta ОДР + \Delta ВДР, \quad (1)$$

где Π – прибыль Белорусской железной дороги; $\Pi_{пер}$ – прибыль от перевозок; $\Pi_{ИВД}$ – прибыль, полученная по иным видам деятельности; $\Delta ОДР$ – сальдо операционных доходов и расходов; $\Delta ВДР$ – сальдо внереализационных доходов и расходов.

Рассмотрим подробнее первую составляющую формулы (1) – прибыль от перевозок – как разницу между полученными доходами и понесенными расходами. Представив доходы от перевозок в виде суммы составляющих (доходы от перевозок грузов, пассажиров, плата за пробег почтовых и багажных вагонов, дополнительные (комиссионные) сборы, доходы, получаемые от иностранных железных дорог) и сопоставив их с соответствующими расходами, получаем:

$$\Pi_{пер} = \sum P(A)l_{ci} \cdot (d_{ci}^{z(n)} - c_c^{z(n)}) + \sum Pl^{\delta} (NS^n) \cdot (d^{\delta(n)} - c^{\delta(n)}) + (ДС(КС) - P_{кл}^{z(n)}) + (D_{ио}^{z(n)} - P_{ио}^{z(n)}), \quad (2)$$

где $\sum P(A)l_{ci}$ – грузооборот (пассажирооборот) в соответствующем виде сообщения, распределенный по родам грузов (типам вагонов); $d_{ci}^{z(n)}$ – доходные ставки по грузовым (пассажирским) перевозкам i -го рода груза (типа вагона) по видам сообщений; $c_c^{z(n)}$ – средняя себестоимость грузовых (пассажирских) перевозок по видам сообщений; $\sum Pl^{\delta} (NS^n)$ – тонно-километры багажа и грузобагажа (вагоно-километры почтовых вагонов); $d^{\delta(n)}$, $c^{\delta(n)}$ – соответственно доходные ставки и себестоимость по перевозкам багажа, грузобагажа (почты); $ДС(КС)$ – дополнительные (комиссионные) сборы по грузовым (пассажирским) перевозкам; $P_{кл}^{z(n)}$ – расходы по оказанию услуг клиентуре по грузовым (пассажирским) перевозкам; $D_{ио}^{z(n)}$, $P_{ио}^{z(n)}$ – соответственно доходы и расходы по грузовым (пассажирским) перевозкам, получаемые от иностранных железных дорог или уплачиваемые им.

Полученная модель позволяет определять прибыль Белорусской железной дороги от перевозочной деятельности, однако, как было отмечено ранее, в ней не учитываются особенности конкретных перевозок.

Для устранения указанных недостатков была разработана **методика определения расходов железной дороги по единичной перевозке грузов с использованием поправочных коэффициентов**, позволяющая учитывать при определении расходов по грузовым перевозкам род перевозимого груза и тип используемого подвижного состава. Методика основана на применении поправочных коэффициентов к рассчитываемой на железной дороге себестоимости грузовых перевозок по видам сообщений.

Поправочные коэффициенты к средней себестоимости грузовых перевозок рассчитываются следующим образом:

1) из всех статей номенклатуры расходов по видам деятельности Белорусской железной дороги устанавливаются те, величина расходов по которым зависит от типа вагона либо рода груза. Данные статьи включаются в перечень «зависящих»;

2) на основании Правил перевозок грузов и анализа породовой погрузки вагонов за прошлые периоды устанавливается перечень типов вагонов, в которых перевозится каждый конкретный груз;

3) по каждому роду груза для соответствующего типа вагона корректируются расходы по всему перечню «зависящих» статей. Корректировка производится с помощью коэффициентов, которые учитывают степень отклонения среднестроительных расходов по статье от расходов по этой же статье, рассчитанных для конкретного типа вагона (рода груза);

4) к пересчитанным расходам по «зависящим» статьям добавляются расходы по статьям, которые не пересчитывались. Полученная общая сумма отражает расходы железной дороги по перевозке конкретных грузов в соответствующем типе подвижного состава;

5) делением пересчитанной итоговой суммы на сумму расходов по грузовым перевозкам из отчетности Белорусской железной дороги определяется поправочный коэффициент. Данный коэффициент показывает, насколько расходы по перевозке конкретного груза в соответствующем типе вагона отличаются от усредненной себестоимости перевозок по железной дороге. Поправочные коэффициенты рассчитываются отдельно для всех видов сообщений.

Для определения расходов по перевозке конкретного груза (пассажира) в соответствующем типе вагона имеющаяся на дороге средняя себестоимость корректируется на поправочный коэффициент.

Подставив в формулу (2) поправочные коэффициенты для грузовых и пассажирских перевозок, а также дополнив ее остальными составляющими прибыли, получаем **финансовую модель прибыли железной дороги** следующего вида:

$$\Pi = \sum P(A)l_{ci} \cdot (d_{ci}^{z(n)} - c_c^{z(n)} \cdot k_{cij}^{z(n)}) + \sum Pt^{\beta} (NS^n) \cdot (d^{\beta(n)} - c^{\beta(n)}) + \sum V^k \cdot (d^k - c^k) + \Delta ОДР + \Delta ВДР, \quad (3)$$

где $k_{cij}^{z(n)}$ – поправочный коэффициент к себестоимости перевозки i -го груза в j -м типе вагона (перевозки пассажира в i -м типе вагона j -й категории поезда), учитывающий вид сообщения; где V^k , d^k , c^k – соответственно объем, доходы, затраты по k -му направлению деятельности железной дороги (услуги клиентам, предоставление вагонов в аренду, ремонты и т.д.).

Разработанная финансовая модель прибыли дороги существенно расширяет имеющиеся рамки планирования, позволяет определять финансовые результаты по каждой из составляющих. Для повышения аналитичности финансового плана Белорусской железной дороги предлагается составлять его по новой форме, учитывающей составные части доходов и расходов дороги по перевозкам и позволяющей определять по каждой из них финансовый результат. Имеющееся структурирование доходов и расходов в действующем финансовом плане дороги не позволяет спланировать работу дороги в условиях изменения грузопотока. Например, увеличение доли перевозок по вывозу грузов и снижение доли перевозок в местном сообщении может и не вызвать изменения общего объема выполняемых работ, но, безусловно, повлияет и на доходы, и на расходы железной дороги. Существующая финансовая модель не учитывает такие изменения, а соответственно, не отражает их в финансовом плане, поэтому в финансовый план предлагается ввести разделение провозных платежей по грузовым перевозкам на виды сообщений.

На Белорусской железной дороге производится централизованная уплата НДС по перевозкам и налога на прибыль организаций, входящих в баланс основной деятельности. Существующий порядок можно считать прототипом налоговой консолидации, однако его детальное изучение выявило ряд недостатков, не позволяющих применять данный порядок в условиях консолидированного налогообложения: в централизованном расчете НДС участвует не вся налогооблагаемая база по этому налогу; из централизации полностью исключены организации, входящие в состав объединения, но не относящиеся к Белорусской железной дороге. Кроме того, существующий порядок нерационально организует финансовые потоки дороги, расчет налогов не оптимизирован с точки зрения трудозатрат, исчисление налога на прибыль противоречит классическим правилам налогообложения.

Для устранения указанных недостатков и создания условий по переходу на консолидированное налогообложение необходимо ввести следующий **механизм налоговой консолидации** по налогам на добавленную стоимость и на прибыль:

- налог на добавленную стоимость централизованно рассчитывается и уплачивается не только по перевозкам, но и по всем остальным оборотам по реализации, а также по оборотам организаций, входящих в состав объединения, но не относящихся к железной дороге;
- налог на прибыль централизованно не только уплачивается, но и рассчитывается, при этом в расчетах участвуют все организации, входящие в состав объединения;
- расчет и уплату НДС и налога на прибыль, а также представление по ним налоговых деклараций осуществляет только Управление Белорусской железной дороги.

В целях реализации механизма налоговой консолидации нами была разработана следующая **методика консолидированного налогообложения**:

- информация обо всех доходах объединения концентрируется в Управлении дороги, при этом данные по доходам от перевозок представляет Главный расчетный информационный центр, по всем остальным доходам, а также по всем изменениям налогооблагаемых баз – юридические лица, входящие в состав объединения;
- в Управление дороги всеми организациями объединения также представляется информация о понесенных расходах, льготах по налогам, налоговых вычетах по НДС;
- исходя из общих по объединению оборотов по реализации, Управление дороги рассчитывает налог на добавленную стоимость и с учетом налоговых вычетов определяет сумму, подлежащую перечислению в бюджет;
- конечный финансовый результат работы объединения определяется сопоставлением полученных доходов и понесенных расходов, налог на прибыль определяется как произведение налоговой базы, уменьшенной на сумму льгот, и налоговой ставки;
- Управление дороги составляет и представляет единые налоговые декларации по НДС и налогу на прибыль.

Проведенные расчеты показали, что внедрение предлагаемой методики консолидированного налогообложения не изменяет общую сумму налога на прибыль, начисленного железной дорогой, т.е. сумма обязательств объединения перед бюджетом остается на прежнем уровне. Объясняется это несколькими причинами: налоговая консолидация не влияет на объем производства и реализации продукции, а следовательно, такие базовые факторы, как выручка и затраты объединения до и после внедрения предлагаемой методики, остаются неизменными; в составе объединения нет убыточных предприятий, поэтому сумма финансовых результатов деятельности всех организаций до налоговой консолидации равна сумме прибыли консолидированного плательщика. Таким образом, предлагаемая методика не направлена на создание механизма по снижению налогов, уплачиваемых Белорусской железной дорогой. Снижение налогов как цель деятельности организации или его менеджмента расценивается нами как контрпродуктивное, хотя при определенных условиях налоговая консолидация позволяет снизить сумму уплачиваемых налогов. Разработанная методика направлена на внедрение на железной дороге механизма консолидированного налогообложения.

Одной из наиболее успешных и эффективных технологий, позволяющих осуществлять управление финансами сложных интегрированных структур, является бюджетирование. В корпорациях и компаниях развитых стран мира финансовое планирование и бюджетирование успешно применяются уже длительное время и считаются необходимой предпосылкой эффективного и стабильного бизнеса. На сегодняшний день наличие системы бюджетирования является одним из показателей качества управления в корпорации, соответствия уровня ее менеджмента и принимаемых управленческих решений современным требованиям. Проблемы постановки внутрифирменного бюджетирования в компаниях ведущих стран мира были решены 25 – 30 лет назад, хотя совершенствование систем бюджетирования продолжается до сих пор [3, с. 39].

Выделение налогов в отдельный бюджет придает финансовому менеджменту большую информативность и подчеркивает важность налогового планирования в деятельности любой организации. Налоги составляют весомую долю в финансовых потоках организаций. От грамотного, профессионального решения, принятого с учетом налоговых последствий, зачастую зависит судьба предприятия, возможности его роста и развития. Недоучет этой стороны финансовой деятельности организации, допущенные ошибки в расчетах по налогам с бюджетом оборачиваются тяжелыми финансовыми потерями. На сегодняшний день вести свою деятельность, не просчитав, сколько принесет прибыли та или иная сделка и сколько потребует при этом заплатить налогов, практически невозможно. Налоговые платежи, охватывая всю производственную и хозяйственную деятельность организаций, входя во все элементы, определяющие состав цены, влияют на эффективность производства, являются важнейшим фактором при принятии управленческих решений, оказывают непосредственное влияние на финансовые потоки любого хозяйствующего субъекта. Поэтому в системе бюджетирования любой организации самостоятельным блоком должно выделяться налоговое бюджетирование.

В условиях функционирования крупных интегрированных структур налоговое бюджетирование наряду с решением задач, описанных выше, позволяет оценить влияние налогов на финансовое состояние и финансовую устойчивость не только отдельных субъектов, но и интегрированной структуры в целом. И еще более велика роль налогового бюджетирования, когда крупные интегрированные структуры выступают в качестве консолидированного плательщика налогов. В этом случае на всю палитру особенностей налогового планирования в крупных структурах накладывается еще и обязанность одного субъекта (полномочного представителя консолидированного плательщика налогов) исчислить и заплатить налоги за всю группу. У консолидированных плательщиков налоговый бюджет помимо выполнения управленческой и аналитической функций имеет и прикладное значение – он дает возможность рассчитать общую сумму налоговых обязательств перед бюджетом, которые необходимо будет исполнить по результатам деятельности всей интегрированной структуры, рассматриваемой в данном случае для целей налогообложения в качестве самостоятельного плательщика.

Для организации налогового бюджетирования у консолидированных плательщиков налогов необходимо определить его принципы, т.е. базовые, исходные положения, основные правила его осуществления. В составе *основных принципов налогового бюджетирования* у консолидированных плательщиков нами выделены следующие:

1) *законность* – налоговое бюджетирование должно проводиться в рамках действующего законодательства;

2) *эффективность* – эффект от внедрения мероприятий, разработанных в рамках налогового бюджетирования, должен превышать расходы на саму процедуру налогового бюджетирования;

3) *оперативность* – разрабатываемые процедуры должны оперативно корректироваться при изменении условий внешней среды и системы внутренних взаимоотношений;

4) *комплексность* – бюджетированием должны быть охвачены все структурные единицы, входящие в состав консолидированного плательщика, а также все налоги и иные платежи в бюджет и внебюджетные фонды, уплачиваемые всеми структурными единицами;

5) *преемственность* – методика бюджетирования и составления налоговых бюджетов должна быть единой для всех уровней, чтобы позволить составлять бюджет на уровне крупной интегрированной структуры в целом – консолидированный налоговый бюджет;

6) *приоритетность* – консолидированный налоговый бюджет должен иметь более высокий приоритет по сравнению с налоговыми бюджетами любого другого уровня. Налоговые бюджеты организаций должны иметь более высокий приоритет по сравнению с налоговыми бюджетами их структурных подразделений, в том числе и обособленных;

7) *доминирование налогов*, по которым допускается консолидация. Поскольку при консолидации крупные интегрированные структуры рассматриваются как самостоятельные плательщики по отдельным налогам и расчет этих налогов производится только на уровне группы предприятий в целом, при бюджетировании этим налогам должно быть уделено первоочередное внимание, а определение всех остальных налогов должно производиться с учетом специфики начисления налогов внутри группы.

Установление принципов позволило разработать **методику налогового бюджетирования для консолидированных плательщиков**, чтобы применить этот механизм на практике. По нашему мнению, налоговое бюджетирование у консолидированных плательщиков налогов должно включать в себя следующие этапы:

- *первый этап – определение налоговой структуры* – является ключевым в процедуре налогового бюджетирования консолидированного плательщика налогов. Бюджетирование формирует новую концепцию управления, базирующуюся на делегировании полномочий и активном взаимодействии всех структур консолидированного плательщика. Исходя из этого ключевым фактором успеха при разработке системы налогового бюджетирования консолидированного плательщика является правильное определение его налоговой структуры. Теория и практика предлагают структурировать субъект бюджетирования по центрам финансовой ответственности, под которым принято понимать часть субъекта (структурное подразделение, цех, отдел и т.п.), который может влиять на изменение соответствующего показателя (расходы, прибыль, объем продаж и т.д.). В отношении налогового бюджетирования у консолидированного плательщика в качестве таких центров ответственности должны выступать только те его структурные единицы, которые в соответствии с национальным законодательством являются плательщиками налогов. В этом проявляется специфика установления центров ответственности по налогам: на налоговые базы и, соответственно, налоги, исчисленные из них, влияют абсолютно все структурные единицы, входящие в состав крупных интегрированных структур, но обязанность по исполнению налогового обязательства возлагается только на тех из них, которые являются налогоплательщиками. То есть, какой бы крупной не была структурная единица, какое бы влияние она не оказывала на финансовое состояние консолидированного плательщика в целом, для целей налогового бюджетирования в качестве центров ответственности следует рассматривать только субъекты, признаваемые налогоплательщиками.

При этом следует помнить, что при консолидированном налогообложении по одному или нескольким налогам плательщиком является только консолидированный плательщик, а обязанность по исчислению и уплате этих налогов возлагается на его полномочного представителя. Поэтому в ходе первого этапа налогового бюджетирования необходимо четко определить приоритетность данных полномочного представителя консолидированного плательщика и его бюджета перед остальными налоговыми бюджетами. Это обусловлено тем, что консолидированный бюджет, во-первых, включает в себя показатели всех остальных бюджетов более низкого уровня, а, во-вторых, позволяет реализовать одну из целей консолидации – исчислить и уплатить налоги за всю группу.

Исходя из установленных приоритетов на *втором этапе* налогового бюджетирования – *установление регламента* – должны быть определены: срок, на который составляются налоговые бюджеты (горизонт бюджетирования); схема документооборота внутри консолидированного плательщика; периодичность пересмотра бюджетов и порядок внесения в них корректировок.

Отдельно в рамках второго этапа должны быть установлены схема документооборота и остальные процедуры регламента для включения в бюджет налогов, по которым допускается налоговая консолидация. Обусловлено это тем, что для определения в консолидированном бюджете этих налогов может потребоваться значительно больше информации, чем по всем остальным. Например, по всем налогам каждый плательщик самостоятельно применяет имеющиеся у него налоговые льготы и рассчитывает суммы налогов с учетом этих льгот, для формирования консолидированного бюджета достаточно знать суммы налогов, начисленные всеми плательщиками, документы, подтверждающие права на льготы для составления консолидированного бюджета, не нужны. По налогам, для которых допускается консолидация, право применить льготы имеет только полномочный представитель консолидированного плательщика, поэтому схема документооборота по таким налогам может быть значительно шире. Определенная на втором этапе налогового бюджетирования периодичность пересмотра бюджетов и разработанный порядок внесения в них корректировок позволят гибко реагировать на изменения внешних условий и системы внутренних взаимоотношений, что соответствует принципу оперативности. А это в свою очередь повысит эффективность принимаемых управленческих решений и снизит вероятность ошибок, допускаемых из-за неучета изменений факторов как внешней, так и внутренней среды.

На *третьем этапе* разрабатывается *модель налогового бюджета* для консолидированных плательщиков, включающая:

- структурирование налоговых бюджетов всех уровней исходя из системы взаимоотношений между организациями внутри консолидированного плательщика, а также взаимосвязи показателей, отраженных в бюджетах;

- методику формирования налоговых бюджетов и их консолидации;
- формы налоговых бюджетов (налоговые таблицы).

На данном этапе возможна разработка не одной, а нескольких форм налоговых бюджетов, поскольку в состав консолидированного плательщика налогов могут входить субъекты с различными уровнями соподчиненности, виды деятельности, осуществляемые ими, и даже отрасли экономики, к которым они относятся, могут быть различными. Более того, единые подходы к определению налоговых баз и одинаковые ставки должны быть в обязательном порядке только в отношении налогов, по которым допускается консолидация, а, следовательно, перечень всех остальных налогов может существенно отличаться у каждого из плательщиков, входящих в состав консолидированного плательщика. Поэтому для соблюдения принципа комплексности налогового бюджетирования может потребоваться разработка нескольких форм налоговых таблиц, но при этом в целях соблюдения принципа преемственности необходимо обеспечить возможность переноса данных из одного налогового бюджета в другой, более высокого уровня. Для обеспечения возможности составления консолидированного налогового бюджета на третьем этапе налогового бюджетирования должна быть разработана методика формирования каждого из бюджетов, учитывающая необходимость их последующей консолидации.

Четвертый этап представляет собой *практическую стадию реализации процесса налогового бюджетирования*, на которой происходит формирование налоговых бюджетов всех уровней, их консолидация, утверждение, осуществляется контроль исполнения, анализируются выявленные отклонения. При необходимости в бюджеты могут вноситься корректировки в соответствии с порядком, разработанным на этапе установления регламента. В процессе анализа должны быть выявлены причины возникающих отклонений и факторы, которые их определили. По результатам анализа разрабатываются мероприятия для недопущения таких отклонений в будущем, при необходимости может быть откорректирована методика формирования бюджетов. Именно на этом этапе определяется плановая величина налоговой базы по налогам, уплачиваемым консолидированно. Это позволяет спрогнозировать суммы таких налогов, а в случае, если по какому-либо из этих налогов уплачиваются авансовые платежи (например, текущие платежи по налогу на прибыль), полномочный представитель консолидированного плательщика, используя материалы четвертого этапа бюджетирования, заполняет и представляет налоговую декларацию, а также производит уплату этого налога.

Осуществление бюджетирования в соответствии с предложенной схемой позволяет консолидированным плательщикам налогов формировать консолидированный налоговый бюджет, отвечающий всем принципам налогового бюджетирования, исчислять и уплачивать налоги, а также представлять по ним налоговые декларации.

Закключение. Введение в Республике Беларусь института консолидированных плательщиков налогов может стать очередным этапом реформирования отечественной налоговой системы. При консолидированном налогообложении группа взаимосвязанных предприятий рассматривается как один плательщик, результаты деятельности определяются на уровне группы в целом, перемещение ресурсов внутри группы не является объектом налогообложения. Введение режима налоговой консолидации позволит получить преимущества как плательщикам, так и налоговым органам, а именно:

- поддержку убыточных направлений деятельности интегрированных структур;
- сокращение процедур налогового администрирования и транзакционных налоговых издержек;
- устранение стимулов для уклонения от уплаты налогов;
- упрощение порядка расчета НДС внутри консолидированного плательщика.

Консолидированное налогообложение является для Республики Беларусь абсолютно новым явлением, и, следовательно, плательщики, претендующие на такой порядок, должны будут разработать собственные внутренние механизмы его использования. Эти механизмы должны включать в себя методические подходы к планированию и формированию налоговой базы, методику исчисления и уплаты налогов, регламент составления и представления необходимой отчетности для формирования полномочным представителем консолидированного плательщика налоговых деклараций. Возросший при этом объем информации у полномочного представителя, необходимость управления налоговыми потоками и их оптимизации вызывают потребность в создании специальных технологий, в качестве одной из которых может быть использовано налоговое бюджетирование.

ЛИТЕРАТУРА

1. Иконникова, О.А. Механизмы защиты прав налогоплательщиков при осуществлении налогового контроля за трансфертным ценообразованием / О.А. Иконникова // Палата налоговых консультантов [Электронный ресурс]. – 2008. – Режим доступа: <http://www.nalog-forum.ru/php/content.php?id=771>. – Дата доступа: 12.07.2011.
2. Киреева, Е.Ф. Налоговая реформа: необходимость, основные направления и меры по их реализации / Е.Ф. Киреева // Белорус. экономический журнал. – 2008. – № 3. – С. 26 – 34.
3. Бондарева, С.О. Бюджетирование как система управления финансами вертикально-интегрированной корпорации: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10 / С.О. Бондарева. – Краснодар, 2007. – 197 л.

Поступила 08.02.2012

THE CONSOLIDATED TAXATION OF LARGE INTEGRATED STRUCTURES (AFTER THE EXAMPLE OF BELARUSIAN RAILWAY)

D. KUSHNEROV

The role and significance of large integrated structures in country's economy are determined. The theoretical taxation aspects of large amalgamations and advantages of their being consolidated taxpayers are studied. The tax list for consolidation is fixed. Their expediency is based and methodical approaches for establishing of consolidated tax payers institution in the Republic of Belarus are worked out. After the example of Belarusian Railway we worked out the planning approaches of tax basis VAT and profit taking into accounts the transportation process. You can see the tax consolidation mechanism and the methods of consolidated taxation for railway transport. The role and significance of budgeting in finance management of difficult integrated structures, the tax budgeting significance in it are determined. Principles and methods of tax budgeting for consolidated tax payers are fixed and worked out.