

Министерство образования и науки Российской Федерации
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение
высшего образования
**«НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ
ТОМСКИЙ ПОЛИТЕХНИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»**

Институт социально - гуманитарных технологий
Направление подготовки 38.03.02 Менеджмент
Кафедра менеджмента

БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА

Тема работы	
Оценка эффективности создания консолидированных групп налогоплательщиков УДК <u>336.225:332.3</u>	

Студент

Группа	ФИО	Подпись	Дата
3A2A	Мусина София Замировна		

Руководитель

Должность	ФИО	Ученая степень, звание	Подпись	Дата
Ассистент	Баннова К.А.	к.э.н.		

КОНСУЛЬТАНТЫ:

По разделу «Социальная ответственность»

Должность	ФИО	Ученая степень, звание	Подпись	Дата
Старший преподаватель	Громова Т.В.			

Нормоконтроль

Должность	ФИО	Ученая степень, звание	Подпись	Дата
Старший преподаватель	Громова Т.В.			

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ:

Зав. кафедрой	ФИО	Ученая степень, звание	Подпись	Дата
Менеджмента	Чистякова Н.О.	к.э.н.		

Томск - 2016 г.

ПЛАНИРУЕМЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ ОБУЧЕНИЯ ПО ООП

38.03.02 Менеджмент (бакалавриат)

Код результата	Результат обучения (выпускник должен быть готов)
Профессиональные компетенции	
P ₁	Применять гуманитарные и естественнонаучные знания в профессиональной деятельности. Проводить теоретические и прикладные исследования в области современных достижений менеджмента в России и за рубежом в условиях неопределенности с использованием современных научных методов
P ₂	Применять профессиональные знания в области организационно-управленческой деятельности
P ₃	Применять профессиональные знания в области информационно-аналитической деятельности
P ₄	Применять профессиональные знания в области предпринимательской деятельности
P ₅	Разрабатывать стратегии развития организации, используя инструментарий стратегического менеджмента; использовать методы принятия стратегических, тактических и оперативных решений в управлении деятельностью организаций
P ₆	Систематизировать и получать необходимые данные для анализа деятельности в отрасли; оценивать воздействие макроэкономической среды на функционирование предприятий отрасли, анализировать поведение потребителей на разных типах рынков и конкурентную среду отрасли. Разрабатывать маркетинговую стратегию организаций, планировать и осуществлять мероприятия, направленные на ее реализацию
P ₇	Разрабатывать финансовую стратегию, используя основные методы финансового менеджмента; оценивать влияние инвестиционных решений на финансовое состояние предприятия
P ₈	Разрабатывать стратегию управления персоналом и осуществлять мероприятия, направленные на ее реализацию. Применять современные технологии управления персоналом, процедуры и методы контроля и самоконтроля, командообразования, основные теории мотивации, лидерства и власти
Универсальные компетенции	
P ₉	Самостоятельно учиться и непрерывно повышать квалификацию в течение всего периода профессиональной деятельности.
P ₁₀	Активно владеть иностранным языком на уровне, позволяющем разрабатывать документацию, презентовать результаты профессиональной деятельности.
P ₁₁	Эффективно работать индивидуально и в коллективе, демонстрировать ответственность за результаты работы и готовность следовать корпоративной культуре организации.

Министерство образования и науки Российской Федерации
 Федеральное государственное автономное образовательное учреждение
 высшего образования
**«НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ
 ТОМСКИЙ ПОЛИТЕХНИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»**

Институт социально - гуманитарных технологий
 Направление подготовки 38.03.02 Менеджмент
 Кафедра менеджмента

УТВЕРЖДАЮ:

Зав. кафедрой

Чистякова Н.О.

 (Подпись)

 (Дата)

 (Ф.И.О.)

ЗАДАНИЕ

на выполнение выпускной квалификационной работы

В форме:

Бакалаврской работы

(бакалаврской работы, дипломной работы, магистерской диссертации)

Студенту:

Группа	ФИО
3А2А	Мусиной Софии Замировне

Тема работы:

Оценка эффективности создания консолидированных групп налогоплательщиков

Утверждена приказом директора (дата, номер)

Срок сдачи студентом выполненной работы:

ТЕХНИЧЕСКОЕ ЗАДАНИЕ

Исходные данные к работе

(наименование объекта исследования или проектирования; производительность или нагрузка; режим работы (непрерывный, периодический, циклический и т. д.); вид сырья или материал изделия; требования к продукту, изделию или процессу; особые требования к особенностям функционирования (эксплуатации) объекта или изделия в плане безопасности эксплуатации, влияния на окружающую среду, энергозатратам; экономический анализ и т. д.).

Налоговый кодекс РФ, данные по формам статистической налоговой отчетности, научная литература, периодические издания, интернет-источники.

Перечень подлежащих исследованию, проектированию и разработке вопросов <i>(аналитический обзор по литературным источникам с целью выяснения достижений мировой науки техники в рассматриваемой области; постановка задачи исследования, проектирования, конструирования; содержание процедуры исследования, проектирования, конструирования; обсуждение результатов выполненной работы; наименование дополнительных разделов, подлежащих разработке; заключение по работе).</i>	1 Теоретические аспекты института консолидированных групп налогоплательщиков 1.1 Понятие консолидированной группы налогоплательщиков 1.2 Развитие системы налогообложения консолидированных групп за рубежом 1.. Российский опыт создания и функционирования консолидированных групп налогоплательщиков 2 Влияние создания консолидированных групп на межбюджетные отношения 2.1 Теоретические основы межбюджетных отношений, их основные элементы, принципы и формы организации 2.2 Методика распределения налоговых поступлений в регионы от деятельности КГН 2.3 Влияние функционирования деятельности КГН на налоговые доходы регионов 3 Оценка эффективности создания консолидированных групп налогоплательщиков деятельности 3.1 Анализ деятельности участников КГН 3.2 Принципы усовершенствования системы налогообложения консолидированных групп 3.3. Направления модернизации системы налогообложения КГН в РФ Социальная ответственность
Перечень графического материала <i>(с точным указанием обязательных чертежей)</i>	Рис. 1 - Динамика налоговых поступлений в бюджеты регионов за 2011-2012 гг. Рис.2 - Динамика изменения доходов бюджетов регионов по налоговым поступлениям в 2012 г. Рис. 3- Динамика изменения доходов бюджетов регионов налоговых поступлений по налогу на прибыль за 2011- 2012 гг. Рис. 4 - Динамика изменения доходов регионов по налогу на прибыль за 2011- 2012 гг. Рис. 5 - Динамика налоговых поступлений ПАО НК «Лукойл» по регионами присутствия. Рис. 6 - Основные производственные фонды "ПАО НК "Лукойл" по регионам присутствия. Рис. 7 – Концептуальная модель налогообложения консолидированных групп налогоплательщиков Рис. 8 – Выгоды, получаемые при реализации авторских предложений для хозяйствующих субъектов и государства. Рис. 9 - Затраты на охрану окружающей среды Рис.10 -Структура затрат на охрану окружающей среды в 2014 г. Рис. 11 - Уровень загрязнения сточных вод и водопотребление Рис. 12 - Результаты компенсационных работ по воспроизводству рыбных ресурсов

	Рис. 13 - Уровень выбросов в атмосферу Рис. 14 - Утилизация и захоронение отходов производства Рис. 15 - Площадь загрязнённых земель Рис. 16 - Динамика утилизации ПНГ Рис. 17- Уровень несчастных случаев и количество пострадавших Рис.18-Структура расходов по программе промышленной безопасности в 2014 г. Рис.19-Распределение работников по гендерному и возрастному признакам Рис.20-Структура затрат на благотворительность и спонсорство
Консультанты по разделам выпускной квалификационной работы (с указанием разделов)	
Раздел	Консультант
Социальная ответственность	Громова Татьяна Викторовна

Дата выдачи задания на выполнение выпускной квалификационной работы по линейному графику	
---	--

Задание выдал руководитель:

Должность	ФИО	Ученая степень, звание	Подпись	Дата
Ассистент	Баннова Кристина Алексеевна	к.э.н.		

Задание принял к исполнению студент:

Группа	ФИО	Подпись	Дата
3А2А	Мусина София Замировна		

Определения, обозначения, сокращения, нормативные ссылки

В настоящей работе использованы ссылки на следующие сокращения:

1. КГН – консолидированная группа налогоплательщиков
2. ПАО – публичное акционерное общество
3. НК – нефтяная компания
4. НК РФ – налоговый кодекс Российской Федерации
5. ЮФО – Южный федеральный округ
6. СКФО – Северо-Кавказский федеральный округ
7. УФО – Уральский федеральный округ
8. СФО – Сибирский федеральный округ
9. ДФО – Дальневосточный федеральный округ
10. ФНС – Федеральная налоговая служба
11. ВНБ – Внебюджетные фонды
12. НДФЛ – налог на доходы физических лиц
13. МРОТ – минимальный размер оплаты труда

Реферат

Выпускная квалификационная работа 105 с., 20 рис., 15 табл., 30 источников.

Ключевые слова: консолидированная группа налогоплательщиков, налог на прибыль, налоговые доходы бюджетов, среднесписочная численность работников, остаточная стоимость амортизируемого имущества, интегрированная компания, эффективность.

Объектом исследования является действующая система налогообложения консолидированных групп налогоплательщиков.

Цель работы – развитие системы консолидированного налогообложения в России и ее применение на консолидированных группах налогоплательщиков.

В результате исследования были достигнуты следующие результаты – рассмотрены основные подходы к определению консолидированной группы налогоплательщиков, проанализирован зарубежный опыт в создании консолидированных налогоплательщиков, а также российский опыт налогообложения консолидированных групп, были рассмотрены теоретические основы межбюджетных отношений, дана оценка эффективности действующей методики налогообложения консолидированных групп, выделены направления совершенствования системы налогообложения консолидированных групп.

Степень внедрения данные анализа эффективности создания КГН могут быть использованы для дальнейшего усовершенствования системы налогообложения.

Область применения: основные положения и выводы по работе могут быть использованы для дальнейшего изучения данной проблемы, при реформировании системы налогообложения консолидированных групп налогоплательщиков.

Экономическая эффективность/значимость работы заключается в оценке значимости института консолидации для бюджетов регионов,

разработки модели усовершенствования системы налогообложения консолидированных групп.

В будущем планируется дальнейшее развитие методики налогообложения консолидированных групп налогоплательщиков, а также написание магистерской диссертации на заданную тему.

Оглавление

Введение	10
1 Теоретические аспекты института консолидированных групп налогоплательщиков.....	12
1.1 Понятие консолидированной группы налогоплательщиков	12
1.2 Развитие системы налогообложения консолидированных групп за рубежом	16
1.3 Российский опыт создания и функционирования консолидированных групп налогоплательщиков	24
Выводы по 1 главе	34
2 Влияние создания консолидированных групп на межбюджетные отношения.....	36
2.1 Теоретические основы межбюджетных отношений, их основные элементы, принципы и формы организации.....	36
2.2 Методика распределения налоговых поступлений в регионы от деятельности КГН	42
2.3 Влияние функционирования деятельности КГН на налоговые доходы регионов.....	46
Вывод по главе 2.....	53
3 Оценка эффективности создания консолидированных групп налогоплательщиков деятельности	55
3.1 Анализ деятельности участников КГН.....	55
3.1 Принципы усовершенствования системы налогообложения КГН.....	66
3.2 Направления модернизации системы налогообложения КГН в РФ.....	73
Вывод по главе 3.....	79
4 Социальная ответственность	80
Заключение.....	98
Список использованных источников.....	102

Введение

На современном этапе развития Российской Федерации все большую актуальность приобретают пути повышения эффективности налогообложения. Существующие формулы расчета налогооблагаемой базы, скорость налоговых поступлений в бюджеты, взаимоотношения налогоплательщиков и налоговых органов непосредственно влияют на развитие страны. Через эффективное налоговое администрирование происходит процесс перераспределения доходов, направления денежных ресурсов в социальную, оборонную, природоохранительную сферу. Таким образом, высокая степень эффективности налогообложения создает базовые условия для социально - экономического развития страны и регионов.

Зарубежные страны с начала XX века практикуют налогообложение крупных интегрированных компаний путем создания консолидированных групп налогоплательщиков для уплаты основных налогов. Под крупной интегрированной компанией понимается совокупность предприятий, связанных одной технологической цепочкой. Через механизм налогообложения консолидированных групп происходит процесс устранения дробления бизнеса, упрощение налогового администрирование, увеличение доходов регионов и стран.

Таким образом, с целью повышения доходов регионов, создания условий для увеличения конкурентоспособности российских компаний на рынках страны и мира, развития социально-экономической сферы страны Федеральным законом Российской Федерации от 16 ноября 2011 г. N 321-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков" было введено понятие консолидированной группы налогоплательщиков [14, с. 19]. Данный закон призван упростить уплату налога на прибыль крупными налогоплательщиками.

Целью данной выпускной квалификационной работы является

оценка эффективности создания консолидированной группы налогоплательщиков, с целью усовершенствования системы налогообложения.

Объект исследования – Консолидированная группа налогоплательщиков ПАО НК «ЛУКОЙЛ», являющаяся крупнейшим предприятием в России, занимающийся добычей и переработкой нефти и газа.

Предмет – система консолидированного налогообложения интегрированных компаний в России.

Задачи исследования:

1. Изучение основных аспектов создания консолидированных групп в Российской Федерации и за рубежом.
2. Анализ подходов к определению консолидированной группы налогоплательщиков.
3. Анализ влияния создания консолидированных групп на доходы регионов.
4. Оценка критериев эффективности создания института консолидации.
5. Разработка направлений усовершенствования системы налогообложения КГН в России.

Практическая значимость результатов ВКР: выражается в разработке методики налогообложения консолидированных групп, устранение конфликта интересов участников КГН и государства.

Реализация и апробация работы: реализация предложенной усовершенствованной методики налогообложения КГН, по средствам реформирования системы налогообложения, позволит удовлетворить интересы государства, фискальных служб и компаний участниц групп.

Методологическими основами исследования является диалектико-материалистический метод познания. В работе использованы анализ и обобщение литературы по теме исследования, структурные методы анализа.

1 Теоретические аспекты института консолидированных групп налогоплательщиков

1.1 Понятие консолидированной группы налогоплательщиков

На сегодняшний день, дано множество определений консолидированной группы налогоплательщиков, все они многогранны и отражают значение данной системы налогообложения. В данной выпускной квалификационной работе, было выбрано определение В.С. Плотникова, которое гласит, что: «Консолидированная группа налогоплательщиков - это экономическое объединение юридически самостоятельных организаций, созданных на основе приобретения большинства прав собственности или прав, обеспечивающих значительное влияние в дочерних и зависимых обществах, действующее как единая хозяйствующая единица и осуществляющее общую финансово-хозяйственную политику с целью получения прибыли и реализации инвестиционных проектов» [1].

На основе анализа современных подходов определения данного понятия, преследуя цель систематизации, были выбраны признаки, которые позволяют более точно охарактеризовать КГН (см. Таблицу 1).

Проанализировав понятия КГН с точки зрения подходов разных авторов, можно сделать вывод, что современный подход к определению консолидированной группы налогоплательщиков складывается исходя из одного или нескольких признаков КГН, авторского понимания данного понятия, например объединение для уплаты налога на прибыль и.т.д. Одним из наиболее удачных определений можно признать О.А. Луговкиной в «финансовом словаре», но не стоит забывать, что одной из основных целей создания КГН является отдача синергетического эффекта, рассматривая его с со стороны функционирования крупнейших налогоплательщиков, внесение справедливости при распределении налоговых отчислений между регионами.

Таблица 1 – Систематизация признаков КГН

Основные признаки	Автор
1. Добровольная основа объединения в КГН	О.А. Луговкина, В.С. Плотников, М.А. Адрианова
2. КГН рассматриваются как единый налогоплательщик	В.С. Плотникова, Д.Ю. Тафинцева, определение «Энциклопедии финансов»
3. КГН создаются в целях исчисления одного или нескольких налогов	В.С. Плотников, О.А. Луговкина, Б.В. Церенов, М.А. Адрианова, О.А. Иконникова, определение «Энциклопедии финансов»
4. Налоговые обязательства КГН определяются с учетом финансово-хозяйственного результата деятельности	В.С.Плотников, О.А. Луговкина, Д.Ю. Тафинцева, М. Литовченко, определение «Энциклопедии финансов»
5. При создании и функционировании учитывается временной лаг данного объединения	Определение «Энциклопедии финансов»
6. Цель подобных объединений - минимизация налоговых обязательств	В.С. Плотников, М.Ю. Зиновьев, определение «Энциклопедии финансов»
7. Объединяются по признаку взаимозависимости	Б.В. Церенов
8. Холдинговые компании, отвечающие критериям взаимозависимости	М. Литовченко, Д.Ю. Тафинцева

Проанализировав данные признаки, можно сказать, что создание консолидированной группы налогоплательщиков направлено на рост синергетического эффекта благодаря функционированию КГН, обеспечение справедливости при распределении налоговых поступлений между регионами.

КГН создается между взаимозависимыми лицами, которые должны быть ориентированы на согласованные между собой действия, т.к. критерии вхождения в группу КГН являются более ограниченными, чем критерии признания лиц взаимозависимыми. На сегодняшний день только самые крупные взаимозависимые налогоплательщики имеют право создавать консолидированную группу, также следует помнить, что взаимозависимыми лицами имеют право быть не только малые, средние компании, но и физические лица.

На основании вышесказанного можно сделать вывод, что взаимозависимость – это наличие и характер взаимоотношений, а консолидация – это объединение взаимоотношений для общего принятия

решений вопросов, в той же частности вопросов, связанных с налогообложением.

В связи с этим можно сказать, что консолидированная группа является взаимозависимой, она также является аффилированным лицом, так как аффилированные лица – это физические и юридические лица, способные влиять на деятельность юридических и (или) физических лиц, которые осуществляют предпринимательскую деятельность.

Вышеизложенные понятия дополняют друг друга. Основываясь на условиях вхождения в КГН участники группы имеют право быть дочерними и зависимыми компаниями, взаимозависимыми и аффилированными лицами и входить в одну и ту же группу. Отсюда следует, что консолидированная группа налогоплательщиков может осуществить создание между взаимозависимыми, дочерними, зависимыми и аффилированными лицами.

Согласно НК РФ законодательством были разработаны определенные требования к созданию консолидированной группы налогоплательщиков, а именно:

1. В уставном (складочном) капитале материнской компании относительно зависимой организации должна составлять от 90 процентов участия;

В рамках данного пункта закона определяется прямое и косвенное участие в уставном (складочном капитале).

Прямое участие в уставном (складочном) капитале представляет собой непосредственное владение одной организацией долей голосующих акций другой организации, либо владение долей в уставном капитале другой организации.

Косвенное участие одной компании в другой определяется по следующему алгоритму:

- 1) Необходимо определить всю последовательность участия одной организации в другой через прямое участие каждой предыдущей компании в каждой последующей компании;

2) Необходимо определить доли прямого участия каждой предыдущей компании в каждой последующей компании;

3) Необходимо просуммировать произведения долей прямого участия одной организации в другой организации через участие каждой предыдущей организации в каждой последующей организации всех последовательностей [2].

Также можно определить основные особенности КГН:

- целью объединения является оптимизация налоговых выплат по налогу на прибыль);
- характер объединения – добровольный;
- временной лаг объединения – не более двух лет;
- подача единой декларации в КГН – налог на прибыль;
- возможность входить в другие объединения КГН – не может.

В первую очередь целью создания КГН является минимизация налоговых выплат и повышение справедливости системы исчисления налогооблагаемой базы между регионами РФ.

КГН должна носить одновременно и признаки эффективности, т.е. должна быть направлена на повышение общей эффективности функционирования участников, то есть и отдачу государству, и собственные улучшения, обеспечение более справедливого распределения налоговых платежей с точки зрения распределения налоговых доходов между территориями исходя из интересов населения, проживающего на территории непосредственной добычи невозпроизводимых природных ресурсов или воздействия факторов техногенного характера.

Создание КГН преследует цель повышения синергетического эффекта с позиции роста эффективности функционирования деятельности одних из самых крупнейших налогоплательщиков, повышать справедливость исчисления и распределения налоговых поступлений между субъектами РФ. Консолидированная группа налогоплательщиков должна нести в себе сразу несколько параметров эффективности как для реализации собственной

деятельности, в том числе упрощении системы налогового администрирования, тем самым минимизируя расходы на ведение учета и трат на исчисления налогооблагаемой базы, так и для бюджетной и региональной эффективности, а именно справедливое перераспределение налоговых платежей между субъектами РФ, которые в свою очередь будут ориентированы на пользу интересов населения, в котором осуществляет деятельность по добыче природных ресурсов, или факторов техногенного воздействия производства компании участницы КГН.

Так, основываясь на анализе современных подходов к определению «консолидированной группы налогоплательщиков» и обобщению их, можно предложить следующее определение:

Консолидированная группа налогоплательщиков – это временное, добровольное и взаимозависимое объединение нескольких самостоятельных юридических лиц, действующих как единый налогоплательщик по основным налогам с учетом общего финансово-хозяйственного результата от их производственно-хозяйственной деятельности, создаваемое с целью повышения социально-экономической эффективности функционирования КГН и совершенствования ее администрирования, направленное на согласование интересов взаимодействующих сторон и обеспечение справедливости в распределении налоговых доходов между территориями, на которых расположены участники группы. [11]

1.2 Развитие системы налогообложения консолидированных групп за рубежом

На современном этапе развития мировой экономики происходит постепенная глобализация, растет взаимосвязь стран, национальных экономик и компаний. Таким образом, возрастает роль крупных интегрированных компаний и их влияние на развитие экономики, системы налогообложения и развитие социально-экономической сферы.

Для предотвращения дробления бизнеса, создания конкурентных преимуществ компаний на мировом рынке был создан институт консолидированного налогообложения более 20 лет назад.

Понятие «консолидированный налогоплательщик» было сформировано в начале XX века в Австрии. Особенностью консолидированного налогоплательщика в Австрии является тот факт, что только судебное решение могло стать причиной консолидации налоговой базы.

Цель создания КГН в США и Испании – прекращение тенденции дробления бизнеса и стабилизация налоговых платежей в государственный бюджет.

Первым государством, которое ввело режим консолидированного налогообложения, является Германия. Там данный налоговый режим действует с 1920 года. С 1980 режим консолидированного налогообложения введен в Испании и Франции.

Седьмая Директива Совета Европейского союза от 13.06.1983 (83/349/ЕЭС) ввела порядок ведения консолидированных счетов и отчетности взаимозависимых предприятий. В Нидерландах данный режим используется с 1969 года.

В 2002 г. данный режим был введен в Австралии и Японии. Основная цель введения такого режима в этих странах - создание стимулов для развития интеграционных процессов в экономике.

В Соединенных Штатах Америки начали внедрение системы консолидированного налогообложения в 1917 году, но при Ф.Рузвельте была отменена, в 1954 году понятие «консолидированной налоговой декларации» было закреплено в правовой системе США. На данный момент консолидированное налогообложение применяется в 22 штатах США.

Условия применения данного подхода к налогообложению:

- Головная компания холдинга должна владеть от 80% голосующих акций дочерних компаний (предусматривается прямое и косвенное владение акциями);
- Компании должны вести единую деятельность, то есть использовать централизованные закупочные операции, проводить обмен персоналом, вести общий внутренний аудит;
- Резидентом Соединенных Штатов Америки в обязательном порядке должна являться головная компания консолидированной группы налогоплательщиков.

При использовании данного метода налогообложения происходит исключение внутригрупповых операций, и холдинг получает право на уменьшение налогооблагаемой базы на сумму убытков участников КГН, полученных в течение всего времени консолидации.

При расчете доли прибыли каждого участника внутри группы используется отношение товарооборота и фонда заработной платы в данном штате к общему товарообороту и фонду оплаты труда. Вместо показателя фонда оплаты труда предусматривается использование величины собственности группы. Данный метод расчета называется как Массачусетская формула и применяется в США с начала 1980-х гг. [3]. Кроме этого, в формуле используются коэффициенты, которые определяют значимость определенного показателя. Данный показатель можно изменять, для того чтобы добиться целей каждого конкретного штата.

Австрийское законодательство предъявляет следующие требования к потенциальной консолидированной группе:

- 1) Обособленные подразделения зарубежных компаний имеют право на вступление в КГН;
- 2) Материнская компания должна быть резидентом страны или же иметь постоянное представительство в Европейском Союзе;

3) Головная компания должна иметь не менее 50% акций (прямо или косвенно) дочерней организации (изначально порог равнялся 75%), условие должно сохраняться 1 год после создания КГН;

4) Временной промежуток создания КГН – 3 года;

5) При выходе из консолидированной группы компания пересчитывает налогооблагаемые базы, рассчитывает налог и уплачивает его в том размере, в котором он заплатил бы его вне КГН. В свою очередь головная компания обязана поставить в известность налоговые органы, что влечет за собой пересчет налоговых обязательств внутри группы;

6) При расчете консолидированной налоговой базы не учитываются убытки, возникающие в связи с инвестициями одного члена группы в другого;

7) Создание консолидированной группы налогоплательщиков происходит после принятия решение о создании КГН головной компанией. Данное решение принимается головной компанией единолично;

8) После консолидации активы дочерних организаций рассматриваются как активы головной организации;

9) Перемещение активов, внутригрупповых долгов, акций, дивидендов внутри группы игнорируется с точки зрения налогообложения.

Далее необходимо обратить внимание на режим консолидированного налогообложения в Великобритании. Основное правило для составления консолидированной налоговой декларации - количество голосующих акций должно быть более 75%. Также отсутствует временное ограничение создания группы.

Основной особенностью налоговой консолидации в Великобритании является наличие системы переноса убытков и доходов внутри группы. Перенос убытков (или доходов) может осуществляться вертикально (от материнской компании к дочерней и в обратную сторону) и горизонтально (то есть между дочерними компаниями) [4, с. 212].

В Канаде институт консолидированного налогообложения не предусмотрен, однако для получения налоговых льгот и выгод необходимо объединение результата членов группы.

Как и другие Европейские страны, Франция подчиняется директиве Европейского Союза «О материнских и дочерних компаниях». В данной стране головная компания должна владеть 95% акций одной или нескольких организаций [19]. При расчете доли участия, на данный момент, учитываются количество акций, которые прямо или косвенно принадлежат головной компании и число голосов при управлении компанией. Стать участниками КГН могут как резиденты, так и нерезиденты Франции. Объединение происходит по всем налогам, которые выплачивает материнская компания.

На данный момент времени Испания является государством, в котором выгодно регистрировать холдинговую компанию. Компании - резиденты Испании имеют право использовать налоговый режим ETVE (Entidad de Tenencia de Valores Extranjeros - это наименование холдинговых компаний в Испании) в случае если, компания ведет деятельность в области управления пакетами акций других компаний.

Применение данного налогового режима возможно при условии, если:

- 1) Компания ETVE должна участвовать в уставном капитале компании- нерезидента в размере превышающем 5% (или более 6 млн.евро в денежном выражении);

- 2) Компания- нерезидент должна находиться в государстве, с которым Испанией подписано соглашение, с помощью которого происходит устранение двойного налогообложения, но при условии обмена информацией;

Преимущества налогового режима ETVE с точки зрения налогообложения:

- 1) Дивиденды и доходы от прироста капитала, полученные компанией ETVE, от продажи акций/долей в уставном капитале компаний нерезидентов освобождаются от налогообложения в Испании;

2) Происходит освобождение от налогообложения дивидендов, которые распределяются компанией ETVЕ в пользу компаний- резидентов Испании, через исключение их из налогооблагаемой базы. Дивиденды, распределяемые в адрес компаний- нерезидентов, также освобождаются от налогообложения [5].

Создание КГН в Испании возможно только с разрешения налоговых органов. Условия создания КГН - компании должны являться резидентами Испании, доля участия ответственного участника в дочерних компаниях составляет более 75% от уставного капитала. Консолидация происходит по основным налогам.

В Германии компания признается «головной», если группа компаний представляет собой совокупность холдинговой и дочерних организаций, а также, если холдинговая и дочерняя компании являются корпорациями. При этом холдинговая компания должна являться налогоплательщиком в Германии.

Происходит освобождение от налога с корпораций и торгового налога при распределении дивидендов. Для освобождения от торгового налога необходим материнская компания должна иметь долю в дочерней организаций в размере превышающем 10%, а дочерние организации, которые учреждены за пределами Германии, должны вести активной экономической деятельность с целью получения дохода.

Под активной экономической деятельность понимается производство товаров или же реализация каких- либо услуг, в свою очередь под пассивной деятельностью понимается получение дохода в виде процента по вкладам, например.

При соблюдении требований «Organschaft» в Германии компании могут создать КГН. Формирование консолидированной налоговой отчетности возможно по следующим налогам: по налогу на прибыль и налогу на добавленную стоимость [6]. Требования «Organschaft», которые должны соблюдаться:

- Материнская компания прямо или косвенно владеет большинством акций своих дочерних организаций;
- Головная компания принимает на себя обязанность по перечислению налогов группы;
- Консолидация возможна среди компаний, вне зависимости от места регистрации юридического лица.

С 2002 года система налогообложения консолидированных групп действует в Японии. Нормативное регулирование консолидированного налогоплательщика представлено следующими пунктами:

1. Заявление подается не меньше чем за 6 месяцев, до начала следующего налогового периода;

2. С момента принятия положительного решения налогового органа, группа предоставляет консолидированные декларации пожизненно, так как решение о создании КГН не аннулируется;

3. В КГН могут вступить любые японские корпорации и кооперативы. При этом вторые могут быть только головной компанией в КГН;

4. В группу обязаны войти все полностью зависимые компании от головной (доля участия головной компании в дочерних- 100%, при этом не учитываются опционы, акции, которые принадлежат работникам);

5. Обязанность головной организации - составление консолидированной налоговой декларации, а обязанность зависимых компаний - предоставление сведений о своих налоговых обязательствах в КГН и доле доходов в местные налоговые органы;

6. Налоги уплачиваются головной компанией (методика расчета налогооблагаемой базы аналогична российской);

7. Каждый участник КГН рассчитывает самостоятельно свою налогооблагаемую базу;

8. Не допускается перенос убытков, которые возникли до образования КГН, на консолидированную группу. Исключение составляют

только убытки головной компании в течение 5 лет. В случае выхода одной компании из группы, на нее могут переноситься часть убытков группы.

Создание консолидированных групп в Нидерландах возможно между материнской и дочерними организациями (или одной дочерней организацией). Участие материнской организации в дочерней должно составлять не менее 95% [20]. Стоит отметить, что порог участия снизился, так как изначально он равнялся 99%, что вело к уменьшению количества компаний в консолидированной группе. В группу могут входить компании - резиденты, обособленные подразделения зарубежных компаний.

Особенностью данной системы налогообложения в Нидерландах является возможность передачи основных средств от одной организации к другой, если убытки одной организации суммируются с прибылью другой. С помощью данной особенности происходит борьба с злоупотреблениями.

В Латвии убыточная компания-резидент состоящая в группе может передавать налоговые убытки за текущий год в компанию - участника КГН генерирующего налогооблагаемую прибыль. Каждая компания должна подает отчетность в налоговый орган отдельным приложением к налоговой декларации после объединения в группу. Прямое или косвенное владение не менее 90% является необходимым условием для членства в группе. Основные условия, которые должны быть выполнены для того, чтобы передать налоговые убытки включают в себя:

- две компании-резиденты, участвующие в передаче налогового убытка должны быть членами той же группы в течение налогового года, в котором были понесены убытки;
- эти компании должны иметь одинаковый налоговый период;
- они не должны иметь задолженности по налогам.

В соответствии с Законом «Tax capital group», в Польше компании могут стать участниками КГН, налогооблагаемая база исчисляется из общего финансово- хозяйственного результата деятельности. Такая группа может быть создана только акционерным обществом или обществом с

ограниченной ответственностью, зарегистрированными в Польше. Материнская компания должна владеть не менее 95% собственного капитала каждого из зависимых обществ, средний размер капитала всех компаний не ниже 1 млн рлн., договор должен быть зарегистрирован в налоговой инспекции, коэффициент рентабельности группы не ниже 3% за каждый год. Временной промежуток создания группы от 3 лет.

Таким образом, можно сделать вывод о наличии полной консолидации в зарубежных странах, что подразумевает объединение по всем налогам. Так же стоит отметить добровольность объединения и наличие возможности компаний - нерезидентов объединяться в группу наравне с компаниями, зарегистрированными в определенной стране. Российская система консолидированного налогообложения предполагает добровольное, временное объединение по налогу на прибыль. В отличие от зарубежных методик налогообложения, российская имеет ряд жестких требований к объему выручки, сумме активов, а также налогов. При этом данные ограничения ведут к сокращению потенциальных групп.

Зарубежный опыт нормативного регулирования крупных компаний в области налогообложения приводит к выводу о необходимости преобразования системы налогообложения российских крупных предприятий. Данные экономические субъекты формируют большую часть налоговых поступлений в бюджеты. А создание эффективной системы налогообложения крупных предприятий позволит не только влиять на предприятия, но и повысить доходы бюджетов.

1.3 Российский опыт создания и функционирования консолидированных групп налогоплательщиков

На современном этапе развития Российской Федерации все большую актуальность приобретают пути повышения эффективности налогообложения. Существующие методики расчета налогооблагаемой базы,

скорость налоговых поступлений в бюджеты, взаимоотношения налогоплательщиков и налоговых органов непосредственно влияют на развитие страны и регионов. Через эффективное налоговое администрирование происходит процесс перераспределения доходов, направления денежных ресурсов в социальную, оборонную, природоохранительную сферу. Таким образом, высокая степень эффективности налогообложения создает базовые условия для социально-экономического развития России и регионов.

С целью повышения доходов регионов, создания условий для увеличения конкурентоспособности российских компаний на рынках страны и мира, развития социально-экономической сферы страны Федеральным законом Российской Федерации от 16 ноября 2011 г. N 321-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков" было введено понятие консолидированной группы налогоплательщиков [13]. Данный закон призван упростить уплату налога на прибыль крупными налогоплательщиками.

Становление системы консолидированного налогообложения началось с 1 января 1999 г., когда вступила в действие первая (общая) часть Налогового Кодекса России, регламентировавшая основные положения налоговой системы страны, совокупность налогов и сборов на территории страны, а также пути взаимодействия государства с налогоплательщиками. Изначально законопроект содержал Главу 7 «Консолидированная группа налогоплательщиков», но в окончательную редакцию закона данная глава не вошла. Это обусловлено рядом причин:

1. Неготовностью налоговых органов к контролю за деятельностью крупнейших налогоплательщиков;
2. Дефицит бюджета (за счет консолидации, как убытков, так и прибыли участников группы);
3. Высокий риск злоупотреблений со стороны участников группы.

В 2008 год Правительством РФ были одобрены «Основные направления налоговой политики в Российской Федерации на 2008-2010 гг.», согласно которым планировалось внедрить в Российской Федерации широко используемый в зарубежных странах институт консолидированного налогообложения [7].

Предпосылки создания:

1. Увеличение инцидентов, связанных с уклонением от уплаты налогов с помощью трансфертного ценообразования;
2. Переход на спец. режимы (УСНО и ЕНВД) крупных компаний, из-за чего происходило дробление бизнеса;
3. Упрощение налогового администрирование;
4. Возросла потребность в перераспределении поступлений по налогу на прибыль между регионами России.

В 2010 году Министерство финансов РФ был обнародован проект федерального закона «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков». На следующий год Федеральный закон Российской Федерации от 16 ноября 2011 г. N 321-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков" ввел понятие консолидированной группы налогоплательщиков [12].

Не смотря на то, что институт консолидированного налогообложения был заимствован из стран зарубежья, он имеет ряд отличительных особенностей в России:

- в России консолидация предусмотрена только по налогу на прибыль (данный подход также присутствует в Германии, в то время как Австрия, Нидерланды, Франция практикуют объединение по налогу на добавленную стоимость, на прибыль, на имущество);

— имеются существенные ограничения для образования единого налогоплательщика, это обусловлено недостаточным опытом применения данного типа налогообложения в России (например, консолидация возможна только для компаний - резидентов Российской Федерации).

Решение создать консолидированную группу налогоплательщиков крупными холдингами и обществами обусловлено рядом весомых факторов. В первую очередь возрастает возможность перераспределения средств внутри КГН, появляется возможность снижения налогооблагаемой базы, за счет консолидации как прибыли, так и убытков компаний - членов консолидированной группы налогоплательщиков, КГН также освобождается от налогового администрирования трансфертных сделок, КГН начинает действовать более эффективно посредством синергетического эффекта.

С 2012 по 2014 года произошло снижение доходов в бюджеты Российской Федерации за счет суммирования прибылей и убытков различных участников консолидированной группы при формировании консолидированной налоговой базы для исчисления налога на прибыль организаций.

В 2012 году поступления в федеральный бюджет по налогу на прибыль организаций составили 375,8 млрд. рублей (то есть на 33,2 млрд. рублей больше, чем в 2011 году). Консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации в 2012 году получили 1979,6 млрд. рублей (на 51,9 млрд. рублей больше, чем в 2011 году), при этом произошло снижение поступлений в 2013 году на 13,1%. Сокращение поступлений в федеральный бюджет в 2013 году составили 23,6 млрд. рублей.

Основная причина данных сокращений - снижение результатов финансово-хозяйственной деятельности организаций. Об этом свидетельствуют данные Росстата, в 2013 году по основным видам экономической деятельности крупных и средних организаций сальдированный финансовый результат составил 6541,6 млрд. рублей, что на

14,3% меньше, чем в 2012 году. Таким образом, доля убыточных организаций по сравнению с 2012 годом увеличилась на 0,9% и составила 26,8 % от общего числа крупных и средних организаций. Поступления налога от консолидированных налогоплательщиков в 2012 году составили 493,9 млрд. рублей, а в 2013 году произошло снижение до 348,2 млрд. рублей [10].

В 2013 году на поступления налога на прибыль от КГН оказало влияние замедление темпов роста экономики и рост расходов по амортизационным отчислениям. Это подтверждается снижением прибыли организаций на 3,2%, рост убытков в 1,7 раза, увеличение амортизационных отчислений на 400 млрд. рублей.

Таким образом, под влиянием экономических и законодательных факторов произошло снижение поступлений в бюджеты на 145,7 млрд. рублей от консолидированных групп налогоплательщиков. Из них 16,4 млрд. рублей из- за консолидации убытков внутри группы.

В 2012 году 18 субъектов России диагностировали снижение поступлений по налогу на прибыль в результате деятельности КГН в размере 60,8 млрд. рублей. Максимальное снижение поступлений продемонстрировали бюджеты: г. Москвы (41,5 млрд. рублей), Нижегородской области (5,9 млрд. рублей), Волгоградской области (3,4 млрд. рублей), Пермского края (3,3 млрд. рублей), Белгородской области (2,7 млрд. рублей). Кроме этого 65 субъектов страны установили увеличение поступлений на 52,6 млрд. рублей. К данным субъектам относятся бюджеты: Ямало-Ненецкого автономного округа (7,7 млрд. рублей), Самарской области (5,0 млрд. рублей), Иркутской области (4,8 млрд. рублей), Астраханской области (3,1 млрд. рублей), Республики Саха (Якутия) (2,9 млрд. рублей), Липецкой области (2,7 млрд. рублей), Ленинградской области (2,2 млрд. рублей), Ставропольского края (2,1 млрд. рублей) и др.

В 2013 ситуация аналогичная, 20 субъектов Российской Федерации диагностировали снижение поступлений по налогу на прибыль в размере 63,7 млрд. рублей. Город Москва в очередной раз потерял 34,3 млрд. рублей,

Красноярский края (5,8 млрд. рублей), Белгородская область (3,9 млрд. рублей), г. Санкт-Петербург (3,2 млрд. рублей), Тюменская область (2,9 млрд. рублей), Волгоградская область (2,9 млрд. рублей), Нижегородская область (2,2 млрд. рублей), Пермский край (2,2 млрд. рублей) [10]. 62 региона России увеличили свои поступления по налогу на прибыль на 47,3 млрд. рублей. Наибольшие суммы налога поступили в бюджеты: Ленинградской области (4,1 млрд. рублей), Астраханской области (3,5 млрд. рублей), Омской области (2,7 млрд. рублей), Республики Саха (Якутия) (2,5 млрд. рублей), Липецкой области (2,5 млрд. рублей).

Как говорилось выше, Москва потеряла в 2013 году около 34,3 млрд. рублей. Данное сокращение произошло по всем участникам консолидированных групп, чьи подразделения зарегистрированы в Москве. К данным компаниям относятся КГН ОАО «Газпром», ОАО «Нефтяная Компания «Роснефть», ОАО «Атомэнергопром», ОАО «Лукойл», ООО «НОВАТЭК Северо-Запад», ОАО «АК «Транснефть». Несмотря на сокращение поступлений в размере 14,1 млрд. рублей от КГН ОАО «Газпром» и ОАО «Атомэнергопром», увеличения поступлений в регионы не произошло.

При функционировании группы ООО «НОВАТЭК Северо-Запад» произошло сокращение поступлений в бюджет г. Москвы, при этом увеличились поступления в Ямало- Ненецкий автономный округ. На территории данного округа находятся 3 компании группы (из 6) и на них приходится 82% прибыли, в то время как на подразделения, зарегистрированные в Москве приходится всего 7% прибыли. До создания КГН в бюджет ЯНАО поступало 33% налога группы, а в бюджет г. Москвы поступало 50%. Ханты-Мансийский автономный округ – Югра также недополучил 1,8 млрд. рублей налога на прибыль. Главным образом, из-за функционирования КГН ОАО «Сургутнефтегаз», ОАО «АК «Транснефть».

Доля прибыли и налога на прибыль соответственно ответственного участника консолидированной группы ОАО «Сургутнефтегаз» составляет

90,2% от результата группы, 8,1% приходится на другого участника группы. Вследствие перераспределения прибыли данный участник группы платит налог на прибыль, который в 9 раз превышает сгенерированную им прибыль.

В Красноярском крае произошло снижение доли налога на прибыль в доходной части бюджета до 29%, при этом увеличились платежи в бюджет Мурманской области. Это связано с функционированием консолидированной группы налогоплательщиков ОАО «ГМК «Норильский никель».

Данный анализ говорит о том, что институт консолидированного налогообложения действует недостаточно долго для адекватного анализа его влияния на бюджеты субъектов страны и на национальную экономику в целом. Для решения главной задачи - перераспределения прибыли из субъектов Российской Федерации, в которых зарегистрированы головные организации холдингов, в регионы, в которых находятся промышленные предприятия холдингов и формируется указанная прибыль, введение института КГН в основном показало свою целесообразность.

Регионы Российской Федерации, которые потерпели снижение поступлений по налогу на прибыль организаций, относятся к высокодоходным субъектам. К ним относятся- города Москва и Санкт-Петербург, Красноярский край. Таким образом, сокращение поступлений по налогу на прибыль в федеральный бюджет в 2013 году составило 22 млрд. рублей, из них 5,7 млрд. рублей из-за деятельности КГН.

В результате функционирования института консолидированного налогообложения в 2012 году было создано и действовало 11 КГН, которые объединяли 197 организаций, в 2013 году - 15 КГН (313 организаций). На 1 января 2014 года количество КГН увеличилось до 16 (398 организаций). Более подробно динамика изменения количества участников консолидированных групп в 2012-2014 годах представлена в таблице 2.

Таблица 2 – Динамика изменения количества участников консолидированных групп в 2012-2014 годах

Ответственный участник КГН	Количество организаций в 2012 г.	Количество организаций в 2013 г.	Количество организаций в 2014 г.
ОАО «Газпром»	56	65	69
ОАО «Лукойл»	41	38	44 (1)
ОАО«Мегафон-Интернэшнл»	4	3	3
ООО«НОВАТЕК Северо-Запад»	5	6	11
ОАО «Новолипецкий металлургический комбинат»	10	10	10
ОАО «Северсталь»	9	21	21 (2)
ОАО «Татнефть»	4	4	4
ОАО «Сургутнефтегаз»	7	7	7
ОАО «НК «Роснефть»	22	44	58
ОАО «АК «Транснефть»	37	39	35 (7)
ОАО «Газпром нефть»		8	10 (1)
ОАО «Атомный энергопромышленный комплекс»		33	38 (1)
ОАО «Мечел»		16	20 (2)
ОАО «ГМК «Норникель»		17	17
ОАО «ЕВРАЗ Нижнетагильский металлургический комбинат»			12
ЗАО «Торговый дом «ПЕРЕКРЕСТОК»			39
ОАО «РТКомм.РУ»	2	2	Прекратило действие
Всего	197	313	398 (14)

В данной таблице в скобках обозначено количество компаний, покинувшие КГН. Также стоит обратить внимание на изменение налоговой базы по каждой отдельной группе, для этого необходимо обратиться к таблице 3.

Таблица 3 - Динамика налоговой базы КГН за 2012-2013 годы

Ответственный участник КГН	Количество организаций в 2012 г.	Количество организаций в 2013 г.	Количество организаций в 2014 г.
ОАО «Газпром»	56	65	69
ОАО «Лукойл»	41	38	44 (1)
ОАО «Мегафон-Интернэшнл»	4	3	3
ООО «НОВАТЕК Северо-Запад»	5	6	11
ОАО «Новолипецкий металлургический комбинат»	10	10	10
ОАО «Северсталь»	9	21	21 (2)
ОАО «Татнефть»	4	4	4
ОАО «Сургутнефтегаз»	7	7	7
ОАО «НК «Роснефть»	22	44	58
ОАО «АК «Транснефть»	37	39	35 (7)
ОАО «Газпром нефть»		8	10 (1)
ОАО «Атомный энергопромышленный комплекс»		33	38 (1)
ОАО «Мечел»		16	20 (2)
ОАО «ГМК «Норникель»		17	17
ОАО «ЕВРАЗ Нижнетагильский металлургический комбинат»			12
ЗАО «Торговый дом «ПЕРЕКРЕСТОК»			39

Несмотря на увеличение количества КГН и организаций, вошедших в их состав, общая налоговая база по пятнадцати КГН за 2013 год составила 2310373,9 млн. рублей, или 91,9 % от аналогичного показателя 2012 года. При этом налоговая база одиннадцати КГН, функционирующих в 2012 и 2013 годах, уменьшилась на 484541,9 млн. рублей и составила 80,7% от аналогичного показателя 2012 года, налоговая база для целей налогообложения в 2013 году КГН № 14 имеет отрицательное значение (убытки составили 28632,4 млн. рублей).

В 2014 году по данным Росстата российская экономика продемонстрировала рост всего лишь на 0,6%. В 2011 году этот показатель составил 4,3%, в 2012 году - 3,4%, а в 2013-м - 1,3%. Таким образом, темпы роста ВВП по сравнению с прошлым годом уменьшились на 0,7% и достигли минимального значения за последние четыре года. В связи с экономическим

кризисом в России со второй половине 2014 года, связанным с экономическими санкциями и падением цен на нефть, ожидается резкое снижение доходности крупнейших налогоплательщиков и, как следствие, снижение налоговых поступлений в бюджет. Например, «Газпром энергохолдинг» по итогам 2014 года ожидает, что суммарная выручка по РСБУ производственных компаний Группы достигнет 448,2 млрд рублей – на 1% больше показателя предыдущего периода, при этом, суммарная EBITDA оценивается в 52,8 млрд рублей (-14%), а суммарная чистая прибыль прогнозируется в сумме 0,3 млрд рублей (-97%). По прогнозам Центробанка, в первом полугодии 2015 года спад объемов ВВП из-за низких цен на нефть и ослабления рубля может составить 3,2%.

Такая тенденция общего снижения налоговых доходов от деятельности крупнейших налогоплательщиков в совокупности с экономическим кризисом в России послужила причиной приостановления развития системы КГН. Согласно Федеральному закону от 24.11.2014 N 366-ФЗ, зарегистрированные налоговыми органами в течение 2014-2016 годов договоры о создании консолидированной группы налогоплательщиков, а также изменения в такие договоры, связанные с присоединением к такой группе новых организаций вступают в силу лишь с 1 января 2018 года.

Таким образом, в 2016 году перечень консолидированных групп и состав их участников останется неизменным. Невозможно будет привлечь новые предприятия в состав действующих КГН, или объединиться крупным холдингам для целей оптимизации бизнеса. В 2014 году были зарегистрированы пять договоров о создании КГН, ответственными участниками которых являются:

- ОАО "Оскольский электрометаллургический комбинат"
- ЗАО "Тандер"
- Банк ВТБ 24 (ЗАО)
- ЗАО "СИБИНТЕРТЕЛЕКОМ"

— ОАО междугородной и международной электрической связи "Ростелеком"

Эти организации в 2016 году не смогут воспользоваться преимуществами КГН, а будут исчислять налог на прибыль на общих основаниях [11]. Все это негативно скажется на инвестиционной привлекательности России.

Таким образом, можно сделать вывод о целесообразности реформирования системы налогообложения консолидированных групп, анализ создания групп в зарубежных странах позволяет принести в российскую систему ряд новых и рациональных идей. Например, ввод коэффициентов может позволить сгладить разрыв между поступлениями разных регионов до и после создания консолидированных групп, а снятие ряда ограничений, создаст стимул для регистрирования большего количества КГН. Данные изменения позволят более рационально и эффективно перераспределять доходы между бюджетами.

Выводы по 1 главе

Наличие консолидированных групп налогоплательщиков позволяет повысить конкурентоспособность регионов и страны. В свою очередь формирование консолидированной группы позволяет государству устранить ряд проблем, связанные с дроблением бизнеса и налоговым администрированием.

Институт налогообложения консолидированных групп начал использоваться в Австрии в начале прошлого века, существуют разнообразные требования к потенциальной консолидированной группе, а именно порог участия материнской компании в дочерней должен составлять 80% в США. В США компании-нерезиденты не могут входить в группу. Основное преимущество вхождения в группу – возможность консолидации как убытков, так и доходов компаний- участников КГН.

Существует множество подходов к определению консолидированного налогоплательщика, но в данной работе необходимо опираться на Налоговый Кодекс Российской Федерации, который говорит о том, что консолидированная группа налогоплательщиков – это добровольное объединение организаций для исчисления и уплаты налога на прибыль с учетом совокупного финансового результата хозяйственной деятельности указанных налогоплательщиков [4].

В России попытка принятия закона, регламентирующего создание консолидированных групп налогоплательщиков, была произведена еще в январе 1999 года, но закон не был принят из-за неготовности налоговых органов к контролю крупных налогоплательщиков, также на это повлияла тяжелая экономическая ситуация.

Тем не менее, в 2008 году был одобрен план по внедрению данной системы в стране и с 2011 года был введен институт консолидированного налогообложения в Российской Федерации.

Отличительными особенностями данного института является консолидация исключительно по налогу на прибыль организаций и наличие жестких требований к группе. Преимуществами консолидации являются – освобождение от налогового администрирования трансфертных сделок, возможность эффективной деятельности.

В период с 2012 года по сегодняшний день создано 15 групп. В 2012 году ряд субъектов страны обнаружили сокращение налоговых поступлений из-за создания консолидированных групп, в 2013 году количество таких регионов выросло до 20. Также произошло сокращение финансово-хозяйственного результата данных организаций, главным образом, из-за консолидации убытков и прибылей участников группы.

Именно поэтому, был введен мораторий на деятельность групп, которые регистрировались в 2014 году. Таким образом, в 2015 году количество консолидированных групп налогоплательщиков неизменно.

2 Влияние создания консолидированных групп на межбюджетные отношения

2.1 Теоретические основы межбюджетных отношений, их основные элементы, принципы и формы организации

Становление экономической системы в России и мире в целом, подразумевает собой осуществление эффективной и качественной финансово- бюджетной политики, именно поэтому все более важное значение отдается преобразованию бюджетной системы и основным ее составляющим элементам-бюджетным отношениям.

Реальное состояние экономики Российской Федерации зависит в основном от эффективности механизма межбюджетных отношений, а как известно, любой государственный бюджет пополняется за счет налоговых платежей налогоплательщиков субъекта.

Из основных проблем межбюджетных отношений можно выделить проблему противостояния центрального региона и других субъектов РФ. Именно это противостояние затрудняет нахождение общего решения, компромисса, в большинстве региональных и государственных вопросах. Так, например, в 2012 году при вступлении ПАО «Газпром» в консолидированную группу налогоплательщиков, органы власти города Москвы приняли меры изменения законодательства о налогах и сборах. Органы власти не хотели позволять перераспределение доходов от налога на прибыль компании, ранее полностью уплачиваемого в г. Москва, в региональные бюджеты, где собственно и были аккумулированы основные активы компании и работники КГН.

Понятие «межбюджетные отношения» впервые появилось в Российской Федерации в 1994 году, в порядке реализации этапа реформации бюджетов. Ранее, до 1998 года, термин межбюджетные отношения можно было встретить в пособиях по экономической теории, где дается определение данного понятие как отношения бюджетов между уровнями бюджетной

системы Российской Федерации, местными бюджетами и бюджетами субъектов РФ, а так же другими муниципальными и государственными образованиями, которые могли бы быть задействованы в правоотношениях бюджетов [16].

Согласно ч.1 ст.1 Конституции России Российская Федерация является федеративным государством. В соответствии с п.3 ст.5 Конституции федеративное устройство Российской Федерации базируется на ее единстве системы государственной власти, государственной целостности, разграничении предметов ведения и полномочий между органами государственной власти и органами государственной власти субъектов Российской Федерации. Отсюда следует, что принцип федерализма определен как законодательно закрепленный признак, так как данный признак проявляется во всех сфера социума, бюджетная система и бюджетные отношения не являются исключением из этого правила. Далее появляется такое определение как бюджетный федерализма:

Бюджетный федерализм – особенная форма организации бюджетных отношений, которая позволяет в целом осуществлять фискальные интересы Российской Федерации, субъектов РФ и муниципальных образований, при этом соблюдать самостоятельность всех уровней бюджетов входящих в общую бюджетную систему. Однако следует заметить, что, самостоятельность бюджетов всех уровней бюджетной системы весьма относительна. Определенно существует некая зависимость между бюджетом федерального уровня и бюджетами субъектов РФ и муниципальных образований.

Согласно Бюджетному кодексу РФ ст. 6, межбюджетные отношения - это взаимоотношения между публично-правовыми образованиями по вопросам регулирования бюджетных правоотношений, организации и осуществления бюджетного процесса.

Предопределение основных связей межбюджетных отношений вызвано именно этим принципом. Определение бюджетного федерализма можно раскрыть через ряд принципов:

- единство и целостность интересов населения и интересов общегосударственного уровня служит основой баланса интересов всех трех уровней власти решения бюджетных вопросов;
- взаимосвязь принципов децентрализма и централизма при осуществлении разграничения налогово-бюджетных полномочий, доходов и расходов, на объективной основе проведение распределения и перераспределения доходов в консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации;
- самостоятельность бюджетов и высокая степень ответственности органов власти каждого из уровней бюджета за его сбалансированность, обеспеченность бюджета, опирается на налоговый потенциал соответствующего субъекта, и возможность предоставления им необходимых налоговых инициатив;
- принятие активного участия субъектов Российской Федерации в осуществлении формирования и реализации налогово-бюджетной политики государства, а так же относящиеся к ним межбюджетные отношения;

Сочетание вышеперечисленных принципов осуществляет обеспечение наиболее полной реализации бюджетного федерализма – а именно отношения, основывающихся на взаимодействии принципов децентрализма и централизма между органами власти субъектов федерации по поводу формирования и реализации бюджетной политики государства и федеральными органами власти, проведения разграничений налогово-бюджетных полномочий, доходов и расходов, перераспределения и распределения последних между консолидированными бюджетами регионов Российской Федерации и федеральным бюджетом, при этом учитывая высокую степень самостоятельности бюджетов субъектов РФ, исходя из

единства и целостности интересов населения и общегосударственных интересов.

Межбюджетные отношения в системе бюджетного федерализма базируются на принципах:

- распределения и закрепления расходов бюджетов по определенным уровням бюджетной системы РФ;
- разграничения (закрепления) на постоянной основе доходов по уровням бюджетной системы РФ;
- равенства бюджетных прав субъектов РФ, равенства бюджетных прав муниципальных образований;
- выравнивания уровней минимальной бюджетной обеспеченности субъектов РФ, муниципальных образований;
- равенства всех бюджетов РФ во взаимоотношениях с федеральным бюджетом, равенства местных бюджетов во взаимоотношениях с бюджетами субъектов Федерации.

Основываясь на вышеперечисленных принципах, некоторые разновидности расходов бюджета могут перемещаться из федерального бюджета в бюджеты субъектов Российской Федерации, а из бюджетов субъектов РФ - переходить в местные бюджеты. Для исчисления применяются единая, общая методика расчетов норматива финансовых расходов на предоставление муниципальных и государственных услуг, нормативов исчисления финансовой поддержки бюджетам субъектов, а так же осуществление единого порядка выплаты региональных и федеральных налогов.

Основной целью функционирования межбюджетных отношений можно выделить создание равных возможностей и финансовых условий для органов местного самоуправления и органов государственной власти, с целью эффективной реализации задач и полномочий вышестоящих органов. Одной из главных задач органов власти является осуществление

сбалансированности бюджета относительно всей бюджетной системы, как по горизонтали, так и по вертикали.

Так, можно определить межбюджетные отношения - как некую совокупность всех форм отношений между бюджетами субъектов Российской Федерации, федеральным бюджетом, бюджетными учреждениями и местными бюджетами по случаю разграничения и распределения доходов между бюджетами бюджетной системы, разграничения расходных обязательств, формирование фондов денежных средств и перераспределение денежных средств с целью использования их для осуществления поддержки сбалансированности бюджета и реализации обозначенных социально значимых задач. Основа формирования расходов бюджетов бюджетной системы РФ – является разграничение расходных обязательств.

Расходные обязательства – это обязательства, обусловленные законом, договорами, другими нормативными документами, соглашениями обязанности публично-правового образования или действующего от его имени бюджетного учреждения о предоставлении юридическому или физическому лицу, или иному другому публично-правовому образованию, субъектам международного права денежных средств из соответствующего бюджета [17]. Одно из главных условий разграничения расходного обязательства – это разграничение предметов ведения дела между органами власти различных уровней бюджетной системы и органами местного самоуправления, на основе которых происходит утверждение полномочий и обязанностей органов местного самоуправления и органов государственной власти. После разграничения расходных обязательств, производится разграничение доходов. Разграничение доходов – это законодательное закрепление за определенным бюджетом на постоянной основе конкретных видов доходов в полном размере или частично.

Для государства с бюджетным устройством имеются разграничения источников дохода в бюджетной системе. Известно, что для федеративного

государства доходы, полученные к распределению. Подразделяются на три основных уровня :

- Федеральные доходы;
- Доходы субъектов федерации (бюджеты субъектов, региональные);
- Местные доходы.

Г.Б. Поляк обращал внимание на то, что в ходе развития бюджетной системы Российской Федерации в основном преобладали две модели распределения доходов уровнями бюджетной системы: веерная и горизонтальная.

- Веерная (закрепляет собственные налоги, а так применяются механизмы долевых отчислений в бюджеты субъектов от налогов и общегосударственных доходов (регулирующие и закрепленные доходы)).
- Горизонтальная (в каждом бюджете закреплены свои сборы и налоги, оказание финансовой помощи затруднена, размер бюджетных расходов определятся на основании размера бюджетных доходов).

С 1931 г. в России происходит осуществление первой модели распределения денежных доходов между уровнями бюджетной системы — веерной. На сегодняшний день во взаимоотношениях бюджетов в Российской Федерации представлена именно веерная модель.

Закрепление налогов за бюджетом определенного уровня базируется на определении органа местного самоуправления и органа государственной власти, основываясь на полномочиях вышеперечисленных органов, и в чей компетенции осуществляется ведение налога, в том числе и установление последовательности и порядка его исчисления, взимания. Следует отметить, что важнейшей частью межбюджетных отношений является перераспределение бюджетных ассигнований, а так же характер их формирования. У каждого бюджета субъекта РФ разное финансовое и экономическое положение, уровень обеспеченности собственными денежными ресурсами, разные задачи региональных масштабов и целей для

государства в целом – именно поэтому возникает необходимость в перераспределении финансовых ресурсов между бюджетами разных уровней.

Межбюджетное перераспределение средств – является ежегодной процедурой передачи денежных средств из одного бюджета в другой, с целью выравнивания бюджетной сбалансированности и обеспеченности. Так же данные передачи осуществляются для покрытия дефицитов бюджетов.

Рассматривая межбюджетные отношения с точки зрения консолидированной группы налогоплательщиков, нельзя не заметить основные конфликты бюджетов субъектов Российской Федерации между друг другом. До создания КГН крупнейшие компании, зарегистрированные в центральном районе, но осуществляющие основную деятельность в региональных субъектах РФ, при консолидации бюджетов, выплачивали львиную долю налога на прибыль в субъект официального места регистрации компании. Тем самым, возникал конфликт интересов: основная деятельность предприятия производилась в региональном субъекте, компания поглощала невозпроизводимые природные ресурсы, воздействовала на экологическую обстановку региона, а основная доля налога на прибыль уходила в центральный регион, где предприятие не осуществляло непосредственно производительную деятельность. Далее данное влияние консолидированной группы налогоплательщиков на межбюджетные отношения регионов будет рассмотрена более детально.

2.2 Методика распределения налоговых поступлений в регионы от деятельности КГН

Создание консолидированных групп налогоплательщиков формируют базовые условия для перераспределения доходов и налога на прибыль соответственно между бюджетами регионов Российской Федерации. Российский опыт функционирования консолидированных групп выявил

перераспределение доходов в места, где сосредоточены основные производственные мощности и основной персонал организаций.

Перед началом определения налогооблагаемой базы консолидированной группы налогоплательщиков производится суммирование финансового результата деятельности всех участников группы КГН в случае, когда один или несколько участников группы получает прибыль, а другие убытки, налогооблагаемая база изменяется. По итогу налогооблагаемая прибыль одного участника, уменьшается на суммы убытков других организаций участников, включенных в консолидированную группу налогоплательщиков. Это означает, что при исчислении суммы налога на прибыль для уплаты в бюджет, которая была получена одной компанией-участницей КГН, будет суммироваться с прибылью или убытком другой организации участницей консолидированной группы. При данном исчислении полученная разница в соответствии с Главой 3.1 НК РФ будет признаваться убытком или прибылью всей группы .

На основе вышеизложенного следует вывод о том, что в результате суммирования доходов и расходов от деятельности организаций состоящих в консолидированной группе, также будут учтены и убытки организаций участниц КГН, а это значит, что при создании КГН могут быть также оптимизированы налоговые платежи по налогу на прибыль организации, подлежащие своевременной уплаты в бюджет.

Компании-участницы консолидированной группы налогоплательщиков самостоятельно формируют финансовые отчеты, декларации и совместно с данными регистров налогового учета перенаправляют их одному из ответственных участников КГН. Однако, этот процесс, согласно п. 1 ст. 289 НК РФ, не освобождает их от подачи налоговых деклараций в налоговые органы ФНС по месту регистрации организации участницы. Также, компании участники КГН обязаны предоставлять исчисление налоговой базы по налогу на прибыль, которое было предоставлено ответственным участником консолидированной группы.

Компании-участники КГН самостоятельно исчисляют налоговую базу по налогу на прибыль, к которой применяется стандартная ставка по налогу на прибыль организаций, находящихся на общей системе налогообложения. Если же ставка по тем или иным видам деятельности применяется в размере 9% или 15%, то эта налоговая база не будет учитываться при расчете налога на прибыль консолидированной группы.

Согласно п. 3 ст.321.2 НК РФ ответственный участник консолидированной группы, на основании полученных доходов и расходов, которые были осуществлены участниками данной группы, рассчитывает налоговую базу по налогу на прибыль самостоятельно.

Также, из вышеизложенного следует, что ответственный участник вправе учитывать только те доходы, которые могут облагаться по ставке налога на прибыль в размере 20%.

Для расчета налогооблагаемой базы ответственный участник обращается к следующей формуле:

$$НБ_{КГН} = \sum (Доход_i - Убыток_i), \text{ где}$$

$НБ_{КГН}$ — налогооблагаемая база консолидированной группы налогоплательщиков

$Доход_i$ — доход i -го участника КГН

$Убыток_i$ — убыток i -го участника КГН

Исходя из вышесказанного, получается, что компании, состоящие на общей системе налогообложения, уплачивают в бюджет гораздо больше, нежели организации, состоящие в консолидированной группе налогоплательщиков.

Далее, ответственный участник консолидированной группы налогоплательщиков обязан рассчитывать величину прибыли, которая приходится:

— на каждого участника консолидированной группы налогоплательщиков;

— на каждое обособленное подразделение участников консолидированной группы налогоплательщиков.

Для этого он умножает совокупную прибыль консолидированной группы налогоплательщиков на долю прибыли участников КГН (обособленного подразделения участника).

Для данных расчетов ответственный участник производит умножение совокупной прибыли КГН на долю прибыли участников консолидированной группы налогоплательщиков (либо же обособленного подразделения участника),

Доля прибыли каждого участника КГН рассчитывается исходя из показателя использования трудовых ресурсов (Т) и внеоборотных активов (АИ) следующим образом [15]:

$$d = \frac{\frac{T_i}{\sum_{i=1}^N T_i} + \frac{АИ_i}{\sum_{i=1}^N АИ_i}}{2} \cdot 100\%, \quad (1)$$

где d – доля прибыли каждого участника КГН;

T_i - среднесписочная численность i-той компании - участника КГН;

N – количество участников КГН;

$АИ_i$ - остаточная стоимость имущества i-той компании- участника КГН.

Таким образом, доля прибыли каждого участника консолидированной группы зависит не от суммы сгенерированной прибыли, а от среднесписочной численности работников (или же фонда оплаты труда) компании - участника КГН, а так же от остаточной стоимости имущества компании - участника КГН [21].

Расчет прибыли, подлежащей перечислению каждому участнику КГН;

$$Pr_i = Pr_{кгн} * d_i, \quad (2)$$

где Pr_i – прибыль i-го участника КГН;

$Pr_{кгн}$ – прибыль консолидированной группы в целом;

d_i – доля прибыль i-го участника КГН.

Расчет налога на прибыль, подлежащего уплате ответственным участником в бюджеты регионов;

$$N_{\text{пр}} = P_{\text{ркгн}} * 0,2, \quad (3)$$

где $N_{\text{пр}}$ – налог на прибыль КГН в целом,.

$$N_{\text{пр}i} = P_{ri} * 0,2, \quad (4)$$

Где $N_{\text{пр}i}$ – налог на прибыль i -го участника КГН.

Вследствие действующего механизма распределения прибыли при создании КГН происходит перераспределение налоговых доходов бюджетов между регионами, где сосредоточены основные производственные мощности КГН и управление холдингами.

И как следствие, наблюдается сокращение поступлений по налогу на прибыль в бюджет столицы. Стоит отметить, что большая часть производственных компаний России имеет регистрацию в Москве, а основное производство размещает в других регионах. Именно поэтому происходит перераспределение.

2.3 Влияние функционирования деятельности КГН на налоговые доходы регионов

Современная налоговая система не является статичным образованием, она постоянно изменяется и совершенствуется. Современное развитие экономики и хозяйствующих субъектов оказывает свое влияние на трансформацию налоговой системы, как по отдельным налогам, так и формируя новые налоговые режимы для отдельных групп хозяйствующих субъектов. Холдинговые структуры часто являются градообразующими не только для отдельных небольших поселков и городов, но и для целых регионов. В связи с этим они активно влияют на межбюджетные отношения и перераспределения финансовых и налоговых потоков. В последние годы активно развивается и модернизируется специальная система налогообложения затрагивающая перераспределение налоговых потоков в

крупнейших холдинговых компаниях, посредством создания добровольных консолидированных групп налогоплательщиков.

В 2012 году вступил в силу закон о внедрении такого налогового инструмента, как институт консолидации, призванного справедливо перераспределять налоговые поступления по налогу на прибыль крупнейших холдинговых компаний между регионами присутствия организаций участниц КГН. Как упоминалось ранее, основополагающим фактором к межбюджетному распределению налоговых отчислений по налогу на прибыль между участниками группы, была выбрана формула распределения, на базе которой распределение происходило исходя из показателей среднесписочной численности компании участницы КГН и ее производственными мощностями, а именно остаточной стоимости имущества компании участницы.

Данная налоговая модель позволила перераспределить налоговые платежи по налогу на прибыль крупнейших компаний более справедливо для регионов присутствия компаний участниц, так как ранее основные выплаты по налогу на прибыль приходились на центральные районы России, где юридически были зарегистрированы организации, однако фактически не осуществляющие деятельность по месту уплаты налога. Благодаря данной налоговой модели в первые года ее внедрения произошел качественный рост бюджетных поступлений в регионы Российской Федерации. Таким образом налоговый режим позволил справедливо перераспределить доходы бюджета центрального федерального округа по налогу на прибыль компаний, осуществляющих основную производственную деятельность далеко за пределами г. Москвы, в бюджеты регионов, где расположены основные трудовые ресурсы и производственные мощности компании. По данным отчетности ФНС (Федеральной налоговой службы) была сформирована таблица 4 – «Изменение доли налоговых поступлений после внедрения КГН». На основе данных таблицы 4 был проведен горизонтальный анализ

налоговых доходов субъектов РФ до и после внедрения налоговой системы консолидации за 2011-2012 гг.

Таблица 4 – Изменение доли налоговых поступлений после внедрения КГН, млрд. руб.

	Налоговые доходы			
	2011	2012	Изменение абсолютное	Изменение относительное %
Консолидированные бюджеты субъектов РФ	5271,4	5798,2	526,8	9,99
ЦФО	1960,6	2129	168,4	8,59
Московская область	299	347,4	48,4	16,19
Москва	1202,3	1261,5	59,2	4,92
СЗФО	591,4	636,2	44,8	7,58
Ленинградская область	58,4	69	10,6	18,15
Санкт-Петербург	287	293,2	6,2	2,16
ЮФО	308,9	369,2	60,3	19,52
СКФО	96,4	111,2	14,8	15,35
ПФО	758,6	860,5	101,9	13,43
УФО	677,2	725,6	48,4	7,15
СФО	592,4	634,3	41,9	7,07
ДФО	285,8	332,2	46,4	16,24

Основываясь на проведенных расчетах таблицы 4 – «Изменение доли налоговых поступлений после внедрения КГН», можно констатировать, что в 2012 году общие налоговые поступления незначительно увеличились у г.Москвы (4,92%) и Московской области (16,19%), Ленинградской области (18,15%), Северо-Кавказского Федерального округа (15,35%), Приволжского Федерального округа (13,43%) и Дальневосточного Федерального округа (16,24%).

Для более наглядного представления налоговых доходов был составлен Рисунок 1- Динамика налоговых поступлений в бюджеты регионов за 2011-2012 гг.



Рисунок 1 – Динамика налоговых поступлений в бюджеты регионов за 2011-2012 гг.

Также рассмотрим изменение налоговых поступлений в бюджеты субъектов РФ в процентном соотношении роста относительно 2011 года в Рисунок 2 – «Динамика изменения доходов бюджетов регионов по налоговым поступлениям в 2012 г.»



Рисунок 2 – Динамика изменения доходов бюджетов регионов по налоговым поступлениям в 2012 г.

Увеличение налоговых поступлений, можно трактовать в различных вариациях на предмет причин роста налоговых доходов бюджетов регионов. Например, можно предположить, что Дальневосточный Федеральный округ, являясь территорией опережающего развития, с особыми льготными системами для развития предпринимательства, начал осуществлять в регионе активное освоение ресурсов, тем самым спровоцировал рост предпринимательской активности и как следствие увеличение налоговых поступлений доходов регионов. Однако, сложно не заметить, что в г.Москве и Московской области, налоговые доходы стали не только не превышать доходы регионов, но и в некоторых бюджетах субъектов РФ даже проигрывать. На наш взгляд, есть прямая зависимость между замедлением уровня роста налоговых доходов г.Москвы и Московской области, а также колоссальным увеличением налоговых доходов бюджетов регионов, что связано с внедрением в Российскую налоговую практику института консолидации.

Далее предлагается рассмотреть изменения налоговых поступлений по налогу на прибыль организаций, после внедрения в Российскую систему налогообложения института консолидированных групп. В таблице 5, представлены данные Федеральной налоговой службы (ФНС) по доходам регионов, относительно налоговых доходов по налогу на прибыль.

Таблица 5 – Изменение доли налога на прибыль после внедрения КГН, млрд. руб.

	Налог на прибыль организаций		Изменение абсолютное	Изменение относительное %
	2011г.	2012г.		
Консолидированные бюджеты субъектов РФ	1927,7	1979,6	51,9	2,69
ЦФО	780,3	787,3	7,0	0,90
Московская область	87,8	102,6	14,8	16,86
Москва	566,9	545,9	-21,0	-3,70
СЗФО	206,3	194,5	-11,8	-5,72
Ленинградская область	21,4	26,4	5,0	23,36

Продолжение таблицы 5

Санкт-Петербург	109,7	90	-19,7	-17,96
ЮФО	77,9	96,1	18,2	23,36
СКФО	21,4	21,3	-0,1	-0,47
ПФО	251,7	280,6	28,9	11,48
УФО	303,4	305,5	2,1	0,69
СФО	200,1	190,4	-9,7	-4,85
ДФО	86,6	103,9	17,3	19,98

На основе данных таблицы 5 – «Изменение доли налога на прибыль после внедрения КГН», можно сделать вывод, что структура поступления налоговых выплат по налогу на прибыль в регионах кардинально начала проходить процедуру качественного изменения. Институт консолидации, созданный с целью справедливого распределения налоговых поступлений по налогу на прибыль среди бюджетов регионов, выполнил свою первоначально поставленную цель. Действительно, можно заметить динамику изменения налоговых поступлений среди регионов лидеров – Центрального района (г.Москва) и г.Санкт-Петербург. Так, например, г. Москва и Московская область в показателях изменения доли поступления налоговых обязательств компаний по налогу на прибыль понесли убытки в отчетном 2012 году относительно 2011 года, до вступления крупнейших холдингов в консолидированные группы. Регионы же, напротив, получили свои «справедливо - заслуженные» налоговые поступления по налогу на прибыль. Например, солидный рост бюджета налоговых доходов по налогу на прибыль показал Дальневосточный Федеральный округ, Приволжский Федеральный округ и Южный Федеральный округ.

Для более наглядного представления структуры изменений поступлений налоговых платежей по налогу на прибыль было произведено структурирование полученных расчетов в вид гистограмм, представленных в Рисунке 3 – «Динамика изменения доходов бюджетов регионов налоговых поступлений по налогу на прибыль за 2011- 2012 гг.».



Рисунок 3 - Динамика изменения доходов бюджетов регионов налоговых поступлений по налогу на прибыль за 2011- 2012 гг.

Анализируя динамику изменения поступлений в бюджеты субъектов РФ, приведем данные горизонтального анализа, полученного из таблицы 11 – «Изменение доли налога на прибыль после внедрения КГН», в гистограмму, для более наглядного представления о структуре изменения доходов регионов по налогу на прибыль в разрезе 2011-2012 гг., представленных в рисунке 4 – «Динамика изменения бюджетов регионов по налогу на прибыль за 2011- 2012 гг.».

Таким образом, можно сделать вывод, что после внедрения института налоговой консолидации происходит снижение получаемых налоговых доходов по налогу на прибыль у таких лидирующих субъектов РФ как г. Москва (-5,72%), Московской области (-3,7%), г. Санкт – Петербурга (-17,96%), Северо-Кавказского Федерального округа (-0,47%) и Сибирского Федерального округа(-4,85%). На наш взгляд, значительное снижение налоговых поступлений по налогу на прибыль, произошло именно из-за вступления крупнейших холдинговых компаний в КГН. Несмотря на динамику уменьшения поступлений вышеперечисленных субъектов РФ,

можно выделить регионы, где произошел рост увлечения налоговых поступлений по налогу на прибыль. Таковыми регионами стали Дальне – Восточный Федеральный округ (с долей прироста 19,98%), Южный Федеральный округ (23,36%), Ленинградская область (23,36%) и Приволжский Федеральный округ (11,48%).



Рисунок 4 - Динамика изменения доходов регионов по налогу на прибыль за 2011- 2012 гг.

Таким образом, институт консолидации, возможно частично, но всё же перераспределил доходы регионов по налогу на прибыль, основополагаясь при расчетах исчисления бюджетных отчислений, на фактор реального присутствия компаний в регионах получаемых налоговые платежи по налогу на прибыль.

Вывод по главе 2

Институт консолидированного налогообложения играет важнейшую роль для справедливого распределения налоговых поступлений между регионами. Фактически, данная система показала свою эффективность, так как происходит перераспределение средств в регионы, где происходит основной процесс производства. Данная система, позволяет сглаживать и

более равномерно перераспределять налоговые отчисления в региональные бюджеты. Таким образом, компании, имеющие материальную базу, высокую среднесписочную численность, однако еще не запустившие в полную мощность своё производство, спонсируются благодаря институту консолидации, тем самым позволяя развиваться как предприятию, так и региону в целом. Также необходимо учитывать деятельность, связанную с капиталовложениями в ценные бумаги. Так как организации, которые нацелены на увеличение своей конкурентоспособности, должны иметь ресурсы для дальнейшего развития.

Основные недостатки действующей методики налогообложения консолидированных групп налогоплательщиков:

- При расчете консолидированной налогооблагаемой базы убыток (убытки) участника (участников) группы засчитываются полностью;
- При расчете показателя d учитываются показатели, отражающие только производственный аспект деятельности предприятия;
- Имеется ряд существенных ограничений, относящиеся к порогу вхождения потенциальной консолидированной группы налогоплательщиков (требования к объему выручки и активов, уплаченных налогов).

Необходимо усовершенствовать формулу расчета таким образом, чтобы учитывалась как инвестиционная, так и производственная деятельность. При устранении данных недостатков, функционирование системы налогообложения консолидированных групп станет более выгодным и для компании и для государства. Государство сможет сгладить разрыв в полученном налоге между регионами, а предприятия смогут эффективно функционировать и повышать свою конкурентоспособность. Также появляется необходимость снижения порога вхождения потенциальной консолидированной группы.

3 Оценка эффективности создания консолидированных групп налогоплательщиков деятельности

3.1 Анализ деятельности участников КГН

Для оценки эффективности создания консолидированной группы налогоплательщиков как для государства, так и для компаний участниц, был проведен сравнительный анализ поступлений налога на прибыль от деятельности дочерней компании ПАО НК «ЛУКОЙЛ» - ООО «ЛУКОЙЛ-ВОЛГОГРАДНЕФТЕПЕРЕРАБОТКА», находящейся в Волгоградской области до вступления компании в КГН и после.

Деятельность крупнейших компаний, как правильно, сосредоточена в регионах, однако действующая система не позволяет эффективно распределять налоговые отчисления в регионы присутствия компаний, и большая часть налоговых платежей уходит в центральные регионы, в г. Москва и г.Санкт-Петербург. Именно поэтому в 2012 году в РФ был принят закон о внедрении института консолидированных налогоплательщиков, позволяющий справедливо распределять налоговые поступления в регионы присутствия организаций.

На примере консолидированной группы налогоплательщиков ПАО НК «ЛУКОЙЛ» приводится анализ влияния группы на налоговые поступления в бюджеты субъектов Российской Федерации.

Консолидированная группа налогоплательщиков состоит из 37 дочерних компаний, расположенных на следующих территориальных образованиях:

1. Москва;
2. Санкт-Петербург;
3. Волгоградская область;
4. Нижегородская область;
5. Пермская область;
6. Калининградская область;

7. Ставропольский край;
8. Саратовская область;
9. Республика Коми;
10. Архангельская область;
11. Краснодарский край;
12. Челябинская область и другие.

ПАО НК «ЛУКОЙЛ» - ответственный участник КГН.

Предприятие является одной из лидирующих организаций в Российской Федерации по добыче нефти и углеводородов. На сегодняшний день, на долю предприятия по добычи нефти приходится 2% от мировой добычи, и 1 % от общего количества мирового запаса углеводородов.

Для оценки влияния функционирования консолидированной группы налогоплательщиков на доходы регионов, было выбрано дочернее предприятие ПАО НК «ЛУКОЙЛ», а именно ООО "ЛУКОЙЛ-ВОЛГОГРАДНЕФТЕПЕРЕРАБОТКА".

Компания ООО "ЛУКОЙЛ-ВОЛГОГРАДНЕФТЕПЕРЕРАБОТКА" является одной из более эффективно функционирующих дочерних организаций ПАО НК «ЛУКОЙЛ». Вклад ООО "ЛУКОЙЛ-ВОЛГОГРАДНЕФТЕПЕРЕРАБОТКА" в общую структуру прибыли ПАО НК «ЛУКОЙЛ» является одним из наибольших и более значимых, по сравнению с другим дочерними организациями общества.

Данная компания занимается производством горюче-смазочных материалов в Южном федеральном округе.

Основными видами деятельности являются :

- Производство масел и нефтехимии;
- Топливное производство;
- Коксо-битумное производство (кокс нефтяной прокаленный, битумы нефтяные, малосернистый нефтяной кокс.

ООО «ЛУКОЙЛ-Волгограднефтепереработка» – является самым крупным производителем коксов в России).

Основываясь на существующей методике налогообложения консолидированных групп представленной в главе 2.2., в данной выпускной квалификационной работе были проведены расчеты исчисления налога на прибыль ООО «ЛУКОЙЛ-ВОЛГОГРАДНЕФТЕПЕРЕРАБОТКА» для уплаты в соответствующий регион присутствия компании по следующему порядку действий:

1. ООО «ЛУКОЙЛ-ВОЛГОГРАДНЕФТЕПЕРЕРАБОТКА» сформировал налоговую базу, облагаемую по ставке 20%;
2. ПАО НК «ЛУКОЙЛ» как ответственный участник КГН осуществил формирование консолидированной налоговой базы;

На данном этапе, убытки, полученные другими участниками КГН были засчитаны полностью, формула расчета консолидированной налоговой базы представлена следующим образом:

$$НБ_{кгн} = \sum (Доход_i - Убыток_i), \text{ где} \quad (5)$$

$НБ_{кгн}$ – налогооблагаемая база консолидированной группы налогоплательщиков

$Доход_i$ – доход i-го участника КГН

$Убыток_i$ – убыток i-го участника КГН

Для дальнейшего исчисления прибыли ООО «ЛУКОЙЛ-ВОЛГОГРАДНЕФТЕПЕРЕРАБОТКА» и оценки влияния создания КГН на доходы регионов, приводятся следующие данные, представленные в табл. 6. Таблица 6 - Данные для расчета перераспределения прибыли в ПАО НК «ЛУКОЙЛ» для перечисления участнику КГН - ООО «ЛУКОЙЛ-ВОЛГОГРАДНЕФТЕПЕРЕРАБОТКА»

Описание исчисления	2012 г.
Остаточная стоимость амортизируемого имущества ООО «ЛУКОЙЛ- ВОЛГОГРАДНЕФТЕПЕРЕРАБОТКА» руб.	34 207 240 000
Налог на прибыль ООО «ЛУКОЙЛ- ВОЛГОГРАДНЕФТЕПЕРЕРАБОТКА» руб. до вступления в КГН	6 715 506 000
Среднесписочная численность группы ПАО НК «ЛУКОЙЛ» чел.	113 369

Продолжение Таблицы 6

Среднесписочная численность ООО «ЛУКОЙЛ-ВОЛГОГРАДНЕФТЕПЕРЕРАБОТКА» чел.	4 386
Остаточная стоимость амортизируемого имущества группы руб.	417 510 024 000
Налогооблагаемая прибыль группы руб.	441 827 080 300

Доля прибыли ООО «ЛУКОЙЛ-ВОЛГОГРАДНЕФТЕПЕРЕРАБОТКА», участника КГН была рассчитана исходя из показателя использования трудовых ресурсов (Т) и внеоборотных активов (АИ) следующим образом:

$$d = \frac{\frac{T_i}{\sum_{i=1}^N T_i} + \frac{АИ_i}{\sum_{i=1}^N АИ_i}}{2} \cdot 100\%, \quad (6)$$

где d – доля прибыли каждого участника КГН;

T_i - среднесписочная численность i-той компании - участника КГН;

N – количество участников КГН;

АИ_i - остаточная стоимость имущества i-той компании- участника КГН.

Расчет для ООО «ЛУКОЙЛ-ВОЛГОГРАДНЕФТЕПЕРЕРАБОТКА» выглядит следующим образом:

$$d = \frac{\left(\frac{4386}{113369} \cdot 100\right) + \left(\frac{34\,207\,240\,000}{417\,510\,024\,000} \cdot 100\right)}{2} = 0,060309683 \quad (7)$$

$$Пр_i = Пр_{кгн} \cdot d_i \quad (8)$$

где Пр_i- прибыль i-го участника КГН;

Пр_{кгн} – прибыль консолидированной группы в целом;

d_i- доля прибыль i-го участника КГН.

$$Пр_i = 441\,827\,080\,300 \cdot 0,060309683 = 26\,646\,451\,276 \text{ руб.} \quad (9)$$

Расчет налога на прибыль, подлежащего уплате ответственным участником в бюджеты регионов;

$$Нпр = Пр_{кгн} \cdot 0,2, \quad (10)$$

где $H_{пр}$ – налог на прибыль КГН в целом,

$$H_{пр} = 441\,827\,080\,300 * 0,2 = 88\,365\,416\,060 \text{ руб.} \quad (11)$$

$$H_{прі} = Prі * 0,2, \quad (12)$$

где $H_{прі}$ – налог на прибыль i-го участника КГН

$$H_{прі} = 26\,646\,451\,276 * 0,2 = 5\,329\,290\,255 \text{ руб.}, \quad (13)$$

Из них сумма подлежащая уплате в региональный бюджет составляет:

$$H_{прір} = 5\,329\,290\,255 * 80\% = 4\,796\,361\,230 \text{ руб.}, \quad (14)$$

где $H_{прір}$ - налог на прибыль i-ого участника в региональный бюджет

Сумма подлежащая уплате в Федеральный бюджет составляет:

$$H_{пріф} = 5\,329\,290\,255 * 20\% = 532\,929\,026 \text{ руб.}, \quad (15)$$

где $H_{пріф}$ - налог на прибыль i-ого участника к уплате в Федеральный бюджет.

Далее для более структурированного анализа данные вышеперечисленных расчетов была сформирована таблица 7

Таблица 7 - Влияние деятельности дочерней компании на доходы регионов после создания КГН.

% для перераспределение Прибыли по регионам	Налогооблагаемая прибыль	Налог, исчисляемый в бюджет руб.	Налог, исчисляемый в региональный бюджет руб.	Налог, исчисляемый в федеральный бюджет руб.
0,060309683	26 646 451 276	5 329 290 255	4 796 361 230	532 929 026

Таким образом, на основе данных таблицы 7, дочерняя компания «ЛУКОЙЛ-ВОЛГОГРАДНЕФТЕПЕРЕРАБОТКА» сгенерировала 26 646,4 млн.рублей., при этом среднесписочная численность работников дочерней компании составила – 4386 человека, компания также владеет основными средствами на сумму 34 207 млн.руб., именно эти данные показатели используются при расчете d (то есть доля прибыли участника группы), при этом не учитывается вклад каждой компании в совокупную деятельность группы.

Для оценки влияния создания КГН на доходы Волгоградского региона от деятельности ООО «ЛУКОЙЛ-ВОЛГОГРАДНЕФТЕПЕРЕРАБОТКА» приведем расчеты при условии, если бы компания не вошла в КГН, а находилась, как и ранее до 2012 года на общей системе налогообложения.

По данным финансовой отчетности ООО «ЛУКОЙЛ-ВОЛГОГРАДНЕФТЕПЕРЕРАБОТКА», находящимся в свободном доступе, в 2012 году компания сгенерировала более 33,577 млрд. руб. налогооблагаемой прибыли. Приведем расчеты по налогу на прибыль при условии, что организация не состоит в КГН и находится на общей системе налогообложения со ставкой налога на прибыль в размере 20-ти процентов, тогда:

$$N_{npi} = 33\,577\,530\,000 * 0,2 = 6\,715\,506\,000 \text{ руб.}, \quad (16)$$

где N_{npi} - налог на прибыль организации.

Из них налог исчисляемый в региональный бюджет составляет:

$$N_{npir} = 6\,715\,506\,000 * 80\% = 6\,043\,955\,400 \text{ руб.} \quad (17)$$

где N_{npir} - налог на прибыль исчисляемый в региональный бюджет.

Тогда налог на прибыль в Федеральный бюджет составляет:

$$N_{nprif} = 6\,715\,506\,000 * 20\% = 671\,550\,600 \text{ руб.}, \quad (18)$$

где N_{nprif} - налог на прибыль исчисляемый в Федеральный бюджет.

Данные расчетов были сведены в таблицу 8-Влияние деятельности дочерней компании на доходы регионов до создания КГН.

Таблица 8- Влияние деятельности дочерней компании на доходы регионов до создания КГН

% для перераспределение Прибыли по регионам	Налогооблагаемая прибыль	Налог, исчисляемый в бюджет руб.	Налог, исчисляемый в региональный бюджет руб.	Налог, исчисляемый в федеральный бюджет руб.
-	33 577 530 000	6 715 506 000	6 043 955 400	671 550 600

Таким образом, из-за вступления ООО «ЛУКОЙЛ-ВОЛГОГРАДНЕФТЕПЕРЕРАБОТКА» в КГН, доходы региона регистрации компании сократились, более подробная информация о структуре изменений налоговых поступлений представлена в таблице 9.

Таблица 9 - Оценка влияния вступления в КГН ООО «ЛУКОЙЛ-ВОЛГОГРАДНЕФТЕПЕРЕРАБОТКА» для бюджета налоговых поступлений РФ

	Налогооблагаемая прибыль	Налог, исчисляемый в бюджет руб.	Налог, исчисляемый в региональный бюджет руб.	Налог, исчисляемый в федеральный бюджет руб.
До вступления в КГН	33 577 530 000	6 715 506 000	6 043 955 400	671 550 600
После вступления в КГН	26 646 451 276	5 329 290 255	4 796 361 230	532 929 026
Полученный убыток налоговых поступлений в бюджет РФ.	(6 931 078 724)	(1 386 215 745)	(1 247 594 170)	(138 621 574)

Из таблицы 9 видно, что поступления в бюджет связанные с платежами по налогу на прибыль сократились на 6,931 млрд. руб., однако, институт консолидации произвел свою одну из основных функций его создания - справедливое перераспределение налога на прибыль. Ранее, основная часть налога на прибыль исчисляемого в региональный бюджет перераспределялась в бюджет г. Москвы, по юридическому месту регистрации компании. Тем самым Волгоградская область не получала налоговых отчислений порядка 6 млрд. руб. После вступления дочерней компании в КГН, исчисляемый налог на прибыль, основывающийся на таких факторах справедливого перераспределения налоговой базы как производственные мощности предприятия и среднесписочная численность, региональный бюджет Волгоградской области получил 5,329 млрд. руб.

Таким образом, влияние перераспределительной системы исчисления налога на прибыль от деятельности института консолидации, для бюджета региона произвел положительный эффект.

Также, на основе данных расчета таблицы 10 - Налог на прибыль регионов от деятельности ПАО НК «Лукойл», можно заметить, что с созданием КГН, доходы некоторых участников резко сократились, например, г. Москва с вступлением компании в КГН потеряла порядком 6,8 млрд. руб., г. Санкт - Петербург 158,560 млн. рублей. В то время как регионы, в которых происходит основная деятельность компании, где расположены основные производственные мощности стали получать положенные им налоговые отчисления. Примером такого региона может послужить Пермская область, Республика Коми, Саратовская область и другие.

Таблица 10 - Налог на прибыль регионов от деятельности ПАО НК «Лукойл»

Регион	2011	2012	2013
г. Москва	11 553 984 000	4 682 510 000	10 874 123 000
г. Санкт-Петербург	254 386 000	95 826 000	359 697 000
Волгоградская область	6 184 790 000	10 718 613 000	7 662 713 000
Нижегородская область	3 958 922 000	2 357 650 000	7 551 015 000
Пермская область	6 376 283 000	7 095 478 000	6 400 254 000
Калининградская область	1 259 438 000	1 285 502 000	1 092 787 000
Ставропольский край	1 030 438 000	985 937 000	1 033 777 000
Саратовская область	22 907 000	354 825 000	151 403 000
Республика Коми	8 069 226 000	9 038 985 000	10 598 743 000
Архангельская область	69 705 000	618 326 000	165 437 000
Краснодарский край	308 262 000	152 722 000	257 210 000
Челябинская область	127 276 000	82 762 000	228 584 000

Более наглядно с данными таблицы можно ознакомиться на рисунке 5.

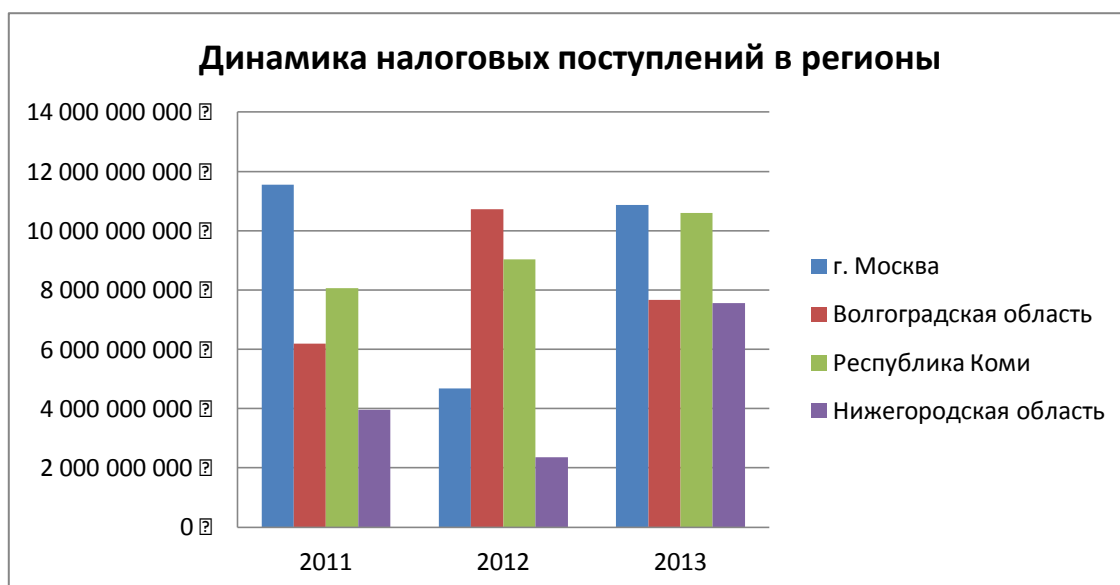


Рисунок 5 - Динамика налоговых поступлений ПАО НК «Лукойл» по регионами присутствия.

В данном рисунке представлены налоговые поступления ПАО НК «Лукойл» по регионам. Для более эффективной оценки влияния было принято решение взять к рассмотрению основные регионы присутствия компании и их производственные фонды, отраженные в рисунке 6.

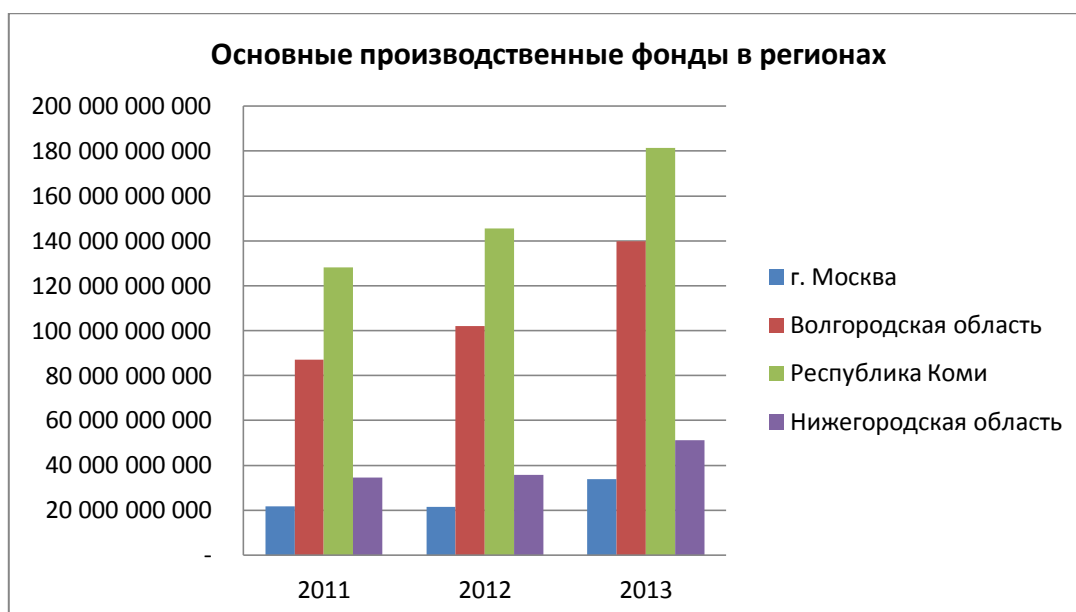


Рисунок 6 - Основные производственные фонды "ПАО НК "Лукойл" по регионам присутствия.

Проанализировав данные таблицы 10 - Налог на прибыль регионов от деятельности ПАО НК «Лукойл», а так же рисунков 5,6, можно сделать вывод, что основные производственные фонды ПАО НК «Лукойл» сосредоточены в Республике Коми, Волгоградской, Нижегородской областях и т.д., однако до 2012 года, основную часть налога на прибыль получала Москва. После вступления компании в КГН, в 2012 году следует заметить динамику сокращения доходов по налогу на прибыль в г. Москвы от деятельности ПАО НК «Лукойл», и увеличения доходов регионов. Также, проводя сравнительную оценку доходов регионов по годам, стоит принять во внимание внешние факторы влияния, такие как курс валют, осложнения ситуаций на рынках сбыта (например, рынок природных ресурсов), политических конфликтов и экономической ситуации в стране и в мире в целом. Проанализировав влияние внедрения института консолидации, следует провести оценку критериев эффективности создания КГН.

Далее проведем ранжирование по значимости критериев для регионов, для государства и для компаний участниц КГН. При оценки критериев эффективности создания КГН были приняты следующие критерии:

Инвестиционная привлекательность – подразумевает собой анализ влияния создания института консолидации для оценки инвестиционного потенциала государства, региона, компании;

Налоговая эффективность - анализ влияния создания КГН для налоговых поступлений в Федеральный бюджет;

Бюджетная эффективность – оценка влияния внедрения института консолидации на доходы регионов (межбюджетные отношения);

Социальная эффективность – критерий анализа эффективности создания КГН, оценивающий влияние внедрения института консолидации на уровень жизни в регионе. Ранжирование критериев эффективности производится по шкале от 1 до 5, где:

1- нет влияния;

- 2- слабое влияние;
- 3- умеренное влияние;
- 4-повышенное влияние;
- 5-сильное влияние.

Значение со знаком «-» подразумевают собой отрицательное влияния создания КГН на критерии эффективности показателей для государства, региона или компании.

Таблица 11- Оценка критериев эффективности создания КГН

Критерии эффективности создания КГН	Ранжирование критериев по значимости для государства	Ранжирование критериев по значимости для регионов	Ранжирование критериев по значимости для компаний
Инвестиционная привлекательность	4	4	5
Налоговая эффективность	-5	3	5
Бюджетная эффективность	-5	5	2
Социальная эффективность	-4	4	4

На основе проведенного ранжирования, можно сделать вывод, что большее отрицательное влияние от создания института консолидации пришлось на государство, а именно на его налоговые поступления. Данные по каждому критерию были сведены в таблицу 12 -Эффекты создания КГН и более детально представлены объекты прямого влияния создания КГН.

Таблица 12 - Эффекты создания КГН.

Для государства	Для регионов	Для компаний
- рост инвестиционной привлекательности РФ (создание КГН подразумевает привлечение компаний, заинтересованных в упрощении процедуры налогового администрирования, возможности трансфертных сделок, консолидации убытков);	- увеличение инвестиционного потенциала регионов (привлечения инвесторов за счет гибкой и выгодной для компаний системы налогового администрирования);	- рост инвестиционной привлекательности компании для инвесторов(благодаря консолидации убытков происходит оптимизация налога на прибыль, возможность трансфертных сделок, все это факторы увеличения чистой прибыли все группы);

Продолжение таблицы 12

- Снижение налоговых доходов по налогу на прибыль; - Снижение суммы доходов консолидированного бюджета РФ; -Сокращение бюджета РФ, влечет за собой сокращение отчислений на социальные программы.	- Рост налоговых отчислений по налогу на прибыль (сравнительно до вступления компаний в КГН); - Рост бюджета региона; - Увеличение отчисления на социальные программы.	-консолидация убытков, оптимизация налоговых платежей; -создание у населения имиджа градообразующей компании, платящей налоги в регион присутствия; - создание рабочих мест, социальные отчисления, программа КСО компаний.
---	--	---

Подводя итоги вышесказанного, можно сделать вывод, что институт консолидации имеет как положительные стороны от внедрения данной системы, так и отрицательные. Именно поэтому, по-нашему мнению, следует модернизировать данную модель налогообложения.

3.2 Принципы усовершенствования системы налогообложения КГН.

В настоящее время в российской налоговой системе действует 16 консолидированных групп налогоплательщиков (КГН) – добровольных объединений организаций, как правильно связанных между собой процессно-функциональным единством и включающих крупнейших налогоплательщиков в сфере добычи и переработки нефти, газа, атомной промышленности, телекоммуникаций, связи и др.

Однако в ходе практической реализации нового механизма налогообложения на основе создания КГН выявился ряд недостатков, которые можно условно разделить на две группы:

- связанные с особенностями реализуемой в России модели налогообложения КГН;
- провоцирующие дополнительные конфликты интересов между заинтересованными сторонами: государством в целом, консолидированными налогоплательщиками и отдельными территориями.

По оценкам Министерства Финансов РФ, создание КГН привело к снижению поступлений в целом по РФ во все бюджеты на 8 млрд. руб. в 2012г [18]. И на 16 млрд. руб. в 2013 г. Таким образом, законодатель, вводя современный налоговый механизм, широко используемый в зарубежной практике, столкнулся с особенностями российского менталитета налогоплательщиков, а именно, с восприятием предоставленных налоговых преференций как дополнительной льготы со стороны государства без взаимных обязательств со своей стороны.

Напомним, что основная цель создания КГН – не просто облегчение налоговой отчетности и оптимизация платежей по налогу на прибыль, а формирование более эффективного механизма функционирования цепочки процессно-взаимосвязанных лиц за счет объединения и высвобождения ресурсов группы.

Введение института налогообложения КГН не следует воспринимать как еще одно модное заимствование из практики налогообложения развитых стран. Именно поэтому обосновывается необходимость формирования новой модели распределения прибылей от деятельности крупнейших налогоплательщиков – участников группы на основе принципов справедливости, согласования интересов взаимодействующих сторон и бюджетной предсказуемости. Например, можно предложить при создании КГН установить для группы встречные обязательства инвестиционного характера в части сэкономленных размеров налоговых платежей, дополнительно высвободившихся оборотных средств (аналогичный механизм следует ввести и для действующих КГН). Так же можно рассмотреть вариант обеспечения социально-экономической отдачи как разработку обязательных к достижению как отдельными участниками, так и группой в целом индикативных критериев. Понятно, что для получения результирующего социально-экономического эффекта от создания КГН на территории РФ потребуется время.

Способы перераспределения налога на прибыль организаций участников КНГ в российском научно-практическом сообществе предлагаются:

1. Исходя из места расположения ответственного налогоплательщика (то есть чтобы основная сумма налога оставалась в том субъекте или стране, где расположен ответственный налогоплательщик консолидированной группы);
2. Пропорционально стоимости основных производственных фондов или численности занятых (как сейчас и предусмотрено);
3. В соответствии с реально получаемой прибылью каждого участника группы как отдельного налогоплательщика.

Мы полагаем, что в части определения пропорций поступления платежей по налогу на прибыль от организаций, входящих в состав КНГ, следует, во-первых, ввести переходный период и временно сохранить порядок исходя из ранее действовавшего механизма(фактически полученных доходов(убытков)), и , во-вторых, в дальнейшем разработать и ввести новую модель распределения прибылей между территориями в составе группы.

Понятно, что любая новая перераспределительная модель оставит несогласных и сохранит конфликты интересов. Тем не менее, появится возможность ввести элементы справедливости в механизм распределения доходов от функционирования КНГ, отстоять интересы населения и регионов, подвергающихся наибольшей техногенной и экологической нагрузке.

Принципы, на которых может основываться новая концептуальная модель распределения прибыли организаций, входящих в состав КНГ:

1. Принцип справедливости, при этом справедливость принимается как:
— *социально-экономическая справедливость* - преимущественное поступление налога в те субъекты РФ, которые осуществляют деятельность связанную с непосредственной добычей, переработкой

природных ресурсов, чтобы гарантированно компенсировать наносимый экологический ущерб и изъятий невозобновимых природных ресурсов, создать преимущественные социально-экономические условия нынешнему населению, проживающему на данной земле, и его будущим поколениям;

— *бюджетно-правовая горизонтальная справедливость* – недопущение политического и прочего давления более сильных субъектов РФ на механизм распределения данного налога и последующих финансовых трансфертов из федерального центра под этим предлогом;

2. Принцип согласования интересов взаимодействия сторон - в данном случае речь идет о принятии основными конфликтующими сторонами модели и ее исполнении без использования иных, косвенных механизмов влияния и давления, которых немало, если, например, рассматривать интересы головной организации и ее структурных подразделений, федерального центра и субъектов РФ, собственников и учредителей с многоуровневым участием одних юридических лиц в капитале других;
3. Принцип бюджетной предсказуемости – перераспределительная модель должна быть ясна и понятна, позволять финансовым и налоговым органам относительно точно планировать поступления по налогу на прибыль, учитывая, что сама прибыль является малопредсказуемой величиной;
4. Принцип солидарной ответственности - гласит о том, что все участники КГН обязаны нести солидарную ответственность, как по своим долговым обязательствам, так и по долгам остальных участников группы; также следует заметить, что каждый участник должен исчислять налог на прибыль и НДС согласно требованиям НК РФ, ни один из участников КГН не может использовать пониженные ставки по налогу на прибыль;
5. Принцип единства подходов к формированию налоговых обязательств – данный принцип означает, что все члены консолидированной группы должны участвовать в уплате налогов по общей системе

налогообложения, ни одному из участников не должны быть представлены льготы и привилегии по уплате налогов группы;

6. Принцип организационной простоты налоговой системы- принцип проявляется в создании условий государством, которые были бы направлены на упрощение процедур расчетов налогов и их взимания, оптимизация налогов.

7. Принцип прозрачности – обязательность публикаций в средствах массовой информации финансовой отчетности по деятельности группы. Данная ответственность возложена на ответственного участника группы.

Основные принципы создания новой модели института консолидации были сведены в обещающую таблицу 13 – «Принципы создания усовершенствованной модели консолидированных групп налогоплательщиков» и проранжированы по значимости влияния как для государства (региональных и федеральных органов власти), так и для непосредственно участников консолидированных групп налогоплательщиков. Ранжирование принципов производится по шкале от 1 до 5, где:

- 1- нет влияния;
- 2- слабое влияние;
- 3- умеренное влияние;
- 4-повышенное влияние;
- 5-сильное влияние.

Значение со знаком «-» подразумевают собой отрицательное влияние создания новой модели КГН на государство или участника группы.

Таблица 13 - Принципы создания усовершенствованной модели консолидированных групп налогоплательщиков

Принципы	Описание	Ранжирование принципов по значимости для государства	Ранжирование принципов по значимости для деятельности Участников КГН
Принцип справедливости	Перераспределение налога с целью компенсации регионам нанесенного экологического ущерба, а также с целью справедливого повышения доходов регионов	5	3
Принцип согласования интересов взаимодействия сторон	Цель модели обеспечение согласованности участников КГН и органов власти субъектов РФ и Федеральных органов	3	3
Принцип бюджетной предсказуемости	Цель модели обеспечить возможность прогнозирования налоговых поступлений в региональные и Федеральные бюджеты	5	2
Принцип солидарной ответственности-	Участники КГН обязаны нести солидарную ответственность, как по своим долговым обязательствам, так и по долгам остальных участников группы.	5	-3
Принцип единства подходов к формированию налоговых обязательств	Все участники группы должны быть на общей системе налогообложения, не иметь привилегий и льгот по налогам.	5	-2
Принцип организационной простоты налоговой системы-	Упрощение процедур расчета налогов и процесса из взимания	4	5

Продолжение таблицы 12

Принцип прозрачности	Обязательная публикация в СМИ финансовой отчетности деятельности группы	5	3
----------------------	---	---	---

Из таблицы 13 – «Принципы создания усовершенствованной модели консолидированных групп налогоплательщиков» следует, что данная модель будет способствовать удовлетворению по большей мере государственным интересам, нежели интересам участникам КГН. Данное направление было выбрано не случайно, так как в большей мере конфликт интересов затрагивает государственную сферу, а именно сокращение налоговых поступлений по налогу на прибыль крупнейших компаний Российской Федерации, участников КГН. Фактические поступления налога на прибыль организаций, входящих в консолидированную группу, стали хаотичными и непредсказуемыми, размеры поступлений менялись от года к году, что подтверждается статистическими данными и расчетами.

Приведем суммы фактических поступлений от организаций входящих в состав КГН на территории Томской области (это, например, ОАО «Магистральные Нефтепроводы Центральной Сибири», ООО «Газпром Трансгаз Томск», ОАО Востокгапром», ОАО «СХК», ОАО «Мегафон» и др.). Судя по отчетным данным Управления ФНС России по Томской области, от них поступило в 2011 году 2 700 794,3 тыс. руб., в 2012 г. – 3 753 569,5 тыс. руб., в 2013 г. – 2 591 552,1 тыс. руб. При этом в 2013 г. Значительная часть поступлений по налогу на прибыль переместилась в бюджет Красноярского края. Это привело к существенным затруднениям при администрировании данного налога налоговыми организациями, невозможности прогнозирования налоговых поступлений по налогу на прибыль, в также к неопределенности в итоговом финансовом результате самих организаций – участников КГН, что уже спровоцировало выходы из состава КГН.

Таким образом, создание КГН должно быть ориентировано на:

- повышение синергетического эффекта от функционирования данного объединения;
- обеспечение справедливости в распределении налоговых доходов между регионами, где функционируют участники группы;
- обеспечение социально-экономической и бюджетно-правовой справедливости регионов.

3.3 Направления модернизации системы налогообложения КГН в РФ.

Введение института налогообложения КГН не следует воспринимать как систему льгот и преференций для крупнейших компаний участников группы. Из-за существующего конфликта интересов государства и налогоплательщиков, возникает необходимость построения новой, более усовершенствованной модели налогообложения консолидированных групп, основанной на принципах справедливости, согласования интересов взаимодействующих сторон и бюджетной предсказуемости. В данной работе предлагается внедрить в действующую систему ряд встречных обязательств инвестиционного характера в части сэкономленных размеров налоговых платежей, дополнительно высвободившихся оборотных средств (аналогичный механизм следует ввести и для действующих КГН) для компаний участниц консолидированных групп.

Предлагается ввести в обязательном порядке ряд инвестиционных обязательств компаний участниц КГН в части сэкономленных налоговых отчислений, а именно:

- 1) Внедрение обязательного социально-премиального фонда для работников группы с окладом менее 24 816 рублей (4 МРОТ Волгоградского региона). Таким образом, государство простимулирует потребительский спрос региона, уровень ВВП, ВРП, средний уровень дохода граждан региона. Для первоначальной модели примем ставку в размере 5% от суммы понесенного налогового убытка бюджета РФ от консолидации прибылей и

убытков группы. Данный фонд будет пополняться за счет сэкономленных налоговых отчислений по формуле:

$$\text{ПРф}=(\text{Нпрі}-\text{Нпрі1})*5\% \quad (19)$$

Где *Нпрі*-налог на прибыль до консолидации прибылей и убытков группы,
Нпрі1-налог на прибыль после перераспределения налоговой базы компаний участниц субъекта

После выплат премий, оставшиеся премиальные отчисления, если таковые будут имеется, перераспределить на социальные нужды работников (поездки детей в лагеря, оплата обучения, медицинские услуги по диагностики, лечению заболеваний и т.д.).

2) Внедрение резервного целевого фонда развития инвестиционного потенциала региона присутствия компании со ставкой начисления 10% от суммы понесенного налогового убытка бюджета РФ от консолидации прибылей и убытков группы.

Данные отчисления будут перечисляться в инвестиционный фонд региона присутствия компании, для поддержания и развития потенциально перспективных проектов развития региона, научных центров и научных учреждений, реализация грантов. Работа фонда будет иметь целевой характер взаимодействия с властью региона, а именно перечисление денежных средств будет производиться непосредственно для определенной программы развития региона. Так же, с целью снижения коррупционных деяний по растрате целевого фонда, компанией участницей КГН будет производиться перечисление денежных ресурсов в фонд на основе договора предоставляемых услуг/покупок в рамках региональной программы. Для данного фонда следует принять следующую формулу:

$$\text{ПРфинв}=(\text{Нпрі}-\text{Нпрі1})*10\% \quad (20)$$

Где *Нпрі*-налог на прибыль до консолидации прибылей и убытков группы,

Н_{пр1}-налог на прибыль после перераспределения налоговой базы
компаний участниц субъекта

Оставшуюся разницу между сэкономленными средствами по уплате налога на прибыль компании участницы КГН до консолидации убытков и после консолидации, равную 85% останется в компании участницы, для дальнейшего развития компании, увеличения ее рыночной стоимости, поддержание конкурентоспособности на российском и зарубежном рынках.

Далее произведем расчеты данной методики на примере дочерней компании ПАО НК «ЛУКОЙЛ» - ООО «ЛУКОЙЛ-ВОЛГОГРАДНЕФТЕПЕРЕРАБОТКА».

Таблица 14 - Оценка влияния вступления в КГН ООО «ЛУКОЙЛ-ВОЛГОГРАДНЕФТЕПЕРЕРАБОТКА» для бюджета налоговых поступлений

	Налогооблагаемая прибыль	Налог, исчисляемый в бюджет руб.	Налог, исчисляемый в региональный бюджет руб.	Налог, исчисляемый в федеральный бюджет руб.
До вступления в КГН	33 577 530 000	6 715 506 000	6 043 955 400	671 550 600
После вступления в КГН	26 646 451 276	5 329 290 255	4 796 361 230	532 929 026
Полученный убыток налоговых поступлений в бюджет РФ.	(6 931 078 724)	(1 386 215 745)	(1 247 594 170)	(138 621 574)

Из таблицы видно, что в целом бюджет Российской Федерации из-за вступления в КГН ПАО НК ЛУЙКОЙЛ недополучил 1 386 млн. руб.

Проведем расчеты согласно усовершенствованной методики налогообложения консолидированных групп.

Рассчитаем отчисления в социально-премиальный фонд группы по следующему алгоритму:

$$\text{ПРф} = (\text{Н}_{\text{пр}i} - \text{Н}_{\text{пр}i1}) * 5\% \quad (21)$$

Где *Н_{прi}*-налог на прибыль до консолидации прибылей и убытков группы,

Нпрі1-налог на прибыль после перераспределения налоговой базы
компаний участниц субъекта

$$\text{ПРф} = (6\,043\,955\,400 - 4\,796\,361\,230) * 5\% = 62\,379\,709 \text{ руб.} \quad (22)$$

Далее приведем исчисления в резервный целевой инвестиционный фонд группы поддержки региона по следующей формуле:

$$\text{ПРфинв} = (\text{Нпрі} - \text{Нпрі1}) * 10\%$$

Где *Нпрі*-налог на прибыль до консолидации прибылей и убытков группы,

Нпрі1-налог на прибыль после перераспределения налоговой базы компаний участниц субъекта

$$\text{ПРфинв} = (6\,043\,955\,400 - 4\,796\,361\,230) * 10\% = 124\,759\,417 \text{ руб.} \quad (23)$$

После исчисления в социально-премиальный фонд компании участницы группы, а также в целевой инвестиционный фонд группы, рассчитаем оставшееся сэкономленные средства по уплате налога на прибыль группы от вступления в КГН:

$$\text{Прс} = 1\,247\,594\,170 - 62\,379\,709 - 124\,759\,417 = 1\,060\,455\,045 \quad (24)$$

Таблица 14 – Расчет усовершенствованной системы налогообложения КГН на основе социально-экономического принципа

	Ставка %	Налог на прибыль до консолидации руб.	Налог на прибыль после консолидации руб.	Экономия руб.	Отчисления в фонды руб.

Продолжение таблицы 14

Налоговые отчисления дочерней компании	20%	6 043 955 400	4 796 361 230	1 247 594 170	-
Социально-премиальный фонд КГН	5%	6 043 955 400	4 796 361 230	1 247 594 170	62 379 709
Целевой инвестиционный фонд КГН	10%	6 043 955 400	4 796 361 230	1 247 594 170	124 759 417
Остаток сэкономленных средств от вступления в институт консолидации группы					1 060 455 045

Продолжение таблицы 14

Социально - премиальный фонд КГН 10%	124 759 417 руб.
Социально - премиальный фонд КГН 10% с учетом НДФЛ и ВНБ	75 978 485 руб.
общее число сотрудников	4 238 чел.
из них оклад менее 4 МРОТ (30%)	1 271 чел.
оклад с учетом НДФЛ менее 4 МРОТ	24 816 руб.
сумма премий на работника с учетом НДФЛ и ВНБ	59 779 руб. или 4 982 руб. мес.

Сумма ежегодной премии социально-премиального фонда КГН не должна превышать 8 МРОТ. Допустим, что число работников с окладом менее 4 МРОТ меньше, заявленного числа в размере 1231 человек, оставшаяся сумма будет перенаправлена на социальные программы группы такие как: детские путевки в лагеря для детей работников группы, оздоровительные программы, фонд поддержки ипотечного кредитования семей с детьми, образовательные программы для детей сотрудников и т.д. Сумма премии рассчитывается ежегодно, исходя из полученного социально-премиального фонда группы.

Таким образом, данная модель позволит компаниям, находящимся в КГН, напрямую инвестировать в развитие региона присутствия и частично восполнять потери бюджета РФ. Для оценки эффекта внедрения данной системы приведем несколько факторов влияния предложенной модели как на государство, так и на компанию.

Для государства внедрение данной системы повлечет за собой:

- рост ВВП, ВРП;
- увеличение покупательской способности в регионах, увеличение спроса на товары местного потребления, развитие предпринимательства;
- рост налога на доходы физических лиц, улучшение уровня жизни граждан;
- расширение инвестиционной площадки региона и его инвестиционной привлекательности;
- создание новых рабочих мест;
- привлечение в регионы инвестиций;
- развитие научных центров
- развитие взаимосвязанных производств;
- облегчение налогового администрирования;
- улучшение экологической обстановки в местах присутствия компаний участниц и т.д.

Для компании внедрение данной системы повлечет за собой:

- отказ государства от моратория на вступление в КГН действующих, но не состоящих в КГН компаниях;
- рост имиджа компании в регионе;
- возможность и в дальнейшем оптимизировать налоговые отчисления, необходимые для поддержания ликвидности компании и привлечения инвесторов;
- активизация инновационно - инвестиционной деятельности регионов присутствия компаний;

Таким образом, внедрение данной системы будет способствовать росту благосостояния социально-экономического положения регионов и общества в целом.

Вывод по главе 3

Существующая система налогообложения консолидированных групп налогоплательщиков можно назвать эффективной, но требующей введения ряда изменений, усовершенствований. Вышеприведенный анализ доказал, что институт консолидации благоприятно повлиял на перераспределение налоговых доходов по налогу на прибыль регионов реального присутствия и осуществления производственной деятельности компаний. Анализируя период внедрения института консолидации в 2011-2012 гг., доходы были справедливо перераспределены между субъектами присутствия компаний. Исходя из этого заключения, следует и далее реализовать программу консолидации крупнейших компаний. С целью устранения конфликта интересов государства и компаний участниц КГН необходимо модернизировать существующую модель налогообложения, а именно внедрить в действующую систему ряд встречных обязательств инвестиционного характера в части сэкономленных размеров налоговых платежей, дополнительно высвободившихся оборотных средств для компаний участниц консолидированных групп.

ЗАДАНИЕ ДЛЯ РАЗДЕЛА «СОЦИАЛЬНАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ»

Студенту:

Группа	ФИО
3А2А	Мусиной Софии Замировне

Институт	ИСГТ	Кафедра	Менеджмента
Уровень образования	Бакалавриат	Направление/специальность	Менеджмент

Исходные данные к разделу «Социальная ответственность»:

1. Описание рабочего места (рабочей зоны, технологического процесса, используемого оборудования) на предмет возникновения: – вредных проявлений факторов производственной среды (метеословия, вредные вещества, освещение, шумы, вибрации, электромагнитные поля, ионизирующие излучения и т.д.) – опасных проявлений факторов производственной среды (механической природы, термического характера, электрической, пожарной природы) – чрезвычайных ситуаций социального характера	Добыча природных ископаемых, переработка производств нефтяной компании, выбросы вредных паров воздействующих на окружающую среду
2. Список законодательных и нормативных документов по теме	- ГОСТ ИСО 26000-2010 «Руководство по социальной ответственности». Настоящий стандарт идентичен международному стандарту ISO 26000-2010 «Guidance on social responsibility добровольной отчетности. ISO 14001 «Системы экологического менеджмента». Сертификат соответствия требованиям МС ISO 14001:200 - Официальный сайт ПАО НК «ЛУКОЙЛ»

Перечень вопросов, подлежащих исследованию, проектированию и разработке:

1. Анализ факторов внутренней социальной ответственности: – принципы корпоративной культуры исследуемой организации; – системы организации труда и его безопасности; – развитие человеческих ресурсов через обучающие программы и программы подготовки и повышения квалификации; – системы социальных гарантий организации; – оказание помощи работникам в критических ситуациях.	Внутренние: сотрудники предприятия, высшее руководство. - основные стейкхолдеры организации; - внешние и внутренние программы КСО; - Определение затрат на программы КСО; - Оценка эффективности КСО и разработка рекомендаций для дальнейшей работы.
2. Анализ факторов внешней социальной ответственности: – содействие охране окружающей среды; – взаимодействие с местным сообществом и местной властью; – спонсорство и корпоративная благотворительность; – ответственность перед потребителями товаров и услуг (выпуск качественных товаров), – готовность участвовать в кризисных ситуациях и т.д.	Внешние факторы: государство, местное население - содействие охране окружающей среды; - взаимодействие с местным сообществом и местной властью; - ответственность перед потребителями товаров и услуг.
3. Правовые и организационные вопросы обеспечения социальной ответственности:	- ГОСТ ИСО 26000-2010 «Руководство по социальной ответственности». Настоящий

– Анализ правовых норм трудового законодательства; – Анализ специальных (характерные для исследуемой области деятельности) правовых и нормативных законодательных актов. – Анализ внутренних нормативных документов и регламентов организации в области исследуемой деятельности.	стандарт идентичен международному стандарту ISO 20000-2010 «Guidance on social responsibility добровольной отчетности.
Перечень графического материала:	
При необходимости представить эскизные графические материалы к расчётному заданию (обязательно для специалистов и магистров)	Рисунок 9 - Затраты на охрану окружающей среды Рисунок 10 - Структура затрат на охрану окружающей среды в 2014 году Рисунок 11- Уровень загрязнения сточных вод и водопотребление Рисунок 12- Результаты компенсационных работ по воспроизводству рыбных ресурсов Рисунок 13- Уровень выбросов в атмосферу Рисунок 14 -Утилизация и захоронение отходов производства Рисунок 15 - Площадь загрязнённых земель Рисунок 16- Динамика утилизации ПНГ Рисунок 17 - Уровень несчастных случаев и количество пострадавших Рисунок 18 - Структура расходов по программе промышленной безопасности в 2014 г. Рисунок 19 - Распределение работников по гендерному и возрастному признаку Рисунок 20 - Структура затрат на благотворительность и спонсорство

Дата выдачи задания для раздела по линейному графику	
--	--

Задание выдал консультант:

Должность	ФИО	Ученая степень, звание	Подпись	Дата
Старший преподаватель	Громова Татьяна Викторовна			

Задание принял к исполнению студент:

Группа	ФИО	Подпись	Дата
3A2A	Мусина София Замировна		

4 Социальная ответственность

Основные направления корпоративной социальной ответственности

Социальная ответственность бизнеса – это концепция, согласно которой бизнес, помимо соблюдения законов и производства качественного продукта или услуги, добровольно берет на себя дополнительные обязательства перед ключевыми стейкхолдерами и обществом.

ПАО «ЛУКОЙЛ» — одна из крупнейших вертикально интегрированных нефтегазовых компаний в мире, на долю которой приходится более 2% мировой добычи нефти и около 1% доказанных запасов углеводородов.

Обладая полным производственным циклом, компания полностью контролирует всю производственную цепочку – от добычи нефти и газа до сбыта нефтепродуктов. Деятельность Компании можно разделить на четыре основных операционных сегмента: Разведка и Добыча; Переработка, Торговля и Сбыт; Нефтехимия; Энергетика.

Понимая степень ответственности перед обществом за рациональное использование природных ресурсов и сохранение благоприятной экологической ситуации, ЛУКОЙЛ в своей работе руководствуется самыми высокими стандартами охраны окружающей среды и обеспечения промышленной безопасности. [10]

Политика ПАО «Нефтяная компания «ЛУКОЙЛ» в области промышленной безопасности, охраны труда и окружающей среды в XXI веке устанавливает следующие цели:[10]

- увеличение коэффициента полезного использования попутного нефтяного газа;
- применение принципа «нулевого сброса» при разработке шельфовых месторождений;

- увеличение выпуска экологичных видов топлива, соответствующих европейским стандартам;
- эффективное управление выбросами парниковых газов;
- рациональное использование природных ресурсов, как вовлекаемых в производство, так и находящихся в регионах деятельности организаций Группы «ЛУКОЙЛ», за счет внедрения ресурсосберегающих и энергоэффективных технологий, применения альтернативных источников энергии;
- последовательное снижение негативного воздействия на окружающую среду, за счет внедрения наилучших доступных технологий, оборудования, материалов и повышения уровня автоматизации управления технологическими процессами;
- улучшение состояния промышленной безопасности, охраны труда и окружающей среды, в том числе за счет повышения надежности технологического оборудования, включая целостность трубопроводов, обеспечения его надежной и безаварийной работы, внедрения новых технологий и автоматизированных противоаварийных систем;

В таблице 15 представлено взаимодействие компании с заинтересованными сторонами.

Таблица 15 - Взаимодействие с заинтересованными сторонами

Акционеры и инвесторы	
Принципы: Открытость, достоверность, ориентация на будущее	Действия • Проведение Дня инвестора в марте в Лондоне; более 600 встреч один на один; презентаций; 4 конференции по объявлению финансовых результатов, в том числе с участием топ-менеджмента Компании и освещением приоритетных проектов и ситуации по ним; участие в 12 инвестиционных конференциях • Организация поездок в регионы деятельности для встреч с миноритарными акционерами, а также поездок на производственные объекты. Так, в 2014 году Компанией была организована поездка в Республику Коми.
Способы: Официальный сайт, консультационный центр, встречи с менеджментом	
Персонал и профсоюзы	
Принципы: Ответственность, равноправие, мотивация	Действия: • Организация условий труда в соответствии с неукоснительным соблюдением законных прав работников, исключение дискриминации. • Формирование необходимых условий для развития работников и обмена передовым опытом. • Поддержание и совершенствование эффективной системы охраны труда и социальной защиты. • Постоянный мониторинг эффективности системы мотивации. • В 2014 году было подписано Соглашение между работодателем и профобъединением ОАО «ЛУКОЙЛ» на 2015-2017 годы.
Способы: Внутренний портал, телефон доверия, корпоративные СМИ	
Местные сообщества	
Принципы: Уважение, добросовестность, этичное поведение	Действия: • Следование стандартам поведения, принятым в регионе; уважение обычаев народов, населяющих страны деятельности Группы. • Построение и поддержание конструктивных взаимоотношений с органами местного самоуправления. • Проведение спонсорской и благотворительной деятельности, направленной на улучшение положения местного населения.
Способы: Встречи с представителями Группы, мониторинг присутствия в регионе	

Продолжение таблицы 15

Государственные органы	
Принципы: Законность, контроль, баланс интересов	Действия: • Организация деятельности в строгом соответствии с законами и нормативными правовыми актами Российской Федерации и стран присутствия. • Реализация «Программы подготовки и реализации законотворческих предложений ОАО«ЛУКОЙЛ» на 2014 год». • Участие в рабочих органах РСПП, ТПП, Российского газового общества, Союза нефтегазопромышленников России, представление позиции на различных публичных мероприятиях с участием представителей государственных органов власти. • Направление предложений в более чем 100 проектов нормативных актов.
Способы: Официальный контроль, проведение встреч, участие в рабочих органах	
Покупатели	
Принципы: Своевременность, профессионализм, честность	Действия: • Развитие каналов обратной связи с конечными потребителями в регионах деятельности. • Мониторинг удовлетворенности клиентов АЗС и стремление учесть потребности каждого отдельного клиента. • Расширение сети АЗС по программе «ЛИКАРД-Транзит». • Постоянное повышение качества обслуживания.
Способы: Горячие линии, дочерние Общества	
Поставщики	
Принципы: Партнерство, надежность, взаимная обязательность	Действия: • Изучение конъюнктуры рынка и репутации потенциальных поставщиков в части их ориентации на принципы честного ведения бизнеса и социальную ответственность. • Взаимодействие с поставщиками на тендерной основе, в соответствии с принципами открытости процедур закупок. Для этого на официальном сайте предоставляется равный доступ к информации о тендерах. • Выбор партнеров по бизнесу и поставщиков, имеющих высокую деловую репутацию, в целях ориентации на высокое качество услуг
Способы: Официальный сайт	

Корпоративная социальная ответственность в области охраны окружающей среды

Понимая степень ответственности перед обществом за рациональное использование природных ресурсов и сохранение благоприятной экологической ситуации, ЛУКОЙЛ в своей работе руководствуется самыми высокими стандартами охраны окружающей среды и обеспечения промышленной безопасности. В 2014 году зафиксировано снижение ключевых удельных показателей воздействия на окружающую среду. На рис.9 изображен уровень затрат на охрану окружающей среды за три года.



Рисунок 7 – Затраты на охрану окружающей среды

ИТОГИ 2014 ГОДА [11]

- Утилизации ПНГ до 90,1%, сокращение выбросов в атмосферу на 11%
- Снижение сброса загрязненных сточных вод
- Сокращение площади загрязненных земель
- Сокращение числа отказов трубопроводов на 3%

Основными направлениями деятельности по охране окружающей среды являются:

- Рациональное использование водных ресурсов, предотвращение загрязнения водных объектов
- Сохранение биоразнообразия
- Минимизация выбросов загрязняющих веществ в атмосферу
- Повышение утилизации накопленных отходов

- Предотвращение загрязнений и рациональное использование земельных ресурсов
- Утилизация ПНГ
- Повышение энергоэффективности

Структура затрат на охрану окружающей среды в 2014 году



¹ Включает диагностику и замену трубопроводов.

Рисунок 8 – Структура затрат на охрану окружающей среды в 2014 году

1. Рациональное использование водных ресурсов, предотвращение загрязнения водных объектов.

96% потребляемой Группой ЛУКОЙЛ воды направляется на производственные нужды, из них около 70% – на нужды объектов генерации электрической и тепловой энергии, 15% – на обеспечение функционирования систем ППД [11]. На рис 11. изображены показатели загрязнения сточных вод и водопотребления за последние 3 года.



Рисунок 9– Уровень загрязнения сточных вод и водопотребление

Сокращение водопотребления и соответствующее сокращение сброса сточных вод в 2014 году обусловлено внедрением более высокотехнологичного и ресурсосберегающего оборудования на энергообъектах компании.

2. Сохранение биоразнообразия

Основные мероприятия по сохранению биоразнообразия:

- Финансирование компенсационных работ по воспроизводству рыбных ресурсов на Каспии, в Калининграде, Коми и прочих регионах



Рисунок 10 – Результаты компенсационных работ по воспроизводству рыбных ресурсов

- Участие в проекте Программы ООН в России «Задачи сохранения биоразнообразия в политике и программах развития энергетического сектора России». В качестве пилотных регионов определены, в том числе, еверный Каспий и Тимано-Печора
- В Калининградской области произведена модернизация рыбопроизводного цеха с увеличением мощности с 190 тыс. шт./год до 500 тыс. шт./год

3. Минимизация выбросов загрязняющих веществ в атмосферу

Основная доля выбросов загрязнений в атмосферный воздух Группы «ЛУКОЙЛ» приходится на сегмент «Разведка и добыча» (88%), в свою очередь при текущем уровне использования ПНГ продукты его сжигания обуславливают до 75% всего объема выбросов [11]. На рис. 13 изображены показатели выбросов в атмосферу.



Рисунок 11 – Уровень выбросов в атмосферу

Сокращение выбросов в атмосферу обеспечено в основном повышением утилизации ПНГ:

- Модернизация и строительство объектов, повышающих уровень использования нефтяного газа в Коми, Перми и прочих регионах
- Модернизация и строительство новых ПГУ на объектах электроэнергетики с повышенным КПД, в частности на ЛУКОЙЛ-Ставропольэнерго
- Замена оборудования, направленная на сокращение выбросов загрязняющих веществ, – замена сальниковых уплотнителей на торцевые, модернизация и замена технологических печей, замена насосного оборудования

4. Повышение утилизации накопленных отходов

Рост объема образования отходов в 2014 году полностью компенсирован ростом их утилизации. Показатель соотношения утилизации отходов к их образованию составил 1. На рис. 14 изображен уровень утилизации и захоронение отходов производства.

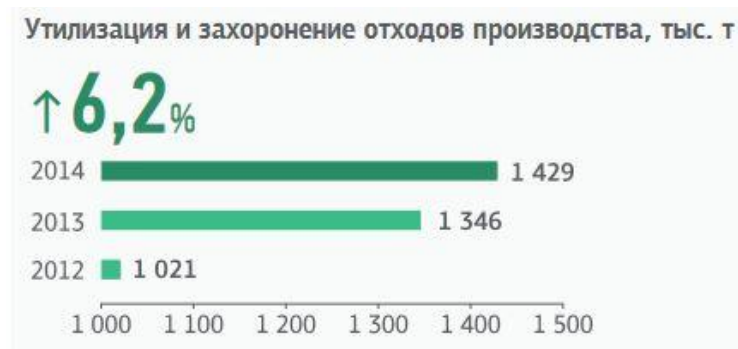


Рисунок 12 – Утилизация и захоронение отходов производства

Основной вклад в утилизацию «старых (доприватизационных) экологических ущербов» (нефтешламов) внесли работы, проведенные на Волгоградском НПЗ, НПЗ в Бургасе и ОАО «РИТЭК»:

- увеличение объема работ по обезвреживанию отходов: по итогам 2014 года полностью утилизированы доприватизационные экологические ущербы в ОАО «РИТЭК», работы проводились также в Коми, на Пермском НПЗ и в ЛУКОЙЛ-Ростовэнерго
- существенно сокращен объем накопленных отходов в ЛУКОЙЛ-Коми, Пермском НПЗ и в ЛУКОЙЛ-Ростовэнерго
- завершено строительство комплекса по переработке нефтесодержащих отходов на Пермском НПЗ

5. Предотвращение загрязнений и рациональное использование земельных ресурсов

99% происшествий с экологическим ущербом связано с разгерметизацией трубопроводных систем. Поэтому ЛУКОЙЛ проводит планомерную работу по снижению риска отказов трубопроводов. На рис. 15 изображена площадь загрязненных земель.



Рисунок 13 – Площадь загрязнённых земель

Мероприятия:

- диагностика и капитальный ремонт трубопроводного транспорта, а также осуществление его ингибиторной защиты
- рекультивация нарушенных и загрязненных нефтью земель

— интенсивные работы по ликвидации причиненного отказами трубопроводов вреда, мероприятия по рекультивации загрязненных участков в 2014 году позволили сократить площадь загрязнений на 11,5%

6. Утилизация ПНГ

Понимая свою ответственность за сохранение чистоты воздуха, ЛУКОЙЛ реализует ряд программ, направленных на безвредную для окружающей среды утилизацию ПНГ [11]. В результате в Западной Сибири, Нижнем Поволжье, на Северном Каспии и на Балтике уровень утилизации ПНГ превышает 95%. В Западной Сибири – основном регионе добычи Группы уровень утилизации ПНГ превысил 95%. На рис.16 показана динамика утилизации ПНГ.



Рисунок 14 – Динамика утилизации ПНГ

Сегодня попутный газ используется для закачки в пласт с целью поддержания давления, направляется на газоперерабатывающие заводы. Кроме того, попутный газ используется на газовых электростанциях, строящихся вблизи месторождений, что снижает расходы на электроэнергию и, следовательно, сокращает расходы на добычу нефти.

7. Повышение энергоэффективности

В ОАО «ЛУКОЙЛ» работа по повышению энергоэффективности и энергосбережению по всем направлениям деятельности отнесена к категории стратегических и является составляющей частью мероприятий по сокращению затрат и повышению эффективности деятельности Компании. Эффективное использование топливно-энергетических ресурсов (ТЭР), составляющих значительную часть операционных расходов, входит в число приоритетных целей организаций Группы «ЛУКОЙЛ»[11].

В рамках внедрения системы энергетического менеджмента по международному стандарту ISO 50001:2011 разрабатываются локальные нормативные акты организаций Группы «ЛУКОЙЛ», обеспечивающие интеграцию энергоменеджмента в существующие бизнес-процессы. До конца 2015 года предусматривается сертификация систем в 31 российской организации Группы. 16 организаций уже получили сертификаты соответствия.

Мероприятия, направленные на повышение энергоэффективности:

- Использование ПНГ на собственных электростанциях вблизи месторождений. 21% потребностей в электроэнергии покрываются собственной энергогенерацией, которая на 30–40% дешевле сетевой.
- Энергосберегающие насосы. За период 2011–2014гг., в Группе «ЛУКОЙЛ» введено в эксплуатацию 56 энергосберегающих насосов, что позволило снизить потребление электроэнергии на объектах внедрения в среднем на 12%.
- Внедрение вентильных электродвигателей. ЛУКОЙЛ активно внедряет вентильные электродвигатели для привода погружных насосных установок взамен асинхронных. Это обеспечивает снижение энергозатрат при добыче нефти на 20–25%.

Корпоративная социальная ответственность в области охраны труда и социальной политики.

Компания реализует следующие направления КСО в области охраны труда и социальной политики:

- Промышленная безопасность

- Персонал
- Социальная политика
- Развитие регионов

1. Промышленная безопасность

В 2014 году были значительно снижены показатели травматизма, связанного с производством, – 11 несчастных случаев, против 28 в 2013 году. Это подтвердило наличие тенденции к снижению травматизма за последние 5 лет. На рис. 17 изображен уровень несчастных случаев и количество пострадавших.



Рисунок 15 – Уровень несчастных случаев и количество пострадавших

В прошедшем году была продолжена работа по улучшению условий труда на рабочих местах организаций Группы «ЛУКОЙЛ». В результате удалось добиться улучшения условий труда почти 4,3 тыс. работников, занятых на 2,5 тыс. рабочих мест.

Структура расходов по программе промышленной безопасности в 2014 году

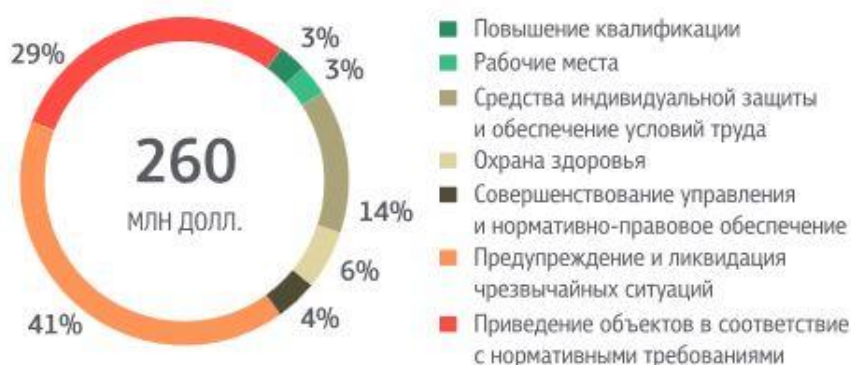


Рисунок 16- Структура расходов по программе промышленной безопасности в 2014 г.

2. Персонал

ЛУКОЙЛ внимательно относится к интересам и потребностям работников и старается, чтобы каждый работник был лично заинтересован в достижении Группой наилучших результатов.

Среднесписочная численность работников в 2014 году по сравнению с предыдущим годом незначительно увеличилась и составила 110,3 тыс. человек, повысились производительность труда и удельные показатели эффективности. Так, выручка на одного работника выросла на 1,3%, фонд заработной платы был увеличен на 8% [11]. На рис.19 изображено распределение работников по гендерному признаку и по возрасту.

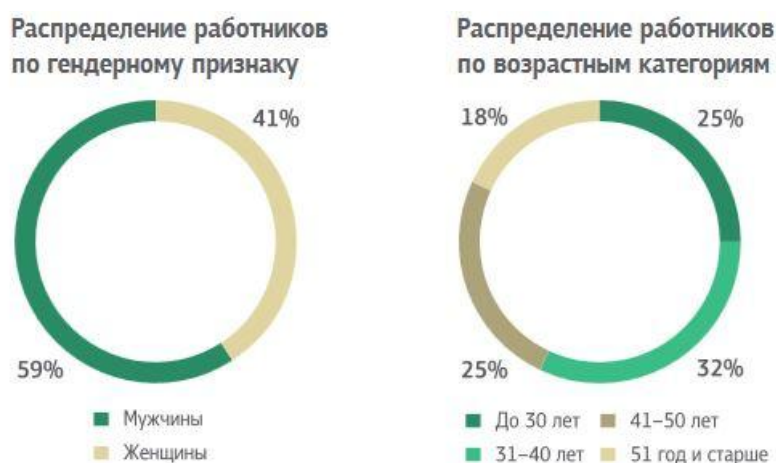


Рисунок 17 – Распределение работников по гендерному и возрастному признаку

ИТОГИ 2014 ГОДА [11]

- Внедрение интегрированной системы управления проектами
- Формирование системы оценки развития персонала на базе SAP ERP HR
- Обучение и сертификации работников в учебном центре Международной организации труда

Являясь членом Российской трехсторонней комиссии, Компания имеет возможность напрямую вносить необходимые предложения в проекты законодательных и иных нормативных правовых актов в сфере труда на этапе их разработки и формирования в Правительстве РФ. За 2014 год проведен анализ более 150 проектов нормативно-правовых документов.

Система управления. В 2014 году Компания продолжила внедрение централизованной системы управления Группой «ЛУКОЙЛ» для повышения ее гибкости и оперативности. Была разработана регламентная база, оптимизированы и перепроектированы процессы корпоративных служб. Оптимизированы функции, объёмы работ и снижен документооборот по восемнадцати функциональным направлениям деятельности. Оптимизация проводилась по всей вертикали корпоративного управления.

Система мотивации. ЛУКОЙЛ ежегодно индексирует заработные платы работников. В 2014 году заработная плата работников российских организаций проиндексирована на 5,6%.

Награждения работников. В 2014 году были проведены торжественные мероприятия по вручению государственных наград (38 работников), ведомственных знаков отличия в труде (495 работников) и наград Компании (1 796 работников и 17 трудовых коллективов). В 2014 году в конкурсе «Лучшие работники и организации Группы «ЛУКОЙЛ» по результатам деятельности за 2013 год признаны победителями и награждены свидетельствами 69 работников и 6 организаций Группы «ЛУКОЙЛ».

3. Социальная политика

Обеспечивая социальную стабильность и повышая комфорт и качество жизни, ЛУКОЙЛ реализует обширную социальную политику, включающую

спектр льгот, гарантий и преимуществ. В настоящее время наибольшее внимание уделяется следующим направлениям:

- охрана здоровья;
- жилищное обеспечение;
- негосударственное пенсионное обеспечение работников.

В конце 2014 года в рамках долевой корпоративной пенсионной системы активно участвовало более 36 тыс. работников Группы, их взносы за год составили более 11,2 млн долл. [11]. Суммарные взносы Группы по всем программам негосударственного пенсионного обеспечения в России и за рубежом в отчетном периоде составили более 32 млн долл.

В 2012–2014 годах в Компании совместно с Фондом региональных социальных программ «Наше будущее» был реализован проект по строительству шести детских садов на 1,5 тыс. мест в Астрахани, Перми, Когалыме, Саратове и Волгоградской области. В настоящее время их услугами пользуются семьи работников Компании и другие семьи этих регионов.

4. Развитие регионов

Реализация социальных и благотворительных программ – одна из наиболее значимых стратегических задач Группы, позволяющая развивать партнерство с органами государственной власти и местного самоуправления, а также региональными сообществами. Этим ЛУКОЙЛ способствует улучшению социально-экономического положения регионов как хозяйствующий субъект.

В рамках ежегодной работы в регионах присутствия, в 2014 году Компания заключила ряд соглашений и протоколов к ним с субъектами РФ и муниципальными образованиями, в частности с ХМАО, ЯНАО, Ставропольским краем и прочими. На основании данных соглашений Компания выделяет средства на финансирование социальных, спортивных программ, строительство и ремонт культурных объектов. На рис. изображена структура затрат на благотворительность и спонсорство.

Структура затрат на благотворительность и спонсорство по Группе



Рисунок 18 – Структура затрат на благотворительность и спонсорство

Поддержка детских домов и детских образовательных учреждений. Помощь детям ЛУКОЙЛ считает своим основным приоритетом. ОАО «ЛУКОЙЛ» стремится к сбалансированному подходу, оказывая поддержку как детям, которые в силу неблагоприятных семейных условий или здоровья оказались в худших условиях, чем их сверстники, так и детям из вполне благополучных семей для развития их природных способностей и талантов.

Программы в области образования. Начиная с 2000 года для наиболее одаренных студентов нефтяных и технических вузов ЛУКОЙЛ учредил и выплачивает именные стипендии. В 2014 году корпоративную стипендию получали 155 студентов в разных городах страны.

Поддержка медицинских учреждений. Компания поддерживает ряд крупнейших специализированных медицинских научно-исследовательских центров, а также способствует развитию системы медицинских услуг.

Для дальнейшего совершенствования работы ПАО «Лукойл» по социальной ответственности можно порекомендовать публиковать в открытом доступе информацию о планах и перспективах в сфере социальной и экологической деятельности, а также чтобы и в дальнейшем объявляемые цели не расходились с практикой деятельностью, и компании удавалось находить баланс между коммерческими интересами и потребностями общества в надежных и доступных услугах.

Заключение

В процессе нашего исследования были выявлены следующие проблемы:

- снижение налоговых поступлений в бюджеты РФ от создания института консолидации;
- возникновение конфликта интересов регионов;

Исходя из выявленных проблем, нами были предложены ряд мероприятий:

Предлагается внедрить новую, более усовершенствованную модель налогообложения консолидированных групп, основанную на принципах социально-экономической справедливости, согласования интересов взаимодействующих сторон. В данной модели будут реализованы ряд встречных обязательств инвестиционного характера в части сэкономленных размеров налоговых платежей, дополнительно высвободившихся оборотных средств (аналогичный механизм следует ввести и для действующих КГН) для компаний участниц консолидированных групп, а именно:

1. Внедрение обязательного премиального фонда для работников группы с окладом менее 4 МРОТ. Таким образом, государство простимулирует потребительский спрос региона, уровень ВВП, ВРП, средний уровень дохода граждан региона. Для первоначальной модели примем ставку в размере 5% от суммы понесенного налогового убытка бюджета РФ от консолидации прибылей и убытков группы.

2. Внедрение резервного целевого фонда развития инвестиционного потенциала региона присутствия компании со ставкой начисления 10% от суммы понесенного налогового убытка бюджета РФ от консолидации прибылей и убытков группы. Данные отчисления будут перечисляться в инвестиционный фонд региона присутствия компании, для поддержания и развития потенциально перспективных проектов региона, научных центров и учреждений, реализации грантов.

Реализация данных мероприятий позволит:

1) Для государства

- рост ВВП, ВРП;
- увеличение покупательской способности в регионах, увеличение спроса на товары местного потребления, развитие предпринимательства;
- рост налога на доходы физических лиц, улучшение уровня жизни граждан;
- расширение инвестиционной площадки региона и его инвестиционной привлекательности;
- создание новых рабочих мест;
- привлечение в регионы инвестиций;
- развитие научных центров;
- развитие взаимосвязанных производств;
- облегчение налогового администрирования;
- улучшение экологической обстановки в местах присутствия компаний участниц и т.д.

2) Для компании внедрение данной системы повлечет за собой:

- отказ государства от моратория на вступление в КГН действующих, но не состоящих в КГН компаниях;
- рост имиджа компании в регионе;
- возможность и в дальнейшем оптимизировать налоговые отчисления, необходимые для поддержания ликвидности компании и привлечения инвесторов;
- активизация инновационно - инвестиционной деятельности регионов присутствия компаний.

Таким образом, внедрение данной системы будет способствовать росту благосостояния социально-экономического положения регионов присутствия компаний участниц КГН.

Список публикаций студента

1. Khaperskaya A. V. , Bannova K. A. , Musina S. Z. The Influence of Corporate Social Responsibility Program on the Economic Mechanism as a Whole // Second International Conference on Economics and Management (ICEM2015): Conference Proceedings, China, May 15-16, 2015. - Lancaster: DEStech Publications Inc., 2015 - p. 390-394
2. Баннова К. А. , Рюмина Ю. А. , Мусина С. З. Управление рисками государства и налогоплательщиков, участников консолидированных групп налогоплательщиков // Проблемы анализа риска. - 2014 - Т. 11 - №. 6. - С. 22-27
3. Хаперская А. В. , Мусина С. З. Возникновение необходимости создания нового экономического механизма в связи с появлением программ корпоративной социальной ответственности [Электронный ресурс] // Современные проблемы науки и образования. - 2015 - №. 1. - С. 1-6. - Режим доступа: <http://www.science-education.ru/121-17787>
4. Мусина С. З. Консолидированная группа налогоплательщиков: выявление и анализ рисков при создании КГН // Молодой ученый. - 2016 - №. 4. - С. 461-464
5. Мусина С. З. , Баннова К. А. , Черепанова Н. В. Анализ и выявление основных рисков при создании консолидированной группы налогоплательщиков в РФ // Менеджмент XXI века: антикризисные стратегии и управление рисками: сборник научных статей по материалам XV Международной научно-практической конференции, Санкт-Петербург, 24-26 Ноября 2015. - СПб.: Изд-во РГПУ им. А.И. Герцена , 2015 - С. 175-178
6. Мусина С. З. Индустриальные парки как фактор развития регионов // Молодой ученый. - 2016 - №. 4. - С. 458-461
7. Мусина С. З. , Баннова К. А. Влияние создания индустриальных парков на социально-экономическое развитие регионов // Государство и бизнес.

- Современные проблемы экономики: материалы VII Международной научно-практической конференции, Санкт-Петербург, 22-24 Апреля 2015. - Санкт-Петербург: Стратегия будущего, 2015 - Т. 3-2 - С. 73-78
8. Мусина С. З. Концепция разработки программного обеспечения для повышения эффективности ведения финансового учета на предприятии // Информационные технологии в науке, управлении, социальной сфере и медицине: сборник научных трудов II Международной конференции, Томск, 19-22 Мая 2015. - Томск: ТПУ, 2015 - С. 349-351
9. Мусина С. З. Развитие стратегического управления в условиях нарастания неиндустриальной глобализации и неравномерности современного социально-экономического развития стран и территорий // Экономика России в XXI веке: сборник научных трудов XI Международной научно-практической конференции "Экономические науки и прикладные исследования: фундаментальные проблемы модернизации экономики России", посвященной 110-летию экономического образования в Томском политехническом университете, Томск, 18-22 Ноября 2014. - Томск: Изд-во ТПУ, 2014 - Т. 2 - С. 239-246
10. Мусина С. З. Значимость физического воспитания и спортивной тренировки студенческой молодежи // Физическая культура и спорт на современном этапе: проблемы, поиски, решения: материалы всероссийской научно-практической конференции, Томск, 18 Декабря 2015. - Томск: ТПУ, 2015 - С. 77-78

Список используемых источников

1. Плещенко В. И. Образование консолидированных групп налогоплательщиков металлургическими корпорациями в современной России / В. И. Плещенко // Черная металлургия. – 2013. – № 4. – С. 102–106.
2. Налоговый Кодекс, часть 1 [Электронный ресурс] // Информационная база Консультант плюс. URL: http://www.consultant.ru/popular/nalog1/2_24.html. (дата обращения: 28.04.2016года). Режим доступа – свободный.
3. Смирнов Д.М. Формирование механизма консолидированного налогоплательщика как фактор повышения конкурентоспособности региональной экономики: на примере Калининградской области : дис. ... канд. экон. наук. – М., 2010. – 167 с.
4. Налоговый Кодекс, часть 1, часть 2. [Электронный ресурс] // Информационная база Консультант плюс. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_170634/?frame=4#p742. (дата обращения: 31.03.2015года). Режим доступа – свободный.
5. Тафинцева Д.Ю. Система консолидированного налогообложения холдинговых компаний : дис. ... канд. экон. наук. – М., 2011. – 206 с.
6. Церенов Б.В. Консолидация налогоплательщиков как правовая категория : дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2011. – 178 с.
7. Непесов К.А. Налоговые аспекты трансфертного ценообразования: сравнительный анализ опыта России и зарубежных стран. - М.: Волтерс Клувер, 2007. – 304 с.
8. Письмо ФНС России от 19.12.2014 N ГД-4-3/26345@ "О консолидированных группах налогоплательщиков". [Электронный ресурс] // Информационная база Консультант плюс. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_173685/#p26. (дата обращения: 12.05.2016года). Режим доступа – свободный.
9. Годовой отчет ПАО «ЛУКОЙЛ» 2014. [Электронный ресурс] // Официальный сайт ПАО «ЛУКОЙЛ». URL:

http://www.lukoil.ru/materials/doc/AGSM_2015/LUKOIL_AR_rus_2014.pdf

(дата обращения: 01.05.2016 года). Режим доступа – свободный.

10. Политика компании ЛУКОЙЛ [Электронный ресурс] // Официальный сайт ПАО «ЛУКОЙЛ». URL: http://www.lukoil.ru/static_6_5id_267_.html (дата обращения: 01.05.2016 года). Режим доступа – свободный.
11. Баннова К. А. Становление системы налогообложения консолидированных групп налогоплательщиков в Российской Федерации: автореф. дис.. канд. экон. наук. Томск, 2013.
12. Налоговый Кодекс, часть 1, часть 2. [Электронный ресурс] // Информационная база Консультант плюс. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_176309/?frame=28#p4316. (дата обращения: 21.04.2016 года). Режим доступа – свободный.
13. Налоговый Кодекс, часть 1 [Электронный ресурс] // Информационная база Консультант плюс. URL: http://www.consultant.ru/popular/nalog1/2_24.html. (дата обращения: 28.04.2016 года). Режим доступа – свободный.
14. Налоговый Кодекс, часть 2 [Электронный ресурс] // Информационная база Консультант плюс. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_173306/?frame=75#p14851. (дата обращения: 28.05.2016 года). Режим доступа – свободный.
15. Баннова К.А., Рюмина Ю.А. Система консолидированного налогообложения корпораций: российский и зарубежный аспекты. – Томск: STT, 2014. – 302 с.
16. Дорждеев А.В., Подобреев С.В. Создание консолидированных групп налогоплательщиков: риски региональных бюджетов и их регулирование// Управление рисками. – 2013. – № 1. – С. 48–54.
17. Зачупейко И.А. Актуальные вопросы формирования института налоговой консолидации в Российской Федерации// РИСК: ресурсы, информация, снабжение, конкуренция. – 2010. – № 3. – С. 109–115.
18. Новосёлов К.В. Консолидированные группы налогоплательщиков. Кто они?// Налоговая политика и практика. 2012. № 1. С. 34-39.

- 19.Смирнов Д.М. Актуальные проблемы налогообложения консолидированных групп за рубежом и в России// Международный бухгалтерский учет. – 2010. – № 5. – С. 33–39.
- 20.Арсеньева В.А. Возможности введения института консолидации в процессе гармонизации налоговых отношений: проблемы формирования эффективной системы налогового учета // Известия Кабардино-Балкарского научного центра РАН. – 2010. – № 4. – С. 13–18.
- 21.ОТЧЕТ о результатах контрольного мероприятия «Проверка результативности администрирования консолидированных групп налогоплательщиков»// Бюллетень Счетной Палаты. – 2014. - №9. – 117-135.
- 22.Бондаренко, О. Ю. Зарубежный опыт применения специальных правил по налогу на доходы корпораций для консолидированных групп налогоплательщиков/О. Ю. Бондаренко, В. В. Громов, Т. А. Малинина; Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации. - М., 2013
- 23.Луговкина О.А. Аудит консолидированного налогоплательщика : дис. ...канд. экон. наук. – Тольятти, 2011. – 177 с.
- 24.Новосёлов К.В. Консолидированные группы налогоплательщиков. Кто они?// Налоговая политика и практика. 2012. № 1. С. 34-39.
- 25.Плотников В.С., Шестакова В.В. Финансовый и управленческий учет в холдингах// Налог на прибыль: учет доходов и расходов. – 2009. – № 1. – С. 75–89.
- 26.Церенов Б.В. Консолидация налогоплательщиков как правовая категория : дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2011. – 178 с.
- 27.Краснопёрова О.А. Новый порядок исчисления налога на прибыль организаций участниками консолидированной группы налогоплательщиков// Гражданин и право. – 2013. – № 7. – С. 48–53.
- 28.Казимов А.С., Шегурова Т.А. Институт консолидированного налогоплательщика: история развития и принципы функционирования// Финансы и кредит. -2009. -№ 30 (366). -С. 10-16.

- 29.Дорждеев А.В., Подобряев С.В. Создание консолидированных групп налогоплательщиков: риски региональных бюджетов и их регулирование// Управление рисками. – 2013. – № 1. – С. 48–54.
- 30.Гараев И.Г. Переход на администрирование налога на прибыль по консолидированной группе как новое направление налоговой политики государства // Финансовое право. – 2013. – № 2. – С. 29–3

