

Научная статья

УДК 330.143

JEL: G32, G34, G38

<https://doi.org/10.18184/2079-4665.2022.13.4.662-680>

Методика оценки эффективности перераспределения налоговой базы между крупнейшими налогоплательщиками

Кристина Алексеевна Захарова¹, Нуркен Ерболатович Актаев²,
Надежда Вячеславовна Иванова³

¹⁻³ Тюменский государственный университет, Тюмень, Россия

¹ kr.a.zakharova@utmn.ru, <https://orcid.org/0000-0002-3603-2659>

² n.e.aktaev@utmn.ru, <https://orcid.org/0000-0002-9750-2183>

³ n.v.ivanova@utmn.ru, <https://orcid.org/0000-0001-6674-2179>

Аннотация

Цель статьи – представление авторской методики оценки эффективности перераспределения налоговой базы внутри консолидированной группы налогоплательщиков (далее – КГН), которая основана на определении взаимосвязей и оценке степени влияния налоговых отчислений на операционную прибыль предприятия.

Методы. В части исследования налоговой базы и отчислений КГН использовались методы статистического анализа, включая исследование структуры и динамики налоговых платежей предприятия. В рамках построения модели использован корреляционно-регрессионный анализ, предусматривающий несколько этапов, связанных с применением специфического налогового режима КГН как существенного фактора влияния на процесс распределения налогооблагаемой базы организации. В целях оценки степени влияния на операционную прибыль предприятия уплачиваемых налогов использовались данные публичного акционерного общества «Нефтяная компания «РОСНЕФТЬ». Для визуализации данных использовался графический метод.

Результаты работы. В ходе изложенного исследования была осуществлена оценка степени влияния объема реализации продукции, отпускных цен, снижения себестоимости и изменения в структуре продаж на объем налоговых платежей предприятия. Указанные факторы определяют эффективность применения налогового режима КГН, так как они составляют прибыль компании, и, соответственно, влияют на размер налога на прибыль. Данная зависимость отражена посредством разработанной эконометрической модели, определяющей долю участия каждого фактора в совокупном налоге на прибыль, что позволяет оптимизировать налоговую базу организации в перспективе.

Выводы. По итогам анализа установлена необходимость увеличения эффективности уплаты налога на прибыль. В качестве решения данного запроса предлагается методика совершенствования налогового режима. Меры по налоговой оптимизации включают два направления: процесс перераспределения налоговой базы и перемещение сроков исполнения налоговых обязательств внутри объединенной группы (от более ранних на более поздние). Проведение данных мероприятий позволят снизить риски налогоплательщика.

Ключевые слова: консолидированный налог, разница консолидации, налоговая база, корпоративное налогообложение, налог на прибыль, консолидированные группы налогоплательщиков

Благодарность. Исследование выполнено при финансовой поддержке РФФИ и Тюменской области в рамках научного проекта № 20-410-720008.

Конфликт интересов. Авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов, в том числе связанного с финансовой поддержкой РФФИ и Тюменской области в рамках научного проекта № 20-410-720008.

Для цитирования: Захарова К. А., Актаев Н. Е., Иванова Н. В. Методика оценки эффективности перераспределения налоговой базы между крупнейшими налогоплательщиками // МИР (Модернизация. Инновации. Развитие). 2022. Т. 13. № 4. С. 662–680

EDN: <https://elibrary.ru/PNNOYU>. <https://doi.org/10.18184/2079-4665.2022.13.4.662-680>

© Захарова К. А., Актаев Н. Е., Иванова Н. В., 2022



Methodology for assessing the effectiveness of the tax base among redistribution the largest taxpayers

Kristina A. Zaharova¹, Nurken E. Aktaev², Nadezhda V. Ivanova³

¹⁻³Tyumen State University, Tyumen, Russia

¹kr.a.zaharova@utmn.ru, <https://orcid.org/0000-0002-3603-2659>

²n.e.aktaev@utmn.ru, <https://orcid.org/0000-0002-9750-2183>

³n.v.ivanova@utmn.ru, <https://orcid.org/0000-0001-6674-2179>

Abstract

Purpose: the article is aimed at presenting the author's methodology for evaluating the efficiency of redistribution of the tax base within the consolidated group of taxpayers (hereinafter REAG) the construction of which is based on the determination of relationships and assessment of the degree for influence of tax deductions on the operating profit of the enterprise.

Methods: in the part of the study of the tax base and REAG contributions, methods of applying statistical analysis were used, including the study of the structure and dynamics of tax payments of the enterprise. As part of the construction of the model, this article provides the correlation and regression analysis, providing for several stages related to the application of the specific tax regime of REAG as the significant factor of influence on the process of distribution of the taxable base of the organization. The data of public joint-stock company «Oil company «ROSNEFT» were used to assess the influence on the operating profit of the enterprise of the taxes paid. The graphical analysis was used to visualize the data.

Results: in the course of the study, the degree of influence of the volume for sales of products, selling prices, decrease of the cost and changes in the sales structure on the volume of tax payments of the enterprise was assessed. These factors determine the effectiveness of the REAG's tax regime, as they represent the company's profit and therefore affect the amount of income tax. This dependence is reflected in the developed econometric model, which determines the share of each factor in the total income tax of the enterprise, which allows to optimize the tax base of the organization in the future.

Conclusions and Relevance: the analysis revealed the need to improve the efficiency of income tax payment. In response, the methodology for improving the tax regime is proposed. Tax optimization measures include two directions: the process of redistribution of the tax base and the extension of the term for performance of tax obligations within the combined group (from earlier to later). These measures will reduce the risks of taxpayers.

Keywords: consolidated tax, consolidated difference, tax base, corporate taxation, income tax, consolidated groups of taxpayers

Acknowledgments. The study was carried out with the financial support of the RFI and the Tyumen region within the framework of the scientific project 20-410-720008.

Conflict of interest. The authors declare that there is no conflict of interest, including related to the financial support of the RFFI and the Tyumen region within the framework of the scientific project 20-410-720008.

For citation: Zaharova K. A., Aktaev N. E., Ivanova N. V. Methodology for assessing the effectiveness of the tax base among redistribution the largest taxpayers. *MIR (Modernizatsiia. Innovatsii. Razvitie) = MIR (Modernization. Innovation. Research)*. 2022; 13(4):662–680. (In Russ.)

EDN: <https://elibrary.ru/PNNOYU>. <https://doi.org/10.18184/2079-4665.2022.13.4.662-680>

© Zaharova K. A., Aktaev N. E., Ivanova N. V., 2022

Введение

Возможность консолидации налоговых платежей по налогу на прибыль позволяет достичь справедливости распределения налогооблагаемой базы между филиалами объединенной группы предприятий. Диспропорции распределения формируются в связи с тем, что доходы по данным налоговым обязательствам распределяются по месту регистрации головной организации, а не в соответствии с создаваемой стоимостью. Данная мера призвана перераспределить концентрирующиеся налоговые поступления по направлениям, где осуществляется основная производственная

деятельность. Распределение поступлений по налогу внутри группы реализуется в соответствии с механизмом, применяемым ранее для обособленных подразделений организации. Таким образом, исследование консолидированного налогообложения ставит главной целью разработку практических рекомендаций для целей налоговой оптимизации предприятия.

Обзор литературы и исследований. Актуальность изучения процессов оптимизации расходных обязательств объединенных коммерческих структур подтверждается множеством проводимых исследований на всех этапах становления и развития

рыночных отношений. Все они осуществляются с точки зрения системы управления финансовыми ресурсами крупных организаций. Многие научные труды посвящены разработкам различных методик и концепций в этой области.

Ряд авторов в качестве основного инструмента управления финансами корпорации рассматривает, в первую очередь, стоимостное выражение совокупности объектов капитала, указывая в качестве основных ограничений результативности инструменты государственного регулирования¹ [1–4]. В качестве основных причин снижения финансовых показателей авторы указывают налоговую нагрузку организаций и ее неадекватное распределение внутри объединенных групп.

Существует множество различных научных работ, посвященных вопросам налоговой консолидации состава предприятий с точки зрения разрыва экономического развития различных объединенных групп [5–7]. Изучению налоговой конкуренции между филиалами холдинговых групп посвящены различные отечественные и зарубежные исследования [10, 11]. Авторы в своих работах раскрывают результаты исследований, которые свидетельствуют о существенном влиянии налогового бремени на выбор места регистрации бизнес группы и на темпы роста прибыли организации. Однако данные исследования не учитывают одновременного достижения интересов всех участников бизнеса, что не позволяет выявить оптимальный уровень налогового бремени.

Некоторые исследования посвящены систематизации основных факторов, влияющих на формирование доходов и расходных обязательств предприятия. Систематизируются факторы в рамках двух основных групп: внешней и внутренней. Воздействие внешних факторов не связано с ведением хозяйственной деятельности предприятия, в их составе можно отразить инфляционные и конъюнктурные рыночные скачки, демографические изменения и др. Ряд авторов в рамках внешнего воздействия также выделяет политические риски, с точки зрения преобразуемых нормативно-правовых актов, содержащих основные нормы и требования в области налогообложения [8, 9].

Вопросам систематизации и оценки внешних факторов влияния на результативность предприятия с точки зрения собираемости налоговых платежей посвящена значительная часть исследований – например, [12, 13]. Все они сводятся к применению

различных механизмов государственного регулирования, таких как административно-правовые и денежно-кредитные механизмы воздействия, государственный заказ, государственная собственность и налоговые рычаги. Это демонстрирует возможность центрального руководства регулировать политику организации в части налогообложения и расходов. Чаще всего в качестве инструментов предлагается использовать субсидирование определенных видов деятельности, предоставление грантов и налоговые рычаги. Однако в этом случае сохраняется проблема эффективности децентрализованного принятия решений при одновременном снижении расходов, связанных с отсутствием согласования внутри объединенной группы.

Другие авторы в своих статьях рассматривают модернизацию системы налогообложения корпоративного сегмента для повышения государственных доходов и стимулирования производственных процессов [14, 15]. Ряд статей посвящен вопросам влияния налоговых тарифов и распределения реального капитала внутри страны и за ее пределами² [16–18].

Иные научные труды освещают основные положения КГН в странах ЕС, выявляют последствия их введения и влияние на эффективность и справедливость налоговой системы [19–21]. Исследователи приходят к выводу, что эффективность и справедливость налоговой системы в связи с внедрением КГН довольно скромны. Авторы утверждают, что не хватает убедительных доказательств о прямых экономических выгодах от введения КГН, которых будет достаточно, чтобы аргументировать для правительств стран-участниц, что проект того стоит.

Однако в существующей литературе в значительной степени игнорируются внутренние факторы (объем, ассортимент, цена, выручка продукции), влияющие на принятие консолидирующих решений. Действительно, необходимо выделять влияние внешних факторов с позиции оценки эффективности бизнеса как источника налоговых платежей, но также необходимо и осуществлять поиск законных методов оптимизации расходов за счет собственных резервов и возможностей функционирования консолидированной группы в более длительной перспективе.

Некоторые уточнения в данном ключе присутствуют в статьях, где разрабатывается теоретическая модель КГН, которая действует в разных регионах [22, 23, 25]. На основе данной модели принимается решение об объединении конкретных

¹ Широковских С.А. Особенности формирования российских финансово-промышленных групп // МИР (Модернизация. Инновации. Развитие). 2011. № 5. С. 111-114. EDN: <https://elibrary.ru/ozpatx>

² Вязина И.В. Налоговые отношения: безопасность развития бизнеса и защита интересов государства // МИР (Модернизация. Инновации. Развитие). 2020. Т. 11. № 1. С. 72-88. EDN: <https://elibrary.ru/wfyngq>. <https://doi.org/10.18184/2079-4665.2020.11.1.72-88>

филиалов исследуемой группы налогоплательщиков. В рамках этой модели определяется базовый компромисс, связанный с решением о консолидации. Модель обеспечивает защиту от применения двойного налогообложения к консолидированной группе, а также от диспропорций распределения прибыли по филиалам внутри группы.

Таким образом, можно сделать вывод о наличии значительного резерва для осуществления исследований режима КГН с точки зрения эффективности его применения. Рассмотренный в статье подход к управлению налогооблагаемой базой крупного предприятия через анализ ключевых детерминант имеет практическую значимость и позволяет дать конкретные практические рекомендации по ее совершенствованию.

Материалы и методы. В условиях информационной ограниченности в исследовании включен анализ налогов и сборов, уплачиваемых организацией, с фокусировкой на налоге на прибыль. Для оценки эффективности функционирования КГН рассмотрена динамика отчислений по налогу на прибыль.

Методика налогового анализа сводится к нескольким этапам. Первичная оценка применяемой системы налогообложения уточняет объекты налогообложения, выявляет возможные налоговые льготы и преференции. Далее определяется налоговая база, рассчитанная на основании данных действующего налогового законодательства, и производится анализ динамики налоговых расходов по различным видам налогов.

Затем осуществляется факторный анализ, устанавливающий влияние различных регрессоров на анализируемые показатели, и построение эконометрической модели, демонстрирующей определенную зависимость. После этого оценивается влияние налоговых платежей на чистую и нераспределенную прибыль. Заключительный этап обобщает полученные ранее данные, выявляются недочеты, точки роста, формируются предложения и рекомендации по оптимизации налогообложения предприятия.

Модель представлена в виде множественной линейной регрессии, построенной на основании панельных данных. В данном случае использовались 13 наблюдений. В качестве выборки использовались 6 видов налогов. Оценка данных производилась за 13 лет, с 2009 по 2021 годы.

Результаты исследования

Для оценки степени влияния налогов на операционную прибыль предприятия использовались данные ПАО «НК РОСНЕФТЬ», основным видом деятельности которого является добыча и продажа углеводородов. ПАО «НК РОСНЕФТЬ» включает

внутригосударственные и международные территориальные единицы, состав которых включает 20 объединенных предприятий.

На основании данных бухгалтерской отчетности ПАО «НК РОСНЕФТЬ» за последние 12 лет можно сделать вывод, что средняя оборачиваемость материальных запасов составляет 10,8 дней (табл. 1).

По результатам расчетов напрашивается вывод о снижении оборачиваемости материальных запасов за последние 12 лет в среднем на 10,9%, то есть об увеличении оборота в целом.

Коэффициент маневренности в периоде 2009–2021 годов составляет 1,94, что свидетельствует о высокой финансовой устойчивости. Динамика показателя маневренности отрицательна, однако платежеспособности ничего не угрожает, так как у предприятия устойчивое финансовое состояние ввиду стабильности спроса на продукцию и развитости каналов сбыта.

В среднем, в период с 2009 по 2021 годы, показатель платежеспособности составляет 0,49, его динамика положительна. В целом, собственный капитал ПАО «НК РОСНЕФТЬ» в 1,5 раза перекрывает краткосрочную задолженность, что отражает финансовую устойчивость компании.

Усредненный показатель рентабельности продаж ПАО «НК РОСНЕФТЬ» составляет 2,9, то есть на 1 рубль стоимости производства приходится, в среднем, 2,9 рублей нераспределенной прибыли. Динамика данного показателя неоднородна и тесно привязана к стоимости углеводородного сырья на рынке.

В 2020 году, из-за эпидемиологической ситуации и кризиса транспортной сферы, прибыль компании резко снизилась. Это снижение отразилось и на показателе рентабельности в 2020 году, который упал до 20%. В среднем, рентабельность активов ПАО «НК РОСНЕФТЬ» составила 103,1%, что является достаточно высоким показателем по отрасли.

Далее анализ налоговой базы строится на оценке расчетных факторов, влияющих на прибыль. В данном случае факторный анализ позволит сформировать «зоны рисков» для уплаты налога на прибыль. От таких факторов как реализация продукции, отпускные цены, объем выпуска продукции, снижение себестоимости и изменение в структуре продаж зависит объем прибыли компании и сумма налога на прибыль.

Данную методику расчета можно представить в виде разницы выручки и прибыли от продаж. Так как в отчетности анализируемого предприятия данные об отпускных ценах и объемах производства не фигурируют, расчет можно произвести с

Таблица 1

Финансовые показатели устойчивости функционирования ПАО «НК РОСНЕФТЬ», %

Table 1

Financial indicators of the sustainability of the public joint-stock company «NK ROSNEFT», %

Годы	Оборачиваемость, дней	Коэффициент маневренности	Коэффициент платежеспособности	Коэффициент финансового отношения	Рентабельность продаж	Рентабельность активов	Рентабельность основных средств и нематериальных активов, %	Рентабельность собственного капитала, %
2009	9,46	2,14	0,24	0,74	3,10	95,38	185,94	214,20
2010	8,48	2,73	0,19	0,65	2,29	94,68	153,04	273,19
2011	7,32	2,13	0,22	0,61	3,18	94,70	121,49	213,15
2012	7,82	2,26	0,19	0,63	3,43	100,08	105,12	226,12
2013	10,47	2,13	0,17	0,61	2,71	107,02	43,04	213,69
2014	10,35	2,07	0,18	0,63	2,22	115,30	29,76	207,73
2015	10,07	2,95	0,17	0,70	2,13	124,99	28,84	295,34
2016	9,57	2,06	0,21	0,61	2,62	121,01	20,95	206,96
2017	9,75	1,17	0,38	1,05	2,79	91,81	14,65	117,81
2018	14,41	1,01	1,04	4,34	2,11	96,55	13,67	100,35
2019	20,91	0,81	1,14	3,33	1,36	89,88	11,39	81,32
2020	11,83	0,95	0,90	2,27	5,53	20,94	2,13	95,73
2021	10,52	0,86	0,81	1,95	1,49	84,87	6,98	86,11

Составлено авторами на основе: Годовая отчетность ПАО «НК «Роснефть». URL: <https://www.rosneft.ru/Investors/information/annualreports/> (дата обращения 16.09.2022)

Compiled by the authors based: The annual reporting of PJSC «NC «Rosneft». URL: <https://www.rosneft.ru/Investors/information/annualreports/> (accessed 16 September 2022)

помощью показателей выручки и себестоимости. Для нахождения количества проданной продукции удобнее всего будет разделить выручку на среднюю цену нефти в году (табл. 2).

Налоговой базой являются операции по реализации товаров или услуг. Об объемах реализованных товаров и услуг можно судить по показателю выручки. Так, показатель выручки характеризует полную сумму требований, предъявленных ПАО «НК РОСНЕФТЬ» к покупателям. На фоне увеличения коэффициента роста объемов реализации, достигнутых, преимущественно, за счет увеличения объемов продаж в конце исследуемого периода, ценовой показатель значительно снижается, что свидетельствует о средней зависимости между показателями.

Налоговой базой НДС также являются операции по реализации товаров или услуг. В табл. 3 содержится информация об объемах НДС и выручки ПАО «НК РОСНЕФТЬ» в период 2019–2021 годов, а также результаты соотношения этих двух показателей.

Столбец «Ставка» (результат отношения выручки к НДС) является предполагаемой актуальной ставкой

НДС, вмененной ПАО «НК РОСНЕФТЬ». На это также указывает пункт 2 статьи 164 НК РФ «Налоговые ставки», где содержится информация о льготных ставках в отношении некоторых видов деятельности, среди которых фигурируют транспортные услуги, выполняемые организациями трубопроводного транспорта нефти и нефтепродуктов.

Коэффициент корреляции показателей «Выручка» и «НДС» в период 2019–2021 годов составляет 0,78, что говорит о высокой степени взаимосвязи объектов. В связи с этим можно сделать вывод, что изменение выручки – это изменение налоговой базы по НДС.

Динамика объемов выручки в период 2009–2021 годов положительна и совпадает с темпами роста НДС. Так, можно проследить снижение платежей НДС в 2019 и 2020 годах из-за падения объемов реализованной продукции. Однако в целом динамика НДС, как и динамика выручки, положительна.

Факт реализации подакцизных товаров, так же, как и налоговая база НДС, содержит показатель «Выручка» (рис. 1).

Таблица 2

Влияние на прибыль изменений в объеме продукции и снижения себестоимости, тыс. руб.

Table 2

Impact on profit of changes in the volume of production and reduction of the cost, thousand rubles

Годы	Прибыль от продаж	Фактическая себестоимость реализованной продукции за отчетный год в ценах и тарифах базисного года	Коэффициент роста объема реализации продукции, %	Изменения цены	Экономия от снижения себестоимости продукции
2009	2444830000	548902000	-	-	-
2010	2106330000	667759000	1,21	2444829999	118857000
2011	2142100000	929231000	1,39	2106329999	261472000
2012	2028140000	1292530000	1,39	2142099999	363299000
2013	1802730000	1969310000	1,52	2028139998	676780000
2014	1767710000	2451240000	1,24	1802729999	481930000
2015	1792960000	2612930000	1,06	1767709999	161690000
2016	1640130000	2846770000	1,08	1792959999	233840000
2017	1270340000	3459590000	1,21	1640129999	612820000
2018	1230000000	4815220000	1,39	1270339999	1355630000
2019	1006100000	4788780000	0,99	1229999999	-26440000
2020	191916000	-3641360000	-0,76	1006100001	-8430140000
2021	635579000	-5625740000	1,54	191915998,5	-1984380000

Разработано авторами на основе: Годовая отчетность ПАО «НК «Роснефть». URL: <https://www.rosneft.ru/Investors/information/annualreports/> (дата обращения 16.09.2022)

Developed by the authors based: The annual reporting of PJSC «NC «Rosneft». URL: <https://www.rosneft.ru/Investors/information/annualreports/> (accessed 16 September 2022)

Таблица 3

Соотнесение НДС и объемов выручки

Table 3

Correlation of VAT and the revenue volumes

Годы	НДС, руб.	Выручка, руб.	Ставка, %	Темп роста НДС, %	Темп роста выручки, %
2009	62123000	7593830000	0,01	1,74	1,57
2010	35671000	4835090000	0,01	0,73	0,70
2011	48808800	6827530000	0,01	0,67	0,97
2012	72718700	6968250000	0,01	1,00	1,42
2013	72598700	4892930000	0,01	1,27	1,24
2014	57272600	3930140000	0,01	1,11	1,02
2015	51445100	3831100000	0,01	0,92	0,89
2016	56191200	4299680000	0,01	0,94	1,21
2017	59707900	3544440000	0,02	2,98	1,36
2018	20035000	2595670000	0,01	1,13	1,89
2019	17660300	1372130000	0,01	1,10	1,29
2020	16127100	1061310000	0,02	0,92	1,11
2021	17459200	949879000	0,02	-	-

Разработано авторами на основе: Годовая отчетность ПАО «НК «Роснефть». URL: <https://www.rosneft.ru/Investors/information/annualreports/> (дата обращения 16.09.2022)

Developed by the authors based: The annual reporting of PJSC «NC «Rosneft». URL: <https://www.rosneft.ru/Investors/information/annualreports/> (accessed 16 September 2022)



Разработано авторами на основе: Годовая отчетность ПАО «НК «Роснефть». URL: <https://www.rosneft.ru/Investors/information/annualreports/> (дата обращения 16.09.2022)

Рис. 1. Динамика налоговой базы акцизов в соотношении с динамикой выручки, %

Developed by the authors based: Annual reporting of PJSC «NC «Rosneft». URL: <https://www.rosneft.ru/Investors/information/annualreports/> (accessed 16 September 2022)

Fig. 1. The dynamics of excise tax base in the relation to the dynamics of revenue, %

Несовпадение темпов роста акцизов и выручки может объясняться тем, что в разные годы изменение структуры выручки зависело от вида продукции, так как на разные виды подакцизных товаров применяются разные ставки акцизов. Корреляционный анализ показал, что коэффициент корреляции составляет 0,495, что свидетельствует о средней зависимости между показателями.

Темпы роста акцизов нестабильны, что также объясняется неоднородностью структуры подакцизных товаров, изменчивостью ставок акцизов и объемов продаж подакцизных товаров. В отчете о финансовых результатах эту информацию содержит в себе показатель «Прибыль до налогообложения». Именно он является налоговой базой по налогу на прибыль (рис. 2).



Разработано авторами на основе: Годовая отчетность ПАО «НК «Роснефть». URL: <https://www.rosneft.ru/Investors/information/annualreports/> (дата обращения 16.09.2022)

Рис. 2. Динамика прибыли до налогообложения и налога на прибыль, тыс. руб.

Developed by the authors based: The annual reporting of PJSC «NC «Rosneft». URL: <https://www.rosneft.ru/Investors/information/annualreports/> (accessed 16 September 2022)

Fig. 2. The dynamics of profit before taxation and income tax, thousand rubles

Темпы роста прибыли и налога на прибыль неоднородны, но имеют положительную динамику. Коэффициент корреляции прибыли до налогообложения и налога на прибыль составил 0,32, что свидетельствует о низкой взаимосвязи показателей. Это может быть объяснено неоднородностью и нестабильностью платежей по налогу на прибыль.

Налоговой базой НДС, согласно налоговому кодексу РФ, признается общая сумма добытых по-

лезных ископаемых. Данный налоговый сбор подразумевает применение адвалорных и специфических ставок, а налоговая база определяется как выручка от произведенной (добытой) продукции. Это позволяет выяснить вид применяемых ставок при расчете НДС. На основании корреляционного анализа определяется доля выручки от добытых полезных ископаемых и от результатов обработки углеводородов.

Налог на дополнительный доход (НДД), как налоговая мера, был частью «налогового маневра» и применялся на практике всего 2 года (в 2019–

2020 годах). В течение этого времени налоговые платежи сократились на 13,5% (табл. 4).

Таблица 4

Налог на дополнительный доход и налог на имущество организаций

Table 4

Tax on additional income and property of the organizations

Годы	НДД, руб.	Налог на имущество организаций, руб.	Темп роста НДД, %	Темп роста налога на имущество организаций, %
2021	-	-	-	-
2020	16639568,00	3130165,00	76,49	95,62
2019	21752473,00	3273315,00	100	115,78
2018	-	2826990,00	-	282,69
2017	-	1000000,00	-	27,77
2016	-	3600000,00	-	116,12
2015	-	3100000,00	-	110,71
2014	-	2800000,00	-	127,27
2013	-	2200000,00	-	183,33
2012	-	1200000,00	-	109,09
2011	-	1100000,00	-	22,91
2010	-	4800953,00	-	100,17
2009	-	4792839,00	-	-

Разработано авторами на основе: Годовая отчетность ПАО «НК «Роснефть». URL: <https://www.rosneft.ru/Investors/information/annualreports/> (дата обращения 16.09.2022)

Developed by the authors based: The annual reporting of PJSC «NC «Rosneft». URL: <https://www.rosneft.ru/Investors/information/annualreports/> (accessed 16 September 2022)

Так как налоговая база налога на имущество состоит из недвижимого имущества, то галолирующий рост налоговых платежей на отдельных временных отрезках вызван приобретением крупных промышленных комплексов. Например, покупки активов компании «Юкос» и части активов «Башнефть» в 2012–2013 годах и 2016 году соответственно.

Следующим этапом анализа налогообложения ПАО «НК РОСНЕФТЬ» является расчет сумм уплаченных налогов и соотнесение результатов с налоговой нагрузкой. На данном этапе будет оцениваться структура налогообложения ПАО «НК РОСНЕФТЬ», состоящая из 6-ти основных налогов. Также на данном этапе будет отражена доля каждого сбора в налогообложении ПАО «НК РОСНЕФТЬ».

Данная обзорная таблица включает в себя информацию о налоговых платежах ПАО «НК РОСНЕФТЬ», а также об их динамике. В среднем, с 2009 года произошло увеличение налоговых платежей в 2 раза. Сама динамика платежей неоднородна. Связано это со спецификой деятельности и налогообложения компании ПАО «НК РОСНЕФТЬ».

Темпы роста в отдельные годы по разным налогам достигают отметки 20%, что свидетельствует об от-

рицательном росте (порядка 80%). Такие падения замечены по акцизам в 2020 году, платежам по НДС в 2018 году и налоговым платежам по налогу на имущество организаций в 2011 году. В первом случае на отрицательный рост акцизов повлияло снижение продаж нефти и нефтепродуктов на фоне кризиса, вызванного эпидемиологической ситуацией. Во втором случае налоговые платежи по НДС снизились из-за падения цены на углеводороды. В третьем случае изменение стоимости имущества в 2011 году привело к совокупному уменьшению платежей по налогу на имущество организаций.

В табл. 5 представлена информация о структуре налоговых платежей по основным налогам и сборам ПАО «НК РОСНЕФТЬ».

В целях уточнения результатов анализа налогообложения будет проведен регрессионный анализ, который отразит влияние различных налогов на операционную прибыль. В качестве вводных данных используется информация по объему операционной прибыли и налоговым платежам исследуемого налогоплательщика (НДС, акцизы, платежи НДС, НДД, налог на имущество организаций, налог на прибыль) (табл. 6).

Таблица 5

Структура налогообложения ПАО «НК РОСНЕФТЬ», %

Table 5

Tax structure of the public joint-stock company «NK ROSNEFT», %

Годы	Доля налога на прибыль	Доля НДС	Доля ак-цизы	Доля НДСП	Доля НДС	Доля налога на имущество организаций	Итого
2021	13,01	12,49	25,10	49,40	-	-	100,00
2020	17,64	3,41	74,77	0,00	3,51	0,66	100,00
2019	3,40	6,22	52,96	28,61	7,66	1,15	100,00
2018	0,12	5,51	89,96	3,63	-	0,78	100,00
2017	3,10	15,07	65,63	15,95	-	0,25	100,00
2016	13,09	16,10	56,44	13,34	-	1,03	100,00
2015	29,11	31,35	6,28	31,38	-	1,89	100,00
2014	12,85	20,13	48,85	17,19	-	0,98	100,00
2013	12,11	48,11	9,01	29,31	-	1,46	100,00
2012	22,92	28,89	31,39	16,33	-	0,48	100,00
2011	47,31	46,41	5,23	-	-	1,05	100,00
2010	48,68	55,12	37,41	-	-	7,42	148,63
2009	34,56	48,18	13,54	-	-	3,72	100,00

Разработано авторами на основе: Годовая отчетность ПАО «НК «Роснефть». URL: <https://www.rosneft.ru/Investors/information/annualreports/> (дата обращения 16.09.2022)

Developed by the authors based: The annual reporting of PJSC «NC «Rosneft». URL: <https://www.rosneft.ru/Investors/information/annualreports/> (accessed 16 September 2022)

Таблица 6

Данные для регрессионного анализа, тыс. руб.

Table 6

The data for regression analysis, thousand rubles

Годы	Налог на прибыль	НДС	Акцизы	Платежи НДСП	НДС	Налог на имущество организаций	Операционная прибыль
2021	18187200	17459200	35100000	69077074	0,00	0,00	602930000
2020	83547800	16127100	354068700	0	16639568	3130165	155811000
2019	9648440	17660300	150438800	81273353	21752473	3273315	396526000
2018	431697	20035000	327000000	13182794	0,00	2826990	460784000
2017	12272600	59707900	260000000	63189823	0,00	1000000	138969000
2016	45706300	56191200	197000000	46576269	0,00	3600000	99236200
2015	47768600	51445100	10300000	51490269	0,00	3100000	239413000
2014	36578600	57272600	139000000	48922330	0,00	2800000	501324000
2013	18265300	72598700	13600000	44224496	0,00	2200000	136279000
2012	57679100	72718700	79000000	41098799	0,00	1200000	302501000
2011	49754200	48808800	5500000	0,00	0,00	1100000	236819000
2010	31504000	35671000	24208850	0,00	0,00	4800953	191916000
2009	44556200	62123000	17459206	0,00	0,00	4792839	208180000

Разработано авторами на основе: Годовая отчетность ПАО «НК «Роснефть». URL: <https://www.rosneft.ru/Investors/information/annualreports/> (дата обращения 16.09.2022)

Developed by the authors based: The annual reporting of PJSC «NC «Rosneft». URL: <https://www.rosneft.ru/Investors/information/annualreports/> (accessed 16 September 2022)

С помощью регрессионного анализа, как статистического метода построения взаимосвязей между различными показателями, в данном случае будет оцениваться степень влияния налога на прибыль, акцизов, НДС, НДС, НДС и налога на имущество на операционную прибыль. Результаты проведенного анализа приведены в табл. 7.

Коэффициент детерминации (R- квадрат), объясняющий зависимость между исследуемыми показате-

лями, в данном случае R-квадрат, составляет 0,52. Это означает, что расчетные параметры модели на половину объясняют зависимость между изучаемыми параметрами.

Коэффициент 589916517,5 показывает, какой будет операционная прибыль, если суммарная налоговая нагрузка будет равна нулю. Таким образом, можно сделать вывод, что на значение анализируемого параметра влияют и другие детерминанты.

Таблица 7

Table 7

Результаты регрессионного анализа

The results of regression analysis

Регрессионная статистика		SS	MS	F	Значимость F	Верхние 95%	Нижние 95,0%	Верхние 95,0%
Множественный R	0,72206001							
R-квадрат	0,521370658							
Нормированный R-квадрат	0,042741316							
Стандартная ошибка	155990975,7							
Наблюдения	13							
Дисперсионный анализ	df							
Регрессия	6	1,59037E+17	2,65061E+16	1,089299405	0,45997879	110644770	73385264,99	110644770
Остаток	6	1,45999E+17	2,44E+16			5,676077673	-6,81358901	5,676077673
Итого	12	3,05036E-17				2,02221507	-12,90230991	2,02221507
	Коэффициенты	Стандартная ошибка	t-статистика	P-Значение	Нижние 95%	Верхние 95%	Верхние 95,0% <td>Нижние 95,0% </td>	Нижние 95,0%
У-пересечение	589916517,5	211095161,5	2,794552529	0,031388517	73385264,99	110644770	110644770	73385264,99
Налог на прибыль	-0,568755668	2,552128447	-0,2222855425	0,831041009	-6,81358901	5,676077673	5,676077673	-6,81358901
НДС	-5,440047421	3,049665433	-1,783817779	0,124715781	-12,90230991	2,02221507	2,02221507	-12,90230991
Акцизы	-0,231467996	0,406752869	-0,56906297	0,589964119	-1,226756411	0,763820419	0,763820419	-1,226756411
Платежи НДС	1,625279232	2,254609978	0,720869351	0,498102399	-3,891552643	7,142111108	7,142111108	-3,891552643
НДД	-7,197454019	0,66988099	-0,44316712	0,484804195	-30,85880041	16,46389237	16,46389237	-30,85880041
Налог на имущество организации	-18,85103655	37,3873568	-0,504865422	0,631655947	-110,2156314	72,51355828	72,51355828	-110,2156314

Разработано авторами на основе: Годовая отчетность ПАО «НК «Роснефть». URL: <https://www.rosneft.ru/Investors/information/annualreports/> (дата обращения 16.09.2022)
 Developed by the authors based: The annual reporting of PJSC «NC «Rosneft». URL: <https://www.rosneft.ru/Investors/information/annualreports/> (accessed 13 September 2022)

Коэффициент при показателе «Налог на прибыль», составляющий $-0,568$, означает, что налог на прибыль влияет на операционную прибыль с весом $-0,568$. Отрицательное значение указывает на отрицательное влияние переменной, что соответствует действительности. То есть чем больше налог на прибыль, тем меньше объем операционной прибыли.

Коэффициент при показателе «НДС», составляющий $-5,44$ означает, что НДС влияет на операционную прибыль с весом $5,44$. Отрицательное значение коэффициента означает, что НДС снижает объем операционной прибыли.

Коэффициент при показателе «НДПИ», составляющий $1,62$, означает, что НДПИ влияет на операционную прибыль с весом $1,62$. Положительное значение этого параметра означает, что совокупный рост НДПИ пропорционально увеличивает объем операционной прибыли. Объясняется это тем, что у налога на добычу полезных ископаемых, в отличие от остальных сборов, базой расчета является не денежное выражение добытых полезных ископаемых, а натуральное. То есть растущий объем добытого ископаемого равнозначен увеличивает и НДПИ, и операционную прибыль.

Коэффициенты при показателях «Налог на имущество организации» и «НДД», составляющие $-18,8$ и $-7,19$ соответственно, означают, что Налог на имущество организаций и НДД имеют вес $18,8$ и $7,19$. Отрицательное значение этих параметров означает, что НДД и налог на имущество организаций уменьшают объем операционной прибыли.

Таким образом, регрессионная модель, построенная на основании проведенного регрессионного анализа, будет выглядеть следующим образом:

$$Y = (-0,56) \cdot X_1 + (-5,44) \cdot X_2 + (-0,23) \cdot X_3 + 1,62 \cdot X_4 + (-7,19) \cdot X_5 + (-18,85) \cdot X_6 \quad (1)$$

Резюмируя, можно отметить неоднородность структуры платежей основных налогов и сборов ПАО «НК РОСНЕФТЬ». На временном промежутке 2009–2015 годов наибольшую долю занимает НДС и налог на прибыль. На основании анализа соответствующей налоговой базы напрашивается вывод, что акцизы в данном периоде меньше, чем НДС и налог на прибыль. Это может указывать на увеличение объема услуг, так как акциз исчисляется от объема проданных углеводородов и его производных (бензина, дизеля, дистиллятов и т.д.), а НДС начисляется как на проданные углеводороды, так и на оказанные услуги.

В период 2016–2021 годов наибольшую долю налоговых платежей занимает акциз, что свидетельствует об увеличении объемов продаж подак-

цизных товаров и изменении налогового законодательства в отношении акцизных сборов. Также годовая отчетность исследуемого предприятия за 2016 год свидетельствует об увеличении ставок акцизов на отдельные нефтепродукты. Так, 01.04.2016 ставка акциза на автомобильный бензин выросла до 10130 рублей за тонну, а дизельного – до 5293 рублей за тонну.

Усредненное значение налога на прибыль в период 2009–2021 годов составляет треть от всех налоговых платежей. В период 2017–2019 годов налог на прибыль достигает практически нулевых значений в структуре налогообложения ПАО «НК РОСНЕФТЬ». Связано это с тем, что в 2016–2018 годах общество понесло убытки, которые признаются как отложенный налоговый актив.

Оценка эффективности функционирования налогового режима КГН зависит от воздействия налоговой нагрузки на операционную прибыль таких налогов как НДФЛ, налог на прибыль организаций, НДПИ, НДД и налог на имущество организаций.

Таким образом, можно сделать вывод, что налог на прибыль составляет почти половину от общего объема прямых налогов, отсюда его наибольшее влияние на объем операционной прибыли. Одним из способов увеличения эффективности операционной деятельности предприятия является оптимизация налоговой политики. В рамках этих мероприятий осуществляется оптимизация уплаты налога на прибыль методом сравнения проводимой финансовой политики организации с ее альтернативными вариантами. В этой связи представляется целесообразным использовать коэффициент эффективности налогообложения прибыли, что позволит соотнести чистую операционную прибыль с общей суммой налоговых платежей (табл. 8).

В период функционирования института КГН, в 2011–2020 годах, отмечено снижение коэффициента, и только в 2021 году показатель резко возрос. Связывается это, в первую очередь, с резким падением прибыли в 2021 году из-за внешних факторов (изменения соглашений ОПЕК, эпидемиологической ситуации, нарушения цепочек поставок). В 2021 году, по данным отчетов ПАО «НК РОСНЕФТЬ», показатель «Текущий налог на прибыль» составил -233 млрд рублей.

Таким образом, можно сделать вывод, что, несмотря на неоднородную динамику реализации, темпы роста налоговых платежей снижаются после введения института консолидированного налогообложения.

Значения коэффициента экономии в рассматриваемом периоде колеблется от 1 до 13, что свидетельствует о недостаточной эффективности

Таблица 8

Результаты оценки эффективности налоговой политики

Table 8

The results of the assessment of the effectiveness of tax policy

Годы	Коэффициент эффективности налогообложения прибыли	Коэффициент налоговой нагрузки реализации продукции	Коэффициент экономии	Коэффициент налогообложения операционных доходов	Коэффициент налогообложения операционных затрат	Коэффициент налогообложения операционной прибыли
2021	4,31	0,018	1,84	0,74	-0,13	0,01
2020	0,32	0,09	9,79	2,84	-0,25	0,07
2019	1,39	0,04	4,16	1,38	0,21	0,004
2018	1,26	0,05	5,21	2,21	0,28	0,0002
2017	0,35	0,08	8,09	2,73	0,28	0,008
2016	0,28	0,08	8,88	24,76	0,29	0,04
2015	1,45	0,04	4,28	8,80	0,39	0,04
2014	1,76	0,06	6,61	11,72	0,74	0,02
2013	0,90	0,04	4,25	7,28	0,77	0,01
2012	1,20	0,09	9,69	4,01	0,75	0,04
2011	2,25	0,07	7,66	2,96	0,90	0,11
2010	1,99	0,09	9,06	2,55	0,96	0,08
2009	1,61	0,13	13,57	1,74	0,86	0,11

Разработано авторами на основе: Годовая отчетность ПАО «НК «Роснефть». URL: <https://www.rosneft.ru/Investors/information/annualreports/> (дата обращения 16.09.2022)

Developed by the authors based: The annual reporting of PJSC «NC «Rosneft». URL: <https://www.rosneft.ru/Investors/information/annualreports/> (accessed 16 September 2022)

налоговой схемы. Снижение данного показателя положительно сказывается на операционной деятельности предприятия, однако скачкообразная динамика показателя вызывает недостатки в налоговом планировании.

Коэффициент налогообложения операционных доходов показывает уровень налоговой нагрузки на операционные доходы. В рассматриваемом периоде сумма реализации увеличивалась, однако объемы налоговых платежей, включенных в конечную цену продукции, снизились. Объясняется это может как снижением самих экспортных пошлин и акцизов, так и волатильностью цен на нефтепродукты.

Коэффициент налогообложения операционных доходов в рассматриваемом периоде снизился, что говорит об уменьшении самой цены продукта на фоне увеличения суммы реализации, достигнутой, преимущественно, за счет увеличения объемов продаж и снижения налогов, содержащихся в цене продукта. В 2020-2021 годах показатель принимает отрицательные значения. Начиная с 2015 года фиксируется разрыв между двумя показателями в сторону увеличения затрат при неизменных объемах налоговых платежей. Это может быть связано с изменениями соглашений ОПЕК+ и волатильностью рынка углеводородов.

Объем налоговых платежей, содержащихся в валовой прибыли в рассматриваемом периоде, снизился. Снижение данного показателя положительно сказывается на операционной деятельности, так как все меньшую долю валовой прибыли приходится отчислять в бюджет.

Подводя итоги проведенного анализа налоговой политики ПАО «НК РОСНЕФТЬ», стоит отметить, что объемы налоговых платежей, несмотря на изменение год от года, сохраняют устойчивую динамику. Также стоит отметить, что доля налогов, включенных в цену углеводородов, увеличилась. Учитывая тот факт, что объемы налоговых платежей сохраняются на том же уровне, можно сделать вывод, что снижается объем прямых налогов. На это также указывает снижение объемов платежей по налогу на прибыль. В официальных отчетах ПАО «НК РОСНЕФТЬ» раскрывается информация об объемах текущего, расчетного и фактического налога на прибыль. Также отчеты содержат в себе информацию об объемах отложенных налоговых обязательств по налогу на прибыль, их корректировок, а также о доходе или расходе по налогу на прибыль.

В 2014 году ПАО «НК РОСНЕФТЬ» уплатило рекордную сумму налога на прибыль, составляющую 128 млрд рублей. Налог на прибыль в 2014 году

также был рекордно скорректирован на 95 млрд рублей в сторону снижения. Данные обстоятельства подтверждают зависимость конечной суммы уплаченного налога на прибыль от отложенных налоговых обязательств.

Результаты расчета структуры перераспределения налога на прибыль внутри КГН, показывают, что расчеты внутри группы неоднородны. В 2014–2015 годах ответственный участник недополучил порядка 1319464 тыс. рублей (табл. 9).

долю в структуре налогообложения компании. После введения режима консолидированного налогообложения доля налога на прибыль в общих платежах заметно снижалась год от года. По разным оценкам, налоговый режим консолидированного налогообложения сократил налоговую нагрузку на такие компании в размере от 30% до 50%.

Однако, несмотря на уменьшение доли налога на прибыль в структуре налоговых платежей ПАО «НК РОСНЕФТЬ», динамика уплаченного налога

на прибыль положительна. Также следует обратить внимание на изменение акцизов, так как темп роста данного показателя, в среднем, составляет 111% (объемы прода ж углеводородов растут). С такой точки зрения снижение объемов налога на прибыль может происходить из-за волатильности цен на углеводороды.

В целях уточнения влияния налога на прибыль на операционную прибыль будет проведен корреляционно регрессионный анализ, позволяющий определить тесноту взаимосвязи между двумя показателями. Результаты корреляционно-регрессионного анализа представлены на рис. 5.

Уравнение регрессии имеет следующий вид:

$$y = -2.764x + 379305943,257.$$

Коэффициент -2,764 при X показывает среднее изменение резуль тативного показателя Y. Свободный коэффициент 379305943,25 отражает прогнозируемый уровень

Y. Также свободный коэффициент показывает тип связи. В данном случае, это прямая зависимость, что справедливо, так как изменение налога на прибыль на 1 рубль будет вызывать снижение операционной прибыли на 2,77 рубля. Коэффициент 379305943,25 показывает прогнозируемый уровень операционной прибыли.

Если подставить в уравнение регрессии соответствующие значения налога на прибыль, можно определить выровненные (предсказанные) значения операционной прибыли.

Основными стратегиями для увеличения эффективности уплаты налога на прибыль являются методика уменьшения налоговой базы либо перенос сро-

Перераспределение налога на прибыль внутри КГН

Таблица 9

Table 9

The redistribution of income tax within consolidated taxpayer groups

Годы	Налог на прибыль, руб.	Перераспределение налога на прибыль внутри КГН, руб.	Доля перераспределенной суммы налога, %
2021	18187200	-	-
2020	83547800	2715498	3,250232801
2019	9648440	9583	0,099321756
2018	431697	1 086 645	251,7147444
2017	12272600	1 209 389	9,854382934
2016	45706300	65 610	0,143546951
2015	47768600	-27434	-0,057431032
2014	36578600	-1292030	-3,532201889
2013	18265300	4 381 672	23,98905028
2012	57679100	10 062 493	17,44564842
2011	49754200	-	-
2010	31504	-	-
2009	44556200	-	-

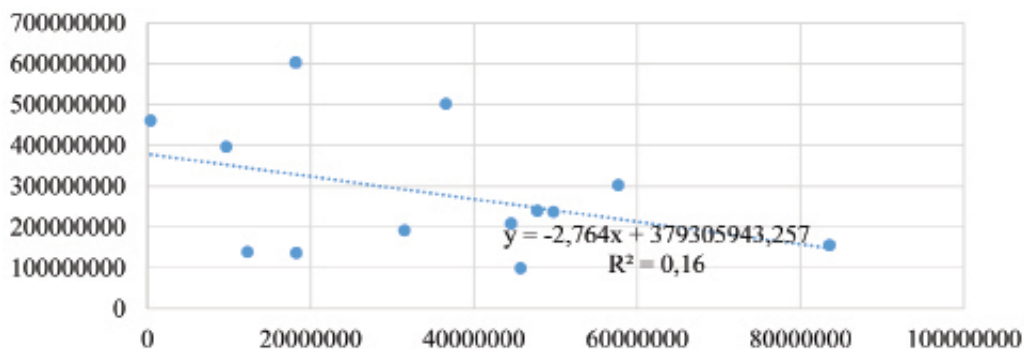
Разработано авторами на основе: Годовая отчетность ПАО «НК «Роснефть». URL: <https://www.rosneft.ru/Investors/information/annualreports/> (дата обращения 16.09.2022)

Developed by the authors based: The annual reporting of PJSC «NC «Rosneft». URL: <https://www.rosneft.ru/Investors/information/annualreports/> (accessed 16 September 2022)

Данную проблему можно решить с помощью комплекса, состоящего из четкой регламентации процесса формирования и передачи регистров по налогу на прибыль от участников ответственного участнику, с последующим взаиморасчетом по фактической задолженности участника перед бюджетом.

Для оценки эффективности функционирования налогового режима КГН, с точки зрения бюджета, достаточным будет оценить динамику налоговых платежей по налогу на прибыль и структуру налогообложения ПАО «НК РОСНЕФТЬ».

В рассматриваемом периоде примечательно, что до 2012 года налог на прибыль занимал большую



Разработано авторами на основе: Годовая отчетность ПАО «НК «Роснефть». URL: <https://www.rosneft.ru/Investors/information/annualreports/> (дата обращения 16.09.2022)

Рис. 3. Корреляционно-регрессионный анализ

Developed by the authors based: the annual reporting of PJSC «NC «Rosneft». URL: <https://www.rosneft.ru/Investors/information/annualreports/> (accessed 16 September 2022)

Fig. 3. Correlation regression analysis

ков погашения обязательств на более поздние. Среди методов, способствующих данным процессам, можно выделить диверсификацию, лимитирование сумм сделок, автоматизацию документооборота, внутренний мониторинг и аудит.

В качестве диверсификации предлагается к применению система заключения контрактов и их группировка по степени однотипности рисков, ранжирование которых представляется целесообразным от нуля до допустимого в компании уровня. Примером диверсификации может послужить территориальное расширение объединенной группы компаний с различными условиями налогообложения.

Лимитирование величины контракта – это ограничение сумм сделок. Использование данного метода может привести к снижению рисков по перерасходу. Также ограничение сумм сделок может позволить повысить контроль над расчетами внутри самой группы.

Внутренний мониторинг налоговых операций служит одним из инструментов контроля различных мероприятий, который сопутствует процессам налогообложения предприятия. В этих целях налогоплательщик применяет нормативный метод в рамках проведения финансовой политики, а именно, осуществляет разработку и внедрение нормативных локальных актов, регулирующих данный процесс.

Внедрение автоматизированного документооборота представляется целесообразным ввиду оперативного поиска и отслеживания документов, связанных с исчислением и уплатой налогов.

Что касается проведения налогового инициативного внутреннего и внешнего аудита, следует от-

метить эффективность данного метода снижения налоговой нагрузки, так как данные мероприятия проводятся в интересах компании, связанных с нивелированием рисков неправильного исчисления налоговой базы и последующих за этим штрафных санкций со стороны государственных служб.

Среди предложенных мероприятий в ПАО НК «РОСНЕФТЬ» функционируют диверсификация, лимитирование, внутренний аудит и автоматизированный документооборот.

В ПАО «НК РОСНЕФТЬ» существуют подходы и стандарты, регламентирующие технические задания, образцы договоров, а также формы отчетных данных, изменение которых может быть осуществлено только путем согласования с контролирующими органами и службой внутреннего аудита.

Также в ПАО «НК РОСНЕФТЬ» существуют положения, ограничивающие суммы сделок, которые может осуществлять участник группы без согласования с ответственным участником. Например, в обществе группы ООО «РН-УВАТНЕФТЕГАЗ» сделки разделяются на мелкие и большие. Лимит мелкой сделки составляет 25 млн долларов.

За систему внутреннего аудита в ПАО «НК РОСНЕФТЬ» отвечает специальное общество группы «РН-Учет», куда оперативно поступает информация об основных операциях компании.

Автоматизация документооборота в ПАО «НК РОСНЕФТЬ» представлена системой «Directum».

Таким образом, для целей повышения эффективности налоговой политики предприятия представляется целесообразным создать систему вну-

тренного мониторинга сопутствующих налогов. Данная система позволит упростить и уточнить процесс расчета налоговой базы, сигнализировать о возможных процессах перемещения сроков исполнения налоговых обязательств и перераспределять налоговую базу внутри объединенной группы. Данные операции составляют лишь небольшую часть производственного процесса, однако по каждой из них будет начислен НДС, а на сумму, предъявленную в отчетных документах, будет уменьшена выручка.

Выводы

Результатом изложенного в статье исследования является описание методики определения взаимосвязей и оценки степени влияния налоговых отчислений на операционную прибыль предприятия, которая базируется на принципах экономической оценки налогообложения организации, а также на исследовании структуры налоговых платежей предприятия и их динамики.

Для оценки эффективности функционирования налогового режима консолидированных групп нало-

гоплательщиков детально рассмотрена динамика налоговых платежей налога на прибыль. Результаты анализа показали, что в КГН ПАО «НК РОС-НЕФТЬ» применяется метод, определяющий долю участия в уплате налога на прибыль. Внутренний отрицательный взаиморасчет такой операции уменьшает активы ответственного участника, что в перспективе приводит к уменьшению налоговой базы в будущих периодах.

В ходе проведенного исследования были выделены и проанализированы детерминанты, определяющие эффективность функционирования налогового режима КГН с точки зрения оптимизации налоговых расходов предприятия. Приведенная модель множественной линейной регрессии на основании панельных данных для оценки степени влияния налогов на операционную прибыль предприятия позволит значительно повысить эффективность функционирования налогового режима. Данная модель позволяет учитывать специфический налоговый режим консолидированного налогообложения, а также включать налоги и сборы, уплачиваемые организацией, с фокусировкой на налоге на прибыль организаций.

Список источников

1. Остаев Г.Я., Кондратьев Д.В., Клычова Г.С., Нигматуллина Н.Н., Клычова А.С. Корпоративное управление финансовым потенциалом // Вестник Казанского государственного аграрного университета. 2022. Т. 17. № 1(65). С. 129–134. EDN: <https://elibrary.ru/jezgvr>. <https://doi.org/10.12737/2073-0462-2022-129-134>
2. Остаев Г.Я., Ильин С.Ю., Клычова Г.С., Закирова А.Р., Дятлова А.Ф., Хоружий В.И. Управление и оценка устойчивости функционирования корпоративных финансов // Вестник Казанского государственного аграрного университета. 2022. Т. 17. № S2(66). С. 162–167. EDN: <https://elibrary.ru/ezkxvd>. <https://doi.org/10.12737/2073-0462-2022-162-167>
3. Покровская Н.В. Налоговые условия для бизнеса в странах с формирующимся рынком // Вестник Томского государственного университета. Экономика. 2019. № 46. С. 215–228. EDN: <https://elibrary.ru/dawubk>. <https://doi.org/10.17223/19988648/46/15>
4. Ильин С.Ю., Остаев Г.Я., Клычова Г.С. Корпоративные финансы в современных условиях хозяйствования // Вестник Казанского государственного аграрного университета. 2020. Т. 15. № 4(60). С. 102–107. EDN: <https://elibrary.ru/jmyutd>. <https://doi.org/10.12737/2073-0462-2021-102-107>
5. Братцев В.И., Казанова М.А., Ройбу А.В. Развитие финансового учета и международных стандартов финансовой отчетности в части налога на прибыль организаций // Экономика и управление: проблемы и решения. 2020. Т. 3. № 3. С. 100–105. EDN: <https://elibrary.ru/ckiwif>. <https://doi.org/10.34684/ek.up.p.r.2020.03.03.019>
6. Ахмадеев Р.Г., Быканова О.А., Морозова Т.В. Интродуктивность налоговой базы по налогу на прибыль консолидированных групп налогоплательщиков // Азимут научных исследований: экономика и управление. 2019. Т. 8. № 3(28). С. 75–78. EDN: <https://elibrary.ru/pbceyn>. <https://doi.org/10.26140/anie-2019-0803-0015>

7. *Корытин А.В., Кострыкина Н.С.* Почему опыт консолидированных групп налогоплательщиков оказался неудачным? // *Финансы: теория и практика.* 2022. Т. 26. № 3. С. 252–270. EDN: <https://elibrary.ru/wdefaf>. <https://doi.org/10.26794/2587-5671-2022-26-3-252-270>
8. *Ковалева А.Н., Наумова Е.А.* Консолидированная группа налогоплательщиков – как опыт совершенствования системы налогового контроля // *Современные проблемы инновационной экономики.* 2021. № 8. С. 118–124. EDN: <https://elibrary.ru/accczh>. https://doi.org/10.52899/978-5-88303-634-6_118
9. *Бородина А.С., Головкова О.Ю.* Зарубежный опыт налогообложения прибыли корпораций // *Теория и практика функционирования финансовой и денежно-кредитной системы России. Сборник статей Международной научно-практической конференции (тринадцатое заседание).* Воронеж, 2018. С. 38–40. EDN: <https://elibrary.ru/xrwhhf>
10. *Зиновьева И.С., Осипова К.А.* Корпоративное налогообложение в странах мира // *Менеджер года. Материалы международного научно-практического форума Воронежского государственного лесотехнического университета им. Г.Ф. Морозова.* Воронеж, 2021. С. 55–59. EDN: <https://elibrary.ru/wijeyd>. https://doi.org/10.34220/MY2021_55-59
11. *Донцова О.И., Засько В.Н.* Ответственное корпоративное управление при минимизации корпоративного налогообложения // *Экономика, предпринимательство и право.* 2021. Т. 11. № 12. С. 2837–2846. EDN: <https://elibrary.ru/gwlxqy>. <https://doi.org/10.18334/epp.11.12.114002>
12. *Белых Д.Н.* Влияние консолидированных групп налогоплательщиков на налоговые поступления по налогу на прибыль организаций // *Экономическая безопасность: правовые, экономические, экологические аспекты. Сборник научных трудов 5-й Международной научно-практической конференции Юго-Западного государственного университета.* Курск, 2020. С. 37–39. EDN: <https://elibrary.ru/ewcksg>
13. *Селезнева А.Д.* Консолидированные группы налогоплательщиков в России: достоинства и недостатки // *Научно-практические исследования.* 2020. № 1-3(24). С. 234–236. EDN: <https://elibrary.ru/dxnxcd>
14. *Шведова Н.В.* Налоговая оптимизация как фактор обеспечения экономической безопасности // *Научные труды КубГТУ.* 2018. № 6. С. 1010–1017. EDN: <https://elibrary.ru/xvlbjb>
15. *Братцев В.И., Фалилеева И.С., Коваленко Г.К.* Совершенствование налогового администрирования в рамках консолидированной группы налогоплательщиков, применяющих российскую систему бухгалтерского и налогового учета // *Экономика и управление: проблемы, решения.* 2021. Т. 4. № 4(112). С. 71–77. EDN: <https://elibrary.ru/ecfzpo>. <https://doi.org/10.36871/ek.up.p.r.2021.04.04.013>
16. *Wilson J.D.* A theory of interregional tax competition // *Journal of Urban Economics.* 1986. Vol. 19. Iss. 3. P. 296–315. [https://doi.org/10.1016/0094-1190\(86\)90045-8](https://doi.org/10.1016/0094-1190(86)90045-8)
17. *Bucovetsky S.* Asymmetric tax competition // *Journal of Urban Economics.* 1991. Vol. 30. Iss. 2. P. 167–181. [https://doi.org/10.1016/0094-1190\(91\)90034-5](https://doi.org/10.1016/0094-1190(91)90034-5)
18. *Buettner T., Riedel N., Runkel M.* Strategic consolidation under formula apportionment // *National Tax Journal.* 2011. Vol. 64. № 2.1. P. 225–254. <https://doi.org/10.17310/ntj.2011.2.01>
19. *Fuest C., Hemmelgarn T., Ramb F.* How Would the Introduction of an EU-Wide Formula Apportionment Affect the Size and the Distribution of the Corporate Tax Base? An Analysis Based on German Multinationals // *International Tax and Public Finance.* 2007. Vol. 14(5). P. 605–626. <https://doi.org/10.1007/s10797-006-9008-6>
20. *Devereux M.P., Loretz S.* The Effects of EU Formula Apportionment on Corporate Tax Revenues // *Fiscal Studies.* 2008. Vol. 29. Iss. 1. P. 1–33. <https://doi.org/10.1111/j.1475-5890.2008.00067.x>
21. *Gordon R.H.* An Optimal Taxation Approach to Fiscal Federalism // *Quarterly Journal of Economics.* 1983. Vol. 98. Iss. 4. P. 567–587. <https://doi.org/10.2307/1881778>
22. *Gordon R., Wilson J.D.* An Examination of Multijurisdictional Corporate Income Taxation under Formula Apportionment // *Econometrica.* 1986. Vol. 54. Iss. 6. P. 1357–1373. <https://doi.org/10.2307/1914303>

23. Gravelle J.G., Kotlikoff L.J. The incidence and efficiency costs of corporate taxation when corporate and noncorporate firms produce the same good // Journal of Political Economy. 1989. Vol. 97. Iss. 4. P. 749–780. <https://doi.org/10.1086/261627>

24. Цельникер Г.Ф., Солдатов Р.С. Особенности консолидированной группы налогоплательщиков // Международный журнал гуманитарных и естественных наук. 2019. № 1-2. С. 222–225. EDN: <https://elibrary.ru/vuahzj>. <https://doi.org/10.24411/2500-1000-2018-10514>

25. Ильин В.А., Поварова А.И. Консолидированное налогообложение и его последствия для региональных бюджетов // Экономика региона. 2019. Т. 15. № 1. С. 70–83. EDN: <https://elibrary.ru/brsihm>. <https://doi.org/10.17059/2019-1-6>

Статья поступила в редакцию 19.09.2022; одобрена после рецензирования 27.10.2022; принята к публикации 04.12.2022

Об авторах:

Захарова Кристина Алексеевна, кандидат экономических наук, доцент; заведующий кафедрой «Экономики и финансов»; Researcher ID: B-8096-2016, Scopus ID: 57118103100

Актаев Нуркен Ерболатович, кандидат физико-математических наук; профессор кафедры «Экономики и финансов»; Researcher ID: A-4963-2014, Scopus ID: 35110893400

Иванова Надежда Вячеславовна, старший преподаватель кафедры «Экономики и финансов»; Researcher ID: GRO-1484-2022

Вклад авторов:

Актаев Н. Е. – подбор и обработка аналитических данных при подготовке данной статьи, проведение критического анализа материалов. Захарова К. А. – построение модели множественной линейной регрессии на основании панельных данных для оценки, формирование выводов.

Иванова Н. В. – сбор данных, построении теоретической части анализа.

Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

References

1. Ostaev G.Y., Kondrat'ev D.V., Klychova G.S., Nigmatullina N.N., Klychova A.S. Corporate management of financial potential. Vestnik of the Kazan State Agrarian University. 2022; 17(1(65)):129–134. EDN: <https://elibrary.ru/jezgyr>. <https://doi.org/10.12737/2073-0462-2022-129-134> (In Russ.)
2. Ostayev G.Y., Il'in S.Yu., Klychova G.S., Zakirova A.R., Dyatlova A.F., Khoruzhy V.I. Management and assessment of the sustainability of corporate finance functioning. Vestnik of the Kazan State Agrarian University. 2022; 17(S2(66)):162–167. EDN: <https://elibrary.ru/ezkxvd>. <https://doi.org/10.12737/2073-0462-2022-162-167> (In Russ.)
3. Pokrovskaya N.V. Tax conditions for business in emerging market countries. Tomsk State University Journal of Economics. 2019;(46):215–228. EDN: <https://elibrary.ru/dawubk>. <https://doi.org/10.17223/19988648/46/15> (In Russ.)
4. Il'in S.Yu., Ostayev G.Y., Klychova G.S. Corporate finance in modern conditions of economy. Vestnik of the Kazan State Agrarian University. 2020; 15(4(60)):102–107. EDN: <https://elibrary.ru/jmyutd>. <https://doi.org/10.12737/2073-0462-2021-102-107> (In Russ.)
5. Bratcev V.I., Kazanova M.A., Roybu A.V. Development of financial accounting and international standards for financial statements in part of tax on organization profit. Economy and management: problems, solutions. 2020; 3(3):100–105. EDN: <https://elibrary.ru/ckiwif>. <https://doi.org/10.34684/ek.up.p.r.2020.03.03.019> (In Russ.)
6. Akhmadeev R.G., Bykanova O.A., Morozova T.V. Displacement of the tax base on income tax of consolidated tax groups. Azimut of scientific research: economics and administration. 2019; 8(3(28)):75–78. EDN: <https://elibrary.ru/pbceyn>. <https://doi.org/10.26140/anie-2019-0803-0015> (In Russ.)

7. Korytin A.V., Kostrykina N.S. Why did the consolidated taxpayer group regime fail? *Finance: theory and practice*. 2022; 26(3):252–270. EDN: <https://elibrary.ru/wdefaf>. <https://doi.org/10.26794/2587-5671-2022-26-3-252-270> (In Russ.)
8. Kovaleva A.N., Naumova E.A. Consolidated group of taxpayers – as an experience of improving the tax control system. *Modern problems of innovation economy*. 2021; (8):118–124. EDN: <https://elibrary.ru/accczh>. https://doi.org/10.52899/978-5-88303-634-6_118 (In Russ.)
9. Borodina A.S., Golovkova O.Yu. Foreign experience of corporate profit taxation. In: *The theory and practice of the functioning of the financial and monetary system of Russia. Collection of the articles of the International Scientific and Practical Conference (thirteenth session)*. Voronezh, 2018. P. 38–40. EDN: <https://elibrary.ru/xrwhtf> (In Russ.)
10. Zinovieva I.S., Osipova K.A. Corporate taxation in the countries of the world. In: *Manager of the Year. The materials of the international scientific and practical forum of the Voronezh State Forestry Engineering University named after G.F. Morozova*. Voronezh, 2021. P. 55–59. EDN: <https://elibrary.ru/wijeyd>. https://doi.org/10.34220/MY2021_55-59 (In Russ.)
11. Dontsova O.I., Zasyko V.N. Responsible corporate governance while minimizing corporate taxation. *Journal of economics, entrepreneurship and law*. 2021; 11(12):2837–2846. EDN: <https://elibrary.ru/gwllxqy>. <https://doi.org/10.18334/epp.11.12.114002> (In Russ.)
12. Belykh D.N. Influence of the consolidated groups of taxpayers on tax revenue of the organizations. In: *Economic security: legal, economic, environmental aspects. Collection of scientific papers of the 5th International Scientific and Practical Conference of the Southwestern State University*. Kursk, 2020. P. 37–39. EDN: <https://elibrary.ru/ewcksg> (In Russ.)
13. Selezneva A.D. Consolidated groups of taxpayers in Russia: advantages and disadvantages. *Nauchno-prakticheskie issledovaniia = Scientific and practical research*. 2020; (1-3(24)):234–236. EDN: <https://elibrary.ru/dxnxcd> (In Russ.)
14. Shvedova N.V. Tax optimization as a factor of economic security. *Nauchnye trudy KubGTU = Scientific Works of KubSTU*. 2018; (6):1010–1017. EDN: <https://elibrary.ru/xvlbjb> (In Russ.)
15. Brattsev V.I., Falileeva I.S., Kovalenko G.K. Improving tax administration within the consolidated group of taxpayers applying the Russian accounting and tax accounting system. *Economy and management: problems, solutions*. 2021; 4(4(112)): 71–77. EDN: <https://elibrary.ru/ecfzpo>. <https://doi.org/10.36871/ek.up.p.r.2021.04.04.013> (In Russ.)
16. Wilson J.D. A theory of interregional tax competition. *Journal of Urban Economics*. 1986; 19(3):296–315. [https://doi.org/10.1016/0094-1190\(86\)90045-8](https://doi.org/10.1016/0094-1190(86)90045-8) (In Eng.)
17. Bucovetsky S. Asymmetric tax competition. *Journal of Urban Economics*. 1991; 30(2):167–181. [https://doi.org/10.1016/0094-1190\(91\)90034-5](https://doi.org/10.1016/0094-1190(91)90034-5) (In Eng.)
18. Buettner T., Riedel N., Runkel M. Strategic consolidation under formula apportionment. *National Tax Journal*. 2011; 64(2.1):225–254. <https://doi.org/10.17310/ntj.2011.2.01> (In Eng.)
19. Fuest C., Hemmelgarn T., Ramb F. How Would the Introduction of an EU-Wide Formula Apportionment Affect the Size and the Distribution of the Corporate Tax Base? An Analysis Based on German Multinationals. *International Tax and Public Finance*. 2007; 14(5):605–626. <https://doi.org/10.1007/s10797-006-9008-6> (In Eng.)
20. Devereux M.P., Loretz S. The Effects of EU Formula Apportionment on Corporate Tax Revenues. *Fiscal Studies*. 2008; 29(1):1–33. <https://doi.org/10.2307/41862568> (In Eng.)
21. Gordon R.H. An Optimal Taxation Approach to Fiscal Federalism. *The Quarterly Journal of Economics*. 1983; 98(4):567–587. <https://doi.org/10.2307/1881778>
22. Gordon R., Wilson J.D. An Examination of Multijurisdictional Corporate Income Taxation under Formula Apportionment. *Econometrica*. 1986; 54(6):1357–1373. <https://doi.org/10.2307/1914303> (In Eng.)

23. Gravelle J.G., Kotlikoff L.J. The incidence and efficiency costs of corporate taxation when corporate and noncorporate firms produce the same good. *Journal of Political Economy*. 1989; 97(4):749–780. <https://doi.org/10.1086/261627> (In Eng.)
24. Chelniker F.T., Soldatov R.S. Features of the consolidated group of taxpayers. *International Journal of Humanities and Natural Sciences*. 2019; (1-2):222–225. EDN: <https://elibrary.ru/vuahzj>. <https://doi.org/10.24411/2500-1000-2018-10514> (In Russ.)
25. Ilin V.A. Povarova A.I. Consolidated taxation and its impact on regional budgets // *Regional economy*. 2019; 15(1): 70-83. EDN: <https://elibrary.ru/brsihm>. <https://doi.org/10.17059/2019-1-6> (In Russ.)

The article was submitted 19.09.2022; approved after reviewing 27.10.2022; accepted for publication 04.12.2022

About the authors:

Kristina A. Zaharova, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor; Head of the Department of Economy and Finance; Researcher ID: B-8096-2016, Scopus ID: 57118103100

Nurken E. Aktaev, Candidate of Physics and Mathematics Sciences; Professor of the Department of Economy and Finance; Researcher ID: A-4963-2014, Scopus ID: 35110893400

Nadezhda V. Ivanova, Senior Lecturer of the Department of Economy and Finance; Researcher ID: GRO-1484-2022

Contribution of co-authors:

Aktaev N. E. – selection and processing of analytical data in preparation of this article, carrying out of critical analysis of materials.

Zaharova K. A. – construction of the model of multiple linear regression on the basis of panel data for evaluation, formation of conclusions.

Ivanova N. V. – data collection, construction of the theoretical part of analysis.

All authors have read and approved the final manuscript.
