

УЧРЕЖДЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ
«БЕЛОРУССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»

УДК 656.2.033.92

КУШНЕРОВ
ДМИТРИЙ НИКОЛАЕВИЧ

**КОНСОЛИДИРОВАННОЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ
КРУПНЫХ ИНТЕГРИРОВАННЫХ СТРУКТУР
(на примере Белорусской железной дороги)**

Автореферат диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук
по специальности 08.00.10 — финансы, денежное обращение и кредит

Минск, 2012

Работа выполнена в УО «Белорусский государственный экономический университет»

Научный руководитель Киреева Елена Федоровна, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой, УО «Белорусский государственный экономический университет», кафедра налогов и налогообложения

Официальные оппоненты: Шмарловская Галина Александровна, доктор экономических наук, профессор, декан факультета, УО «Белорусский государственный экономический университет», факультет международных экономических отношений

Тарарышкина Любовь Ивановна, кандидат экономических наук, доцент, начальник отдела, Министерство финансов Республики Беларусь, отдел платежей от внешнеэкономической деятельности и международных налоговых соглашений Главного управления налоговой политики и доходов бюджета

Оппонирующая организация Институт экономики Национальной академии наук Республики Беларусь

Защита состоится 26 сентября 2012 г. в 14.30 на заседании совета по защите диссертаций Д 02.07.01 при УО «Белорусский государственный экономический университет» по адресу: 220070, Минск, просп. Партизанский, 26, ауд. 407 (1-й учеб. корпус), тел. 209-79-56.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке УО «Белорусский государственный экономический университет».

Автореферат разослан 12 июля 2012 г.

Ученый секретарь
совста по защите диссертации



Сошникова Л.А.

ВВЕДЕНИЕ

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

В научных разработках таких авторов, как М.А. Базилевич, С.О. Бондарева, А.В. Брызгалин Л.А. Величко, С.С. Глазова, А.Л. Жук, Е.Ф. Киреева, М.В. Мясникович, Н.В. Пархоменко, В.П. Прохоренко, Д.М. Смирнов, В.В. Судник, В.А. Цветков, Д.Г. Черник, С.Д. Шаталов, Т.Ф. Юткина, Ю.И. Юшко и ряда других, использованных в качестве основы для данного исследования, изучаются проблемы функционирования крупных интегрированных структур без выделения их в особую категорию плательщиков налогов, либо исследуются отдельные аспекты консолидированного налогообложения на примере субъектов хозяйствования. Признавая важность разработок указанных авторов и ценность полученных ими результатов, необходимо отметить, что до настоящего времени в Республике Беларусь отсутствуют исследования, в которых организации железнодорожного транспорта рассматриваются в качестве консолидированного плательщика налогов. Учитывая роль и значение железнодорожного транспорта в экономике нашей страны, а также наличие всех предпосылок для отнесения его к категории консолидированных плательщиков налогов (теснейшие внутренние связи, технологическая взаимоувязка, единство цели и стратегии), исследование данной проблематики является весьма актуальным. Все это вызывает необходимость разработки конкретного практического инструментария по адаптации механизма консолидированного налогообложения в рамках конкретной крупной интегрированной структуры, позволяющего планировать финансовые результаты на уровне консолидированного плательщика, а также механизма, дающего возможность управлять налоговыми потоками этого крупного налогоплательщика.

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Связь работы с крупными научными программами (проектами) и темами. Тема диссертации соответствует основным направлениям фундаментальных и прикладных исследований в области налогообложения. Работа выполнялась в соответствии с планом научных исследований, проводимых УО «Белорусский государственный университет транспорта» в рамках государственной комплексной программы научных исследований (ГКПНИ) «Экономика и общество» по теме «Разработка теоретико-методологических основ формирования и функционирования эффективных логистических систем доставки грузов в условиях социально ориентированной экономики Беларуси» (№ ГР 20063119, 2006—2010), а также в рамках выполнения научно-исследовательских работ «Исследование источников формирования финансовых ресурсов Белорусской железной дороги и моделирование конечных результатов в зависимости от определяющих факторов. Формирование финансовой модели дороги при разных вариантах ее функционирования» (№ ГР 20021774, 2002—2003), «Исследование финансовых потоков на Белорусской железной дороге и разработка методического обеспечения по их оптимизации» (№ ГР 20032645, 2003—2004), «Разработка инструкции по учету и контролю доходов от перевозок грузов и пассажиров, оказываемых услуг и расчетов по ним на дороге» (№ ГР 20043745, 2004—2005), «Исследование и анализ структуры платежного баланса Белорусской железной дороги и разработка финансовой модели ее работы» (№ ГР 20053483, 2005—2007).

Цель и задачи исследования. Целью диссертационного исследования является обоснование теоретико-методологических основ введения в Республике Беларусь института консолидированных плательщиков налогов для крупных интегрированных структур и разработка практических рекомендаций по адаптации данного механизма на железнодорожном транспорте.

Для достижения указанной цели поставлены и решены следующие задачи:

- изучить теоретические аспекты налогообложения крупных высокоинтегрированных структур и выработать методические подходы по внедрению в Республике Беларусь института консолидированных плательщиков налогов в целях повышения эффективности отечественной налоговой системы;
- выработать на примере железнодорожного транспорта методические подходы к планированию финансовых результатов деятельности консолидированного налогоплательщика;
- разработать для Белорусской железной дороги механизм налоговой консолидации и методику консолидированного налогообложения для создания условий по переходу железной дороги на консолидированное налогообложение;
- разработать методику налогового бюджетирования у консолидированных плательщиков и практические рекомендации по адаптации данного механизма на железнодорожном транспорте для управления его налоговыми потоками.

Отсутствие в Республике Беларусь научных исследований по разработке механизма консолидированного налогообложения, рассматривающих крупные интегрированные структуры как консолидированного плательщика налогов, обусловило выбор объекта и предмета исследования. Объектом диссертационного исследования является фискальная составляющая взаимоотношений интегрированных структур с государством, предметом — консолидированное налогообложение крупных интегрированных структур.

Положения, выносимые на защиту.

1. Теоретические аспекты и методические подходы, необходимые для введения в Республике Беларусь института консолидированных плательщиков налогов. Теоретические аспекты включают: обоснование целесообразности введения в Республике Беларусь института консолидированных плательщиков налогов; авторскую трактовку термина «консолидированный плательщик налогов» (высокоинтегрированная структура, в которой каждый входящий в ее состав субъект оказывает влияние на общий результат деятельности; при этом данная структура является самостоятельным плательщиком налогов исходя из совокупных доходов). Методические подходы представлены механизмом налоговой консолидации, адаптированным для внедрения в Республике Беларусь. Сущность механизма налоговой консолидации заключается в следующем: высокоинтегрированная структура признается консолидированным плательщиком налогов, определяется круг организаций, имеющих право на включение в его состав, а также обязательные условия, необходимые для выполнения всеми предполагаемыми участниками группы до объединения; консолидированный плательщик является единственным плательщиком налогов, исчисленных из совокупных доходов высокоинтегрированной структуры; финансовые результаты деятельности определяются только на уровне консолидированного плательщика, при этом прибыли одних участников группы суммируются с убытками других участников (прибыли и убытки должны быть получены в период нахождения организаций в составе консолидированного плательщика); финансовые взаимоотношения участников группы, перемещение товаров (работ, услуг) внутри консолидированного плательщика не признаются объектами налогообложения для налогов на добавленную стоимость и прибыль; представление декларации и уплата налогов, исчисленных по результатам деятельности группы в целом, осуществляется исключительно консолидированным плательщиком. Все предлагаемые аспекты и подходы разработаны и адаптированы для Республики Беларусь впервые, они учитывают появление новых экономических форм хозяйствования и создают теоретическую базу для успешного введения в стране института консолидированных плательщиков налогов. Это позволит повысить эффективность налоговой системы за счет ее упрощения и сокращения процедур налогового администрирования для высокоинтегрированных струк-

тур, уменьшения количества налоговых деклараций, упрощения налогового контроля со стороны государственных органов.

2. Методические подходы к планированию на железной дороге финансовых результатов деятельности консолидированных плательщиков, включающие: методику определения расходов железной дороги по единичной перевозке грузов с использованием поправочных коэффициентов (данный коэффициент показывает, на сколько расходы по перевозке конкретного груза в соответствующем типе вагона отличаются от средней себестоимости перевозок по железной дороге), учитывающую особенности перевозки конкретных грузов в соответствующем типе подвижного состава и виде сообщения; усовершенствованную финансовую модель формирования прибыли железной дороги, в которой в качестве факторов первого порядка, влияющих на конечный финансовый результат, рассматриваются род перевозимого груза, тип используемого подвижного состава, вид сообщения, в котором осуществляется перевозка. Разработанные методические подходы в отличие от применяемых на железной дороге позволяют при планировании финансовых результатов учитывать структуру грузо- и пассажиропотока, а также вид сообщения, в котором осуществляется перевозка, дают возможность экономить финансовые ресурсы дороги, не отвлекая излишние суммы на авансовые платежи по налогу на прибыль.

3. Методика консолидированного налогообложения для Белорусской железной дороги. Разработанная методика базируется на механизме налоговой консолидации, который устанавливает централизацию расчета и уплаты налогов на добавленную стоимость и на прибыль на уровне объединения в целом, составление одной (единой) налоговой декларации по каждому из налогов и их представление в налоговые органы осуществляется только Управлением Белорусской железной дороги (далее — Управление дороги). Методика консолидированного налогообложения предусматривает передачу всеми структурными единицами объединения в Управление дороги информации о доходах, расходах, налоговых вычетах и льготах, иной информации, необходимой для определения налоговой базы и сумм налогов. Предлагаемая методика в отличие от действующего на железной дороге порядка вовлекает в сферу централизованного исчисления и уплаты налогов все организации объединения, а также все объекты налогообложения, что создает условия для перехода железной дороги на консолидированное налогообложение, оптимизирует ее финансовые потоки, упрощает расчет налоговых вычетов по НДС, сокращает число процедур налогового администрирования.

4. Методика налогового бюджетирования на Белорусской железной дороге в условиях консолидированного налогообложения, основанная на расширенной системе принципов (дополненной принципом доминирования налогов, по которым допускается консолидация) и разработанных автором этапах ее осуществ-

ления. Практические рекомендации по адаптации данной методики позволили разработать налоговую структуру железной дороги (в качестве центров ответственности определены подразделения, являющиеся плательщиками налогов), установить регламент бюджетирования (определен срок, на который составляется налоговый бюджет, разработана схема документооборота, определены периодичность пересмотра бюджета и порядок внесения в него корректировок), разработать трехуровневую систему взаимосвязанных налоговых бюджетов (единичный — сводный — консолидированный). В отличие от действующего на железной дороге порядка налогового планирования налоговое бюджетирование обеспечивает консолидированный подход к финансовым потокам всех подразделений объединения «Белорусская железная дорога» и учитывает иерархию их взаимоотношений. Применение данной методики позволяет управлять налоговыми потоками на уровне консолидированного налогоплательщика, формировать полномочному представителю консолидированного плательщика налоговые декларации по налогам на добавленную стоимость и на прибыль, производить их уплату, а также приведет к снижению транзакционных налоговых издержек железной дороги.

Личный вклад соискателя. Диссертация является самостоятельным законченным научным исследованием по проблемам налогообложения крупных структур, имеющих высокую степень интеграции. Содержащиеся в диссертации и выносимые на защиту положения разработаны соискателем лично, имеют научную новизну, практическую, экономическую и социальную значимость.

Апробация результатов диссертации. Основные положения диссертационного исследования докладывались на международных и республиканской научно-практических конференциях: «Налоги 2000. Оптимизация налогообложения предприятий (фирм) Республики Беларусь» (Минск, 1999), «Социально-экономические приоритеты развития региональной экономики» (Гомель, 2001), «Проблемы безопасности на транспорте» (Гомель, 2002, 2005, 2010), «Проблемы управления экономическим потенциалом экологостабилизированного региона» (Гомель, 2002), «Государственное регулирование экономики и повышение эффективности деятельности субъектов хозяйствования» (Минск, 2009), «Механизмы устойчивого развития инновационных социально-экономических систем» (Бобруйск, 2010), «Научный потенциал молодежи — будущему Беларуси» (Пинск, 2010), «Экономический рост Республики Беларусь: глобализация, инновационность, устойчивость» (Минск, 2010—2012), «TRANS-MECH-ART-CHEM» (Москва, 2010), «Теоретико-методологические и прикладные аспекты государственного управления» (Минск, 2010), «Устойчивое развитие экономики: состояние, проблемы, перспективы» (Пинск, 2011).

Опубликованность результатов диссертации. По теме диссертации опубликовано 34 научные работы, в том числе 1 монография (в соавторстве),

6 статей в научных рецензируемых журналах (общий объем — 3,8 авторского листа), 17 — в материалах конференций, 10 иных публикаций.

Структура и объем диссертации. Диссертация состоит из введения, общей характеристики работы, трех глав, заключения, библиографического списка, включающего 219 наименований (17 страниц), и приложений. Работа изложена на 206 страницах. Объем, занимаемый 10 рисунками, 19 таблицами, 16 приложениями, составляет 83 страницы.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ

В первой главе «**Теоретико-методологические основы организации налогообложения крупных плательщиков**» разработаны теоретические аспекты и выработаны методические подходы, необходимые для введения в Республике Беларусь института консолидированных плательщиков налогов.

Проведенное исследование крупных интегрированных структур показало, что, несмотря на их особую роль в экономике, отсутствуют единые подходы к классификации таких субъектов, позволяющие упорядочить все многообразие вариантов объединения организаций, для установления различий между которыми в работе приведена классификация видов интегрированных структур, в которой в качестве классификационных признаков выделены: границы деятельности и принадлежность капитала, степень интеграции, цель интеграции, характер внутренних взаимосвязей. Классификация позволила установить, что основными целями объединения организаций являются привлечение дополнительных финансовых ресурсов, более тесная производственная кооперация, единая сбытовая стратегия.

Изучение сущности высокоинтегрированных образований дало возможность разработать схему, описывающую систему внешних и внутренних взаимоотношений таких структур, которая вскрыла проблемы в организации управления внутренними финансовыми потоками, в определении механизма формирования доходов и финансовых результатов на уровне группы предприятий, а также в фискальной составляющей взаимоотношений крупных структур с государством. В качестве примера крупной интегрированной структуры в работе исследована Белорусская железная дорога, играющая значительную роль в экономике нашей страны.

В результате изучения мирового опыта налогообложения крупных плательщиков установлено, что одной из форм государственной налоговой политики в отношении интегрированных структур является введение консолидированного налогообложения, при котором такие структуры воспринимаются как одна экономическая единица, финансовые результаты при расчете налогов определя-

ются на уровне группы в целом, внутригрупповые финансовые потоки не являются объектом налогообложения. В работе обоснована целесообразность придания интегрированной структуре статуса *консолидированного плательщика налогов*, под которым предлагается понимать высокоинтегрированную структуру, в которой каждый входящий в ее состав субъект оказывает влияние на общий результат деятельности, при этом данная структура является самостоятельным плательщиком налогов исходя из совокупных доходов. Консолидацию предложено осуществлять по налогу на добавленную стоимость и налогу на прибыль.

Автором оптимизирован механизм налоговой консолидации, суть которого состоит в следующем: высокоинтегрированная структура признается консолидированным плательщиком налогов; определяется круг организаций, имеющих право на включение в состав консолидированного плательщика и обязательные условия, необходимые для выполнения всеми предполагаемыми участниками группы до объединения; консолидированный плательщик является единственным плательщиком налогов, исчисленных из совокупных доходов высокоинтегрированной структуры; финансовые результаты деятельности определяются только на уровне консолидированного плательщика, при этом прибыли одних участников группы суммируются с убытками других участников (прибыли и убытки должны быть получены в период нахождения организаций в составе консолидированного плательщика); финансовые взаимоотношения участников группы, перемещение товаров (работ, услуг) внутри консолидированного плательщика не признаются объектами налогообложения для налогов на добавленную стоимость и на прибыль.

Для реализации функций по исчислению и перечислению налогов, представлению единых налоговых деклараций предложено в составе консолидированного плательщика выделять конкретную организацию — полномочного представителя, наделив его при этом рядом прав. Исследования научных трудов и зарубежного опыта позволили определить основные преимущества налоговой консолидации, к которым относятся: поддержка убыточных направлений деятельности интегрированных структур, сокращение процедур налогового администрирования и транзакционных налоговых издержек, устранение стимулов для уклонения от уплаты налогов, упрощение порядка расчета НДС внутри консолидированного плательщика налогов.

Оценка перспектив введения в Республике Беларусь института консолидированных плательщиков налогов показала, что в нашей стране созданы правовые основы функционирования интегрированных структур, но они не рассматриваются как консолидированные плательщики, для отдельных крупных объединений установлены особые условия расчетов по налогам, однако они не обладают всей совокупностью признаков налоговой консолидации. Кроме того, отсутствуют исследования отечественных ученых, рассматривающие объеди-

нения организаций в качестве самостоятельного субъекта налоговой системы.

Автором была проведена адаптация для условий Республики Беларусь разработанного ранее оптимизированного механизма налоговой консолидации. В качестве консолидированных плательщиков предложено рассматривать только организации-резиденты, входящие в состав государственных объединений и хозяйственных групп; если такие организации используют особые режимы налогообложения с пониженными налоговыми ставками, они должны быть выведены за пределы консолидированного плательщика либо консолидированный плательщик должен быть сформирован только из организаций, применяющих такие особые режимы налогообложения. В качестве обязательных условий консолидации выработаны: принятие единой учетной политики, ведение бухгалтерского и налогового учета, составление бухгалтерской отчетности по одинаковым правилам, ликвидация имеющихся убытков, кроме того, организации не должны находиться в процессе реорганизации, ликвидации или банкротства. Возросший при переходе на налоговую консолидацию объем информации, необходимость управления налоговыми потоками образываемой крупной структуры предопределяют потребность в создании у полномочного представителя консолидированного плательщика системы налогового бюджетирования.

Во второй главе **«Методика формирования налогооблагаемой базы Белорусской железной дороги как консолидированного плательщика налогов»** выработаны методические подходы к планированию на Белорусской железной дороге финансовых результатов ее деятельности, а также разработаны механизм и методика консолидированного налогообложения.

Оценка формирования налогооблагаемой базы по налогам и их уплаты показала, что на Белорусской железной дороге, которая является одним из крупнейших плательщиков налогов, имеются предпосылки для перехода на консолидированное налогообложение: юридический статус и структура соответствуют кругу лиц, которые имеют право на включение в состав консолидированного плательщика; соблюдаются все обязательные условия, необходимые для консолидации; в качестве полномочного представителя консолидированного плательщика может выступить Управление Белорусской железной дороги; действует соответствующая общемировым подходам практика определения доходов от перевозок только на уровне дороги и централизованной уплаты из них налогов. В работе установлено, что налоговые базы по налогам на добавленную стоимость и на прибыль в объединении формируются преимущественно за счет перевозочной деятельности, осуществляемой Белорусской железной дорогой: доходы в основном сформированы за счет доходов от грузовых и пассажирских перевозок, в структуре которых наибольший удельный вес приходится на провозные платежи; расходы главным образом связаны с перевозками, из которых

менее половины возможно напрямую отнести на грузовые или пассажирские, остальные распределяются между ними с помощью специальных расчетов, кроме того, расходы распределяются по видам тяги и сообщениям.

Проведенное исследование действующей на железной дороге практики планирования финансовых результатов показало, что в качестве определяющих факторов используется общее изменение грузооборота (пассажирооборота), индексы роста цен на факторы производства. В то же время в работе доказано, что единичными факторами первого порядка, от которых зависит размер взимаемых провозных платежей и доходов, получаемых железной дорогой, являются род перевозимого груза и тип используемого подвижного состава. Эти же факторы влияют на величину расходов и себестоимость конкретной перевозки. Автором разработана методика определения расходов железной дороги по единичной перевозке грузов с использованием поправочных коэффициентов: рассчитываемая на железной дороге средняя себестоимость перевозок корректируется на поправочный коэффициент, который учитывает особенности перевозки конкретного груза в соответствующем типе вагона. Разработанная методика позволила получить усовершенствованную финансовую модель формирования прибыли дороги:

$$\Pi = \sum P(A)l_{ci}(d_{ci}^{r(n)} - c_c^{r(n)} \cdot k_{cj}^{r(n)}) + \sum Pl^6(NS^n)(d^{6(n)} - c^{6(n)}) + \sum V^k(d^k - c^k) + \DeltaВДР,$$

где Π — прибыль Белорусской железной дороги;

$\sum P(A)l_{ci}$ — грузооборот (пассажирооборот) в соответствующем виде сообщения, распределенный по i -м родам грузов (родам вагонов);

$d_{ci}^{r(n)}$ — доходные ставки по грузовым (пассажирским) перевозкам i -го рода груза (рода вагона) по видам сообщений (без НДС);

$c_c^{r(n)}$ — средняя себестоимость грузовых (пассажирских) перевозок по видам сообщений;

$k_{cj}^{r(n)}$ — поправочный коэффициент к себестоимости перевозки i -го груза в j -м типе вагона (перевозки пассажира в i -м типе вагона j -й категории поезда), учитывающий вид сообщения;

$\sum Pl^6(NS^n)$ — тонно-километры багажа (вагоно-километры почтовых вагонов);

$d^{6(n)}, c^{6(n)}$ — доходные ставки (без НДС) и себестоимость по перевозкам багажа и почты соответственно;

V^k, d^k, c^k — объем, цена (без НДС), себестоимость по k -му направлению деятельности железной дороги (услуги клиентам, предоставление вагонов в аренду, ремонты и т.д.) соответственно;

$\DeltaВДР$ — сальдо внереализационных доходов и расходов.

Для отражения результатов планирования автором была разработана аналитическая таблица, в которой получаемые от перевозок доходы и производимые расходы структурированы в разрезе составных частей (провозная плата, дополнительные сборы, доходы от инодорог), а провозная плата (доходы и воз-

мещаемые за счет нее расходы) разделена на виды сообщений для грузовых перевозок, на билетную часть и плацкарту — для пассажирских. Разработанные методики и аналитическая таблица дают возможность более точно прогнозировать финансовые результаты работы дороги и позволяют экономить ее финансовые ресурсы, не отвлекая излишние суммы на авансовые платежи по налогу на прибыль. При консолидированном налогообложении точное прогнозирование финансовых результатов необходимо и Управлению дороги как полномочному представителю консолидированного плательщика, чтобы рассчитывать и перечислять текущие платежи по налогу на прибыль.

Кроме того, разработанная финансовая модель прибыли была положена в основу моделирования налогооблагаемой базы по НДС. Для этого из финансовой модели прибыли дороги выделена часть, описывающая доходы, определяемые как произведение объема выполненных перевозок на соответствующую доходную ставку (для иных видов деятельности — объема реализованной продукции на цену единицы продукции). Внереализационные доходы включены в модель только в той части, которая формирует налоговую базу для НДС

$$НБ_{\text{НДС}} = \sum P(A)I_{ci} \cdot d_{ci}^{r(n)} + \sum P I^6 (NS^n) d^{6(n)} + \sum V^k d^k + ВД_{\text{НДС}},$$

где $НБ_{\text{НДС}}$ — налоговая база налога на добавленную стоимость;

$ВД_{\text{НДС}}$ — внереализационные доходы, облагаемые НДС.

Изучение существующего на Белорусской железной дороге порядка централизованного исчисления и уплаты налогов выявило ряд недостатков, не позволяющих применять данный порядок в условиях консолидированного налогообложения: в централизованном расчете НДС участвует не вся налогооблагаемая база по этому налогу; из централизации полностью исключены организации, входящие в состав объединения, но не относящиеся к Белорусской железной дороге. Кроме того, существующий порядок нерационально организует финансовые потоки дороги, расчет налогов не оптимизирован с точки зрения трудозатрат, исчисление налога на прибыль противоречит классическим правилам налогообложения.

Для устранения указанных недостатков и создания условий по переходу на консолидированное налогообложение предложен механизм *налоговой консолидации*, суть которого заключается в том, что налог на добавленную стоимость и налог на прибыль рассчитываются и уплачиваются централизованно по всем оборотам всех организаций, входящих в состав объединения. В целях реализации указанного механизма автором была разработана следующая *методика консолидированного налогообложения*: информация о всех доходах объединения концентрируется в Управлении дороги, при этом данные по доходам от перевозок представляет Главный расчетный информационный центр, по всем остальным доходам, а

также по всем изменениям налогооблагаемых баз — юридические лица, входящие в состав объединения; в Управление дороги всеми организациями объединения также представляется информация о понесенных расходах, льготах по налогам, налоговых вычетах по НДС; исходя из общих по объединению оборотов по реализации, Управление дороги рассчитывает налог на добавленную стоимость и с учетом налоговых вычетов определяет сумму, подлежащую перечислению в бюджет; конечный финансовый результат определяется сопоставлением полученных доходов и понесенных расходов, налог на прибыль — как произведение налоговой базы, уменьшенной на сумму льгот, и налоговой ставки; Управление дороги составляет и представляет единые налоговые декларации по НДС и налогу на прибыль.

Внедрение предлагаемых механизма и методики создает условия для перехода Белорусской железной дороги на консолидированное налогообложение, оптимизирует ее финансовые потоки, упрощает расчет налоговых вычетов по НДС (оптимизированная схема определения налоговых вычетов приведена на рисунке 1), снижает количество подаваемых налоговых деклараций, сокращает число процедур налогового администрирования, уменьшает транзакционные налоговые издержки железной дороги.

В третьей главе **«Разработка методики налогового бюджетирования на Белорусской железной дороге для целей консолидированного налогообложения»** разработан инструментарий, позволяющий управлять налоговыми потоками железной дороги в условиях консолидированного налогообложения.

Проведенное исследование показало, что одной из наиболее эффективных технологий управления налоговыми потоками консолидированных плательщиков налогов является налоговое бюджетирование, являющееся разновидностью текущего налогового планирования и представляющее собой процесс разработки, контроля и анализа исполнения налоговых бюджетов. Налоговое бюджетирование учитывает масштабы деятельности крупных интегрированных структур, сложную систему внутренних взаимоотношений и дает возможность рассчитать общую сумму налоговых обязательств перед бюджетом, которые необходимо будет исполнить по результатам деятельности всей интегрированной структуры.

В работе установлено, что налоговое бюджетирование у консолидированных плательщиков должно базироваться на системе принципов, дополненной автором принципом доминирования налогов, по которым допускается консолидация, т.е. налогам на добавленную стоимость и прибыль должно быть уделено первоочередное внимание.

Установление принципов позволило разработать *методику налогового бюджетирования для консолидированных плательщиков налогов*, состоящую из четырех этапов:

1. Определение налоговой структуры консолидированного плательщика в соответствии с центрами ответственности.

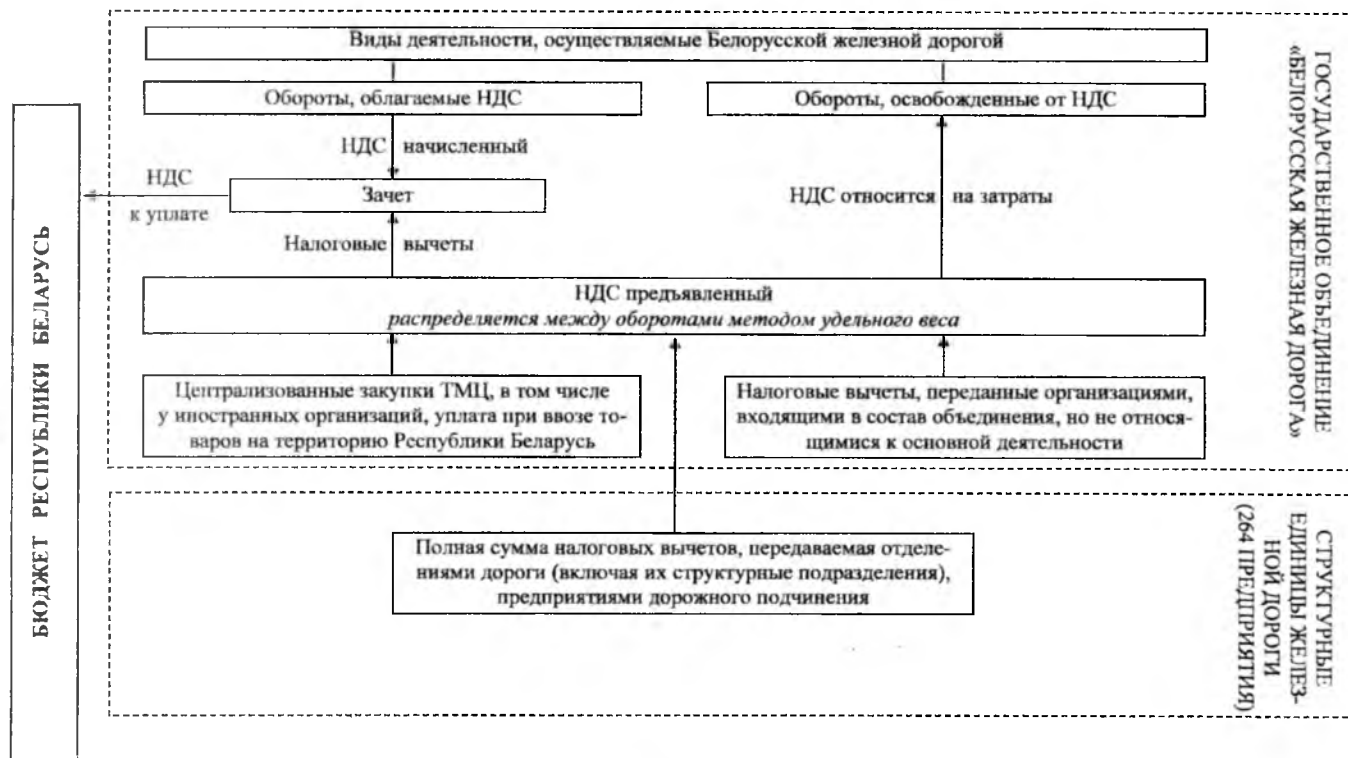


Рисунок 1 – Порядок расчета НДС и распределения налоговых вычетов на Белорусской железной дороге в условиях консолидированного налогообложения

2. Установление регламента налогового бюджетирования, включающего определение срока, на который разрабатываются налоговые бюджеты, схемы документооборота, периодичности пересмотра бюджетов, порядка внесения корректировок.

3. Разработка системы взаимосвязанных налоговых бюджетов исходя из взаимоотношений организаций внутри консолидированного плательщика, а также взаимосвязи показателей, отраженных в бюджетах.

4. Формирование, контроль исполнения бюджетов, анализ отклонений.

Для внедрения на Белорусской железной дороге механизма налогового бюджетирования автором предложено создать структуру налогового менеджмента, состоящую из налоговых менеджеров структурных подразделений, налоговых отделов унитарных предприятий и службы налогового менеджмента Управления дороги. В работе определено, что объединение включит в себя 264 центра налоговой ответственности, центральным звеном является Управление железной дороги как полномочный представитель консолидированного плательщика налогов; сроком, на который разрабатываются налоговые бюджеты, является календарный год; пересмотр налоговых бюджетов должен осуществляться ежеквартально; разработанная схема документооборота (рисунок 2) позволяет сформировать консолидированный налоговый бюджет объединения, оптимизирует движение документов внутри объединения и трудозатраты на исчисление налогов на добавленную стоимость и на прибыль, эффект от внедрения представляет собой экономию транзакционных налоговых издержек дороги в размере более двухсот восемнадцати миллионов рублей в год.

Разработана трехуровневая система взаимосвязанных налоговых бюджетов (единичный — сводный — консолидированный) и методика формирования каждого из них. В налоговом бюджете любого уровня Белорусской железной дороги отражается информация обо всех налогах в разрезе следующих показателей: объект налогообложения, налоговые льготы, налоговая база, ставки, сумма налога, срок уплаты, задолженность по налогу на начало и конец периода.

Внедрение на Белорусской железной дороге методики налогового бюджетирования по предлагаемой схеме позволяет создать информационную базу для исчисления налогов, по которым допускается консолидация (НДС, налог на прибыль), формировать полномочному представителю консолидированного плательщика налоговые декларации по этим налогам и производить их уплату. Разработанная методика налогового бюджетирования дает возможность планировать и все остальные налоги, уплачиваемые в рамках объединения, а также определять потребности плательщиков на конкретную дату в финансовых ресурсах, необходимых для уплаты соответствующих налогов.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Основные научные результаты диссертации.

1. Изучение экономической сущности интегрированных структур и всего многообразия форм объединения организаций позволило осуществить их классификацию, установить систему их внешних и внутренних взаимосвязей и обосновать, что структуры, имеющие высокую степень интеграции и ориентированные на общий финансовый результат, следует рассматривать как самостоятельного консолидированного плательщика налогов. При этом установлено, что в качестве налогов, по которым возможна консолидация, следует рассматривать только налоги, объектом налогообложения для которых выступают доходы и прибыль консолидированного плательщика. Для успешного введения в Республике Беларусь института консолидированных плательщиков налогов был оптимизирован и адаптирован для условий нашей страны механизм налоговой консолидации, применяемый во многих государствах мира. Оптимизированный механизм включает следующие этапы: образование из высокоинтегрированной структуры на основании договора между ее участниками нового субъекта — консолидированного плательщика налогов; определение круга организаций, которые имеют право на включение в состав консолидированного плательщика, и обязательных условий, необходимых для выполнения всеми предполагаемыми участниками группы до объединения; признание консолидированного плательщика единственным плательщиком налогов, исчисленных из совокупных доходов всех организаций, входящих в его состав; передача полномочному представителю функций по расчету и уплате налогов, а также представлению деклараций; определение финансовых результатов деятельности на уровне консолидированного плательщика с возможностью суммирования прибылей и убытков всех организаций, входящих в его состав; исключение из налогообложения финансовых взаимоотношений, а также перемещения товаров (работ, услуг) внутри консолидированного плательщика. Отсутствие в нашей стране опыта консолидированного налогообложения, а также исследований белорусских ученых, в которых крупные интегрированные структуры рассматриваются как консолидированные плательщики налогов, потребовали выработки практического инструментария для налоговой консолидации на примере одной из крупнейших отечественных высокоинтегрированных структур — Белорусской железной дороги [2, 4, 7, 22—24].

2. Исследование на Белорусской железной дороге налогооблагаемых баз налогов, по которым возможна консолидация, показало, что наибольшее влияние на финансовые результаты деятельности дороги оказывают доходы и расходы по перевозкам, величина которых зависит от таких единичных факторов первого порядка, как род перевозимого груза, тип используемого подвижного

состава, вид сообщения. Для определения расходов по единичной перевозке грузов была разработана методика, суть которой заключается в следующем: рассчитываемая на железной дороге средняя себестоимость перевозок корректируется на поправочный коэффициент с учетом особенностей перевозки конкретного груза в соответствующем типе вагона. Данная методика позволила усовершенствовать финансовую модель формирования прибыли железной дороги, в которой в качестве факторов первого порядка, влияющих на конечный финансовый результат, рассматриваются род перевозимого груза, тип используемого подвижного состава, вид сообщения. Для планирования на Белорусской железной дороге финансового результата по перевозкам на базе усовершенствованной финансовой модели прибыли была разработана аналитическая таблица, в которой получаемые от перевозок доходы и производимые расходы структурированы в разрезе составных частей (провозная плата, дополнительные сборы, доходы от инодорог), а провозная плата (доходы и возмещаемые за счет нее расходы) разделена на виды сообщений для грузовых перевозок, билетную часть и плацкарту — для пассажирских. Усовершенствованная финансовая модель формирования прибыли была положена в основу моделирования налогооблагаемой базы по НДС. Для этого из модели выделена часть, описывающая доходы, определяемые как произведение объема выполненных перевозок на соответствующую доходную ставку (для иных видов деятельности — объема реализованной продукции на цену единицы продукции). Внереализационные доходы включены в модель в той части, которая формирует налоговую базу для НДС. Проведенные расчеты показали, что разработанные методические подходы к определению налоговых баз в отличие от применяемых на железной дороге позволяют более точно рассчитывать доходы и прибыль за счет того, что при планировании учитываются структура грузо- и пассажиропотока (какой груз перевозится, в каком вагоне осуществляется перевозка), структура транспортного потока (в каком виде сообщения осуществляется перевозка), что дает возможность экономить финансовые ресурсы дороги, не отвлекая излишние суммы на авансовые платежи по налогу на прибыль [3, 5, 7, 9, 16, 18—21, 25, 26, 33, 34].

3. Для перехода Белорусской железной дороги на консолидированное налогообложение был разработан механизм налоговой консолидации, в соответствии с которым налог на добавленную стоимость и налог на прибыль рассчитываются и уплачиваются централизованно по всем оборотам всех организаций, входящих в состав государственного объединения «Белорусская железная дорога». В целях реализации данного механизма предложена методика консолидированного налогообложения, которая в отличие от действующего на железной дороге порядка уплаты налогов позволяет централизованно исчислять и уплачивать НДС не только по перевозкам, но и по остальным налогооблагаемым оборотам, налог на прибыль не только уплачивается, но и рассчитывается

централизованно, кроме того, в налогооблагаемую базу включены обороты организаций, не относящихся к железной дороге, но входящих в состав объединения. В соответствии с методикой информация о всех доходах концентрируется в Управлении дороги, при этом данные по доходам от перевозок представляет Главный расчетный информационный центр, по всем остальным доходам, а также по всем изменениям налогооблагаемых баз — юридические лица, входящие в состав объединения; в Управление дороги всеми организациями объединения также представляется информация о понесенных расходах, льготах по налогам, налоговых вычетах по НДС; исходя из общих по объединению оборотов по реализации, Управление дороги рассчитывает налог на добавленную стоимость и с учетом налоговых вычетов определяет сумму, подлежащую перечислению в бюджет; конечный финансовый результат работы объединения определяется сопоставлением полученных доходов и понесенных расходов, налог на прибыль определяется как произведение налоговой базы, уменьшенной на сумму льгот, и налоговой ставки; Управление дороги составляет и представляет единые налоговые декларации по НДС и налогу на прибыль. Внедрение предлагаемых механизма и методики значительно упрощает расчет налоговых вычетов по НДС, оптимизирует финансовые потоки дороги, снижает количество подаваемых налоговых деклараций [2, 4, 5, 7, 8, 10—20, 22, 23, 26—34].

4. В качестве эффективной технологии управления налоговыми потоками консолидированного плательщика предложено использовать налоговое бюджетирование, которое позволяет учитывать масштабы деятельности крупных интегрированных структур и сложную систему внутренних взаимоотношений. В работе обосновано, что налоговое бюджетирование у консолидированных плательщиков должно основываться на принципах законности, эффективности, оперативности, комплексности, преемственности, приоритетности и доминировании налогов, по которым допускается консолидация. На базе указанных принципов разработана методика налогового бюджетирования для консолидированных плательщиков, состоящая из следующих этапов: определение налоговой структуры консолидированного плательщика в соответствии с центрами финансовой ответственности; установление регламента налогового бюджетирования, включающего определение срока, на который разрабатываются налоговые бюджеты, схемы документооборота, периодичности пересмотра бюджетов, порядка внесения корректировок; разработка системы взаимосвязанных налоговых бюджетов исходя из взаимоотношений организаций внутри консолидированного плательщика, а также взаимосвязи показателей, отраженных в бюджетах; формирование, контроль исполнения налоговых бюджетов, анализ отклонений. Практические рекомендации по адаптации данной методики позволили разработать для Белорусской железной дороги трехуровневую систему налоговых бюджетов (единичный — сводный — консолидированный), в каждом из которых отражается ин-

формация обо всех налогах в разрезе следующих показателей: объект налогообложения, налоговые льготы, налоговая база, ставки, сумма налога, срок уплаты, задолженность по налогу на начало и конец периода. Методика позволяет создать информационную базу для исчисления налогов, по которым допускается консолидация (НДС, налог на прибыль), формировать полномочному представителю консолидированного плательщика налоговые декларации по этим налогам и производить их уплату. Эффект от внедрения методики заключается в оптимизации движения документов внутри объединения и снижении трудозатрат на исчисление налогов на добавленную стоимость и на прибыль, что приведет к экономии транзакционных налоговых издержек дороги [1, 3, 6, 7].

Рекомендации по практическому использованию результатов. Результаты исследования имеют научно-практическое значение для введения в Республике Беларусь института консолидированных плательщиков налогов. Применение разработанных модели и методик создает условия для успешного перехода Белорусской железной дороги на консолидированное налогообложение, что позволяет повысить ее социально-экономическую эффективность.

Предложенная автором методика определения расходов по конкретной перевозке грузов с использованием поправочных коэффициентов внедрена в практику работы Белорусской железной дороги (акт о внедрении от 21.10.2011 г. № 23-01-07/31422). Методика налогового бюджетирования может быть применена в государственном объединении «Белорусская железная дорога» (справка от 06.02.2012 г. № 24-01-07/4699). Результаты исследования применяются в учебном процессе УО «Белорусский государственный университет транспорта» (акт о практическом использовании результатов исследования в учебном процессе от 02.02.2012 г. № 10.04/324), а также в Институте повышения квалификации и переподготовки руководителей и специалистов транспортного комплекса Республики Беларусь (акт о практическом использовании результатов исследования в учебном процессе от 15.03.2011 г. № 09-50/06а).

СПИСОК ПУБЛИКАЦИЙ СОИСКАТЕЛЯ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Монография

1. Кушнеров, Д.Н. Особенности налогообложения на Белорусской железной дороге и их влияние на ценообразование / Д.Н. Кушнеров // Развитие системы бухгалтерского учета и анализа на железнодорожном транспорте : моногр. / В.Г. Гизатулина, С.Л. Шатров, О.В. Липатова, Т.С. Дмитриева, Е.О. Дайнеко, Е.В. Бойкачева, Н.В. Кравченко, Т.В. Шорец, Л.Г. Сидорова, Д.Н. Кушнеров, Л.В. Козлова, И.А. Кейзер ; под общ. ред. В.Г. Гизатулиной. — Гомель : БелГУТ, 2011. — С. 247—266.

2. Кушнеров, Д.Н. Преимущества консолидированной уплаты налогов / Д.Н. Кушнеров // Экономика и банки. — 2011. — № 1. — С. 21—25.

3. Кушнеров, Д.Н. Обоснование необходимости внедрения на Белорусской железной дороге системы налогового бюджетирования / Д.Н. Кушнеров // Залізничний транспорт України. — 2011. — № 4. — С. 16—18.

4. Кушнеров, Д.Н. Методика уплаты налогов консолидированным плательщиком на примере Белорусской железной дороги / Д.Н. Кушнеров // Бух. учет и анализ. — 2011. — № 9. — С. 39—44.

5. Кушнеров, Д.Н. Доходы Белорусской железной дороги от перевозок: порядок формирования и налогообложения / Д.Н. Кушнеров // Вестн. Полоц. гос. ун-та. Серия Д. Экон. и юрид. науки. — 2011. — № 13. — С. 67—72.

6. Кушнеров, Д.Н. Методика налогового бюджетирования для консолидированных плательщиков налогов / Д.Н. Кушнеров // Бух. учет и анализ. — 2012. — № 2. — С. 38—43.

7. Кушнеров, Д.Н. Консолидированное налогообложение крупных интегрированных структур (на примере Белорусской железной дороги) / Д.Н. Кушнеров // Вестн. Полоц. гос. ун-та. Серия Д. Экон. и юрид. науки. — 2012. — № 6. — С. 73—82.

Материалы конференций

8. Кушнеров, Д.Н. Совершенствование налоговой политики государства в отношении железнодорожного транспорта / Д.Н. Кушнеров, В.Г. Гизатуллина // Налоги 2000. Оптимизация налогообложения предприятий (фирм) Республики Беларусь : материалы Междунар. науч.-практ. конф., Минск, 14 дек. 1999 г. / Ин-т упр.— Минск, 2000. — С. 90—91.

9. Кушнеров, Д.Н. Проблемы финансирования структурных подразделений Белорусской железной дороги и их расчетов по налогам / Д.Н. Кушнеров // Социально-экономические приоритеты развития региональной экономики : материалы II Междунар. науч.-практ. конф., Гомель, 15—17 нояб. 2001 г. / Гомел. гос. ун-т им. Ф. Скорины ; редкол.: Д.Г. Лин [и др.]. — Гомель, 2001. — Ч. II. — С. 257—260.

10. Кушнеров, Д.Н. Отдельные аспекты системы налогообложения Белорусской железной дороги, требующие совершенствования / Д.Н. Кушнеров // Проблемы безопасности на транспорте: материалы Междунар. науч.-практ. конф., Гомель, 24—25 окт. 2002 г. / Белорус. гос. ун-т трансп. ; под общ. ред. В.И. Сенько. — Гомель, 2002. — С. 308—309.

11. Кушнеров, Д.Н. Анализ порядка налогообложения, существующего на Белорусской железной дороге / Д.Н. Кушнеров // Проблемы безопасности на

транспорте : материалы Междунар. науч.-практ. конф., Гомель, 24—25 окт. 2002 г. / Белорус. гос. ун-т трансп. ; под общ. ред. В.И. Сенько.— Гомель, 2002. — С. 307—308.

12. Кушнеров, Д.Н. Оптимизация системы расчета и уплаты НДС, действующей на Белорусской железной дороге / Д.Н. Кушнеров, А.В. Стасевич // Проблемы безопасности на транспорте : материалы Междунар. науч.-практ. конф., Гомель, 24—25 окт. 2002 г. / Белорус. гос. ун-т трансп. ; под общ. ред. В.И. Сенько.— Гомель, 2002. — С. 330—331.

13. Кушнеров, Д.Н. Проблемы совершенствования налоговой системы как один из факторов снижения себестоимости перевозок по Белорусской железной дороге / Д.Н. Кушнеров // Проблемы управления экономическим потенциалом экологодестабилизированного региона : материалы Междунар. науч.-практ. конф., Гомель, 14—15 нояб. 2002 г. : в 3 ч. / Гомел. гос. ун-т им. Ф. Скорины ; редкол.: Д.Г. Лин [и др.]. — Гомель, 2002.— Ч. 3. — С. 44—46.

14. Кушнеров, Д.Н. Налоги — важнейший фактор обеспечения экономической безопасности государства / Д.Н. Кушнеров // Проблемы безопасности на транспорте : материалы III Междунар. науч.-практ. конф., Гомель, 27—28 окт. 2005 г. / Белорус. гос. ун-т трансп. ; под общ. ред. В.И. Сенько. — Гомель, 2005. — С. 32—33.

15. Кушнеров, Д.Н. Особенности налогообложения отдельных субъектов на примере Белорусской железной дороги / Д.Н. Кушнеров // Государственное регулирование экономики и повышение эффективности деятельности субъектов хозяйствования : сб. науч. ст. V Междунар. науч.-практ. конф., Минск, 23—24 апр. 2009 г. : в 2 ч. / Акад. упр. при Президенте Респ. Беларусь ; редкол.: С.А. Пелих [и др.]. — Минск, 2009. — Ч. 1. — С. 352—353.

16. Кушнеров, Д.Н. Налогообложение доходов Белорусской железной дороги / Д.Н. Кушнеров // Теоретико-методологические и прикладные аспекты государственного управления : материалы XIV Респ. науч.-практ. конф. молодых ученых, аспирантов и студентов, Минск, 26—27 марта 2010 г. : в 2 ч. / Акад. упр. при Президенте Респ. Беларусь ; под общ. ред. В.А. Богуша. — Минск, 2010. — Ч. 1. — С. 185—190.

17. Кушнеров, Д.Н. Механизмы налогового стимулирования инновационной деятельности организаций / Д.Н. Кушнеров // Механизмы устойчивого развития инновационных социально-экономических систем : материалы V Междунар. науч.-практ. конф., Бобруйск, 1 апр. 2010 г. / Белорус. гос. экон. ун-т ; редкол.: В.Н. Гавриленко [и др.]. — Минск, 2010. — С. 271—273.

18. Кушнеров, Д.Н. Отдельные аспекты налогообложения доходов железной дороги от перевозок / Д.Н. Кушнеров // Научный потенциал молодежи — будущему Беларуси : материалы IV Междунар. молодеж. науч.-практ. конф.,

Пинск, 9 апр. 2010 г. / Полес. гос. ун-т ; редкол.: К.К. Шебеко [и др.]. — Пинск, 2010. — С. 235—236.

19. Кушнеров, Д.Н. Особенности налогообложения доходов Белорусской железной дороги от перевозок / Д.Н. Кушнеров // TRANS-MECH-ART-CHEM : тр. VII Междунар. науч.-практ. конф., Москва, 18—19 мая 2010 г. / Моск. гос. ун-т путей сообщ. ; под общ. ред. А.А. Выгнанова. — М., 2010. — С. 187—189.

20. Кушнеров, Д.Н. Механизм формирования доходов организаций Белорусской железной дороги и уплаты ими налогов / Д.Н. Кушнеров // Экономический рост Республики Беларусь: глобализация, инновационность, устойчивость : материалы III Междунар. науч.-практ. конф., Минск, 19—20 мая 2010 г. : в 2 т. / Белорус. гос. экон. ун-т ; редкол.: В.Н. Шимов [и др.]. — Минск, 2010. — Т. 1. — С. 246—247.

21. Кушнеров, Д.Н. Доходы Белорусской железной дороги — важная составляющая ее экономической безопасности / Д.Н. Кушнеров // Проблемы безопасности на транспорте : материалы V Междунар. науч.-практ. конф., Гомель, 25—26 нояб. 2010 г. / Белорус. гос. ун-т трансп. ; под общ. ред. В.И. Сенько. — Гомель, 2010. — С. 56—57.

22. Кушнеров, Д.Н. Преимущества и перспективы консолидированной уплаты налогов на примере Белорусской железной дороги / Д.Н. Кушнеров // Устойчивое развитие экономики: состояние, проблемы, перспективы : материалы V Междунар. науч.-практ. конф., Пинск, 28—29 апр. 2011 г. / Полес. гос. ун-т ; редкол.: К.К. Шебеко [и др.]. — Пинск, 2011. — С. 221—224.

23. Кушнеров, Д.Н. Преимущества введения института консолидированных плательщиков налогов / Д.Н. Кушнеров // Экономический рост Республики Беларусь: глобализация, инновационность, устойчивость : материалы IV Междунар. науч.-практ. конф., Минск, 19—20 мая 2011 г. : в 2 т. / Белорус. гос. экон. ун-т ; редкол.: В.Н. Шимов [и др.]. — Минск, 2011. — Т. 1. — С. 317—318.

24. Кушнеров, Д.Н. Методические подходы к введению в Республике Беларусь института консолидированных плательщиков налогов / Д.Н. Кушнеров // Экономический рост Республики Беларусь: глобализация, инновационность, устойчивость : материалы V Междунар. науч.-практ. конф., Минск, 17—18 мая 2012 г. : в 2 т. / Белорус. гос. экон. ун-т ; редкол.: В.Н. Шимов [и др.]. — Минск, 2012. — Т. 1. — С. 324—325.

Иные публикации

25. Кушнеров, Д.Н. Модель расчета цены и чистой прибыли от реализации продукции (работ, услуг) с выделенными транспортными издержками и налогами / Д.Н. Кушнеров, И.А. Еловой // Актуальные вопросы организации грузовой и коммерческой работы, экономики и маркетинга на транспорте : сб. науч. тр. / Белорус. гос. ун-т трансп. ; под ред. И.А. Елового. — Гомель, 2000. — С. 38—43.

26. Кушнеров, Д.Н. Оптимизация системы налогообложения транспорта как один из путей снижения транспортной составляющей в цене продукции / Д.Н. Кушнеров // Рынок транспортных услуг (проблемы повышения эффективности) : междунар. сб. науч. тр. / Белорус. гос. ун-т трансп. ; под ред. В.Г. Гизатуллиной. — Гомель, 2001. — Вып. 1. — С. 17—19.

27. Кушнеров, Д.Н. Пути совершенствования в рамках СНГ налоговой политики на железнодорожном транспорте / Д.Н. Кушнеров // Рынок транспортных услуг (проблемы повышения эффективности) : междунар. сб. науч. тр. / Белорус. гос. ун-т трансп. ; под ред. В.Г. Гизатуллиной. — Гомель, 2001. — Вып. 1. — С. 235—238.

28. Кушнеров, Д.Н. Влияние налоговой составляющей на формирование цены при перевозке грузов железнодорожным транспортом / Д.Н. Кушнеров // Вест. Белорус. гос. ун-т трансп.: наука и транспорт.— 2002.— № 1.— С. 77—79.

29. Кушнеров, Д.Н. Методологические аспекты построения эффективной налоговой системы / Д.Н. Кушнеров // Сборник научных трудов аспирантов и магистрантов / Белорус. гос. ун-т трансп. ; под ред. В.И. Сенько. — Гомель, 2002. — Вып. 2. — С. 106—109.

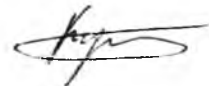
30. Кушнеров, Д.Н. Теоретические аспекты построения налоговой системы железнодорожного транспорта / Д.Н. Кушнеров // Рынок транспортных услуг (проблемы повышения эффективности) : междунар. сб. науч. тр. / Белорус. гос. ун-т трансп. ; под ред. В.Г. Гизатуллиной. — Гомель, 2004. — Вып. 2. — С. 48—52.

31. Кушнеров, Д.Н. Влияние налогов через транспортный тариф на конкурентоспособность отечественной продукции / Д.Н. Кушнеров // Рынок транспортных услуг (проблемы повышения эффективности) : междунар. сб. науч. тр. / Белорус. гос. ун-т трансп. ; под ред. В.Г. Гизатуллиной. — Гомель, 2004. — Вып. 2. — С. 223—226.

32. Кушнеров, Д.Н. Налогообложение организаций Белорусской железной дороги : учеб.-метод. пособие / Д.Н. Кушнеров. — Гомель : БелГУТ, 2010. — 94 с.

33. Кушнеров, Д.Н. Доходы Белорусской железной дороги от перевозок: порядок формирования и налогообложения : учеб.-метод. пособие / Д.Н. Кушнеров. — Гомель : БелГУТ, 2010. — 54 с.

34. Кушнеров, Д.Н. Теория и практика формирования на Белорусской железной дороге доходов от перевозок и уплаты из них налогов / Д.Н. Кушнеров // Рынок транспортных услуг (проблемы повышения эффективности) : междунар. сб. науч. тр. / Белорус. гос. ун-т трансп. ; под ред. В.Г. Гизатуллиной. — Гомель, 2010. — Вып. 3. — С. 53—59.



Кушняроў Дзмітрый Мікалаевіч

Кансалідаванае падаткаабкладанне буйных інтэграваных структур (на прыкладзе Беларускай чыгункі)

Ключавыя словы: інтэграваная структура, механізм падатковай кансалідацыі, кансалідаванае падаткаабкладанне, кансалідаваны плацельшчык падаткаў, падатковае бюджэтаванне, падатковае адміністраванне.

Мэта работы: абгрунтаванне тэарэтыка-метадалагічных асноў ўвядзення ў Рэспубліцы Беларусь інстытута кансалідаваных плацельшчыкаў падаткаў для буйных інтэграваных структур і распрацоўка практычных рэкамендацый па адаптацыі дадзенага механізму на чыгуначным транспарце.

Метады даследавання: параўнанне, фармалізаванне, абстрагаванне, мадэляванне, аналіз і сінтэз, метады дэдукцыі.

Атрыманыя вынікі і іх навізна: распрацаваны тэарэтычныя аспекты і метадычныя падыходы, неабходныя для ўвядзення ў Рэспубліцы Беларусь інстытута кансалідаваных плацельшчыкаў падаткаў, удасканалены метадычныя падыходы да планавання на чыгунцы фінансавых вынікаў дзейнасці кансалідаванага плацельшчыка, распрацаваны механізм падатковай кансалідацыі па падатках на даданую вартасць і на прыбытак, а таксама метадыка кансалідаванага падаткаабкладання для Беларускай чыгункі, распрацавана метадыка падатковага бюджэтавання для кансалідаваных плацельшчыкаў падаткаў.

Ступень выкарыстання: вынікі праведзенага даследавання выкарыстоўваюцца ў дзейнасці Беларускай чыгункі, а таксама ў вучэбным працэсе УА «Беларускі дзяржаўны ўніверсітэт транспарту» і Інстытута павышэння кваліфікацыі і перападрыхтоўкі кіраўнікоў і спецыялістаў транспартнага комплексу Рэспублікі Беларусь.

Галіна прымянення: распрацаваныя тэарэтычныя палажэнні могуць быць выкарыстаны пры распрацоўцы механізму ўвядзення ў Рэспубліцы Беларусь інстытута кансалідаваных плацельшчыкаў падаткаў, метадычныя — у практычнай дзейнасці працаўнікоў чыгуначнага транспарту, а таксама ў вучэбным працэсе вышэйшых навучальных устаноў Рэспублікі Беларусь.

РЕЗЮМЕ

Кушнеров Дмитрий Николаевич

Консолидированное налогообложение крупных интегрированных структур (на примере Белорусской железной дороги)

Ключевые слова: интегрированная структура, механизм налоговой консолидации, консолидированное налогообложение, консолидированный плательщик налогов, налоговое бюджетирование, налоговое администрирование.

Цель работы: обоснование теоретико-методологических основ введения в Республике Беларусь института консолидированных плательщиков налогов для крупных интегрированных структур и разработка практических рекомендаций по адаптации данного механизма на железнодорожном транспорте.

Методы исследования: сравнение, формализация, абстрагирование, моделирование, анализ и синтез, метод дедукции.

Полученные результаты и их новизна: разработаны теоретические аспекты и методические подходы, необходимые для введения в Республике Беларусь института консолидированных плательщиков налогов, усовершенствованы методические подходы к планированию на железной дороге финансовых результатов деятельности консолидированного плательщика, разработаны механизм налоговой консолидации по налогам на добавленную стоимость и на прибыль, а также методика консолидированного налогообложения для Белорусской железной дороги, разработана методика налогового бюджетирования для консолидированных плательщиков налогов.

Степень использования: результаты проведенного исследования используются в деятельности Белорусской железной дороги, а также в учебном процессе УО «Белорусский государственный университет транспорта» и Института повышения квалификации и переподготовки руководителей и специалистов транспортного комплекса Республики Беларусь.

Область применения: разработанные теоретические положения могут быть использованы при разработке механизма введения в Республике Беларусь института консолидированных плательщиков налогов, методические — в практической деятельности работников железнодорожного транспорта, а также в учебном процессе высших учебных заведений Республики Беларусь.

SUMMARY

Kushnerov Dmitrij Nikolaevich

Consolidated taxation of integrated structures (on an example of Belarusian railway)

Key words: integrated structure, mechanism of tax consolidation, consolidated taxation, consolidated tax-payer, budgeting of taxes, tax administration.

Aims of the research: ground of theory methodological bases of introduction of the consolidated tax-payers institute for big integrated structures in the Republic of Belarus and work out of practice recommendations of this mechanism adaptation at railway transport.

Research methods: comparison, formalization, abstraction, modeling, analyses and synthesis, method of deduction.

Results obtained and their novelty: the theoretical aspects and method approaches for introduction of institute of the consolidated tax-payers in the Republic of Belarus are worked out, the method approaches to planning the tax base at railway, which admit the consolidation, are improved, the tax consolidation on VAT and on profit are worked out, so the methods of consolidated taxation for the Belarusian railway, the methods of tax budgeting for consolidated tax-payers are developed.

Application: the results of carried out researches are used on Belarusian railway, are introduced in academic process of the Belorussian State University of Transport and the career guidance institute of chiefs and specialists of transport complex of the Republic of Belarus.

Application area: worked out theoretical statements can be applied when introduction of mechanism of consolidated tax-payers institute in the Republic of Belarus, worked out method statements can be applied to practical activities of the railway workers and to academic process in Belorussian high schools.

Редактор *Е.Г. Сазончик*
Корректор *О.С. Сафронова*
Технический редактор *О.В. Амбарцумова*
Компьютерный дизайн *Н.А. Лиходиевская*

Подписано в печать 27.06.2012. Формат 60×84/16. Бумага офсетная. Гарнитура Times New Roman. Офсетная печать. Усл. печ. л. 1,6. Уч.-изд. л. 1,4. Тираж 66 экз. Заказ 160

УО «Белорусский государственный экономический университет».
Лицензия издательская № 02330/0494500 от 08.04.2009.
220070, Минск, просп. Партизанский, 26.

Отпечатано в УО «Белорусский государственный экономический университет».
Лицензия полиграфическая № 02330/0494173 от 03.04.2009.
220070, Минск, просп. Партизанский, 26.