

Вестник Евразийской науки / The Eurasian Scientific Journal <https://esj.today>

2022, №5, Том 14 / 2022, No 5, Vol 14 <https://esj.today/issue-5-2022.html>

URL статьи: <https://esj.today/PDF/29ECVN522.pdf>

Ссылка для цитирования этой статьи:

Кожевников, Е. Б. Методический подход к распределению налоговой прибыли и системного (синергетического) налогового эффекта между участниками интегрированной бизнес-структуры / Е. Б. Кожевников // Вестник евразийской науки. — 2022. — Т. 14. — № 5. — URL: <https://esj.today/PDF/29ECVN522.pdf>

For citation:

Kozhevnikov E.B. Methodical approach to distribution of tax profits and systemic (synergistic) tax effect between participants of the integrated business structure. *The Eurasian Scientific Journal*, 14(5): 29ECVN522. Available at: <https://esj.today/PDF/29ECVN522.pdf>. (In Russ., abstract in Eng.).

Кожевников Евгений Борисович

ФГБОУ ВО «Алтайский государственный технический университет имени И.И. Ползунова»
Рубцовский индустриальный институт, Рубцовск, Россия
Старший преподаватель кафедры «Экономика и управление»
E-mail: evgeny-2004@bk.ru
РИНЦ: https://elibrary.ru/author_profile.asp?id=758718

Методический подход к распределению налоговой прибыли и системного (синергетического) налогового эффекта между участниками интегрированной бизнес-структуры

Аннотация. Статья посвящена распределению налоговой прибыли и системного (синергетического) налогового эффекта, полученных в результате совместной деятельности участников интегрированной бизнес-структуры.

Распределение системного (синергетического) налогового эффекта производится поэтапно. При распределении системного (синергетического) налогового эффекта учитываются риски включения участника в план выездной налоговой проверки.

Автор предлагает распределять системный (синергетический) налоговый эффект в зависимости от значений налоговой нагрузки, рентабельности активов, рентабельности продаж.

Для расчета налоговой нагрузки предлагается использовать методику, позволяющую оценить реальную налоговую нагрузку на интегрированную бизнес-структуру и на её участников, применяющих общий и специальные режимы налогообложения.

Налоговая нагрузка участника также рассчитывается по методике ФНС России.

Автор отмечает, что справедливое распределение системного (синергетического) налогового эффекта должно происходить с учетом влияния на показатели внутригрупповых операций (внутреннего оборота).

При расчете рентабельности активов, при убыточной деятельности, предлагается использовать показатель чистой продукции (вновь созданной стоимости).

Поэтапное распределение системного (синергетического) налогового эффекта между участниками интегрированной бизнес-структуры позволило получить различные варианты его оценки для каждого участника. Системный (синергетический) налоговый эффект в любой из оценок может быть использован для решения экономических задач.

Автор предлагает распределять налоговую прибыль пропорционально величине налоговых затрат (общей сумме обязательств участника перед бюджетными и внебюджетными фондами).

Автор делает вывод, что использование данного подхода позволяет оценить налоговую деятельность участников, уменьшает дисбаланс экономических отношений внутри интегрированной бизнес-структуры, положительно сказываясь на эффективности её функционирования в целом.

Ключевые слова: интегрированная бизнес-структура; системный (синергетический) налоговый эффект; налоговая нагрузка; рентабельность активов; рентабельность продаж; вновь созданная стоимость; баланс интересов; критерии оценки рисков выездной налоговой проверки

Введение

В условиях глубокой неопределенности устойчивое функционирование предприятий невозможно без учета, оценки и управления рисками. Эффективное управление рисками позволяет улучшить конкурентоспособность бизнеса, повысить финансовую устойчивость, снизить негативное воздействие внешних и внутренних факторов.

Управление рисками применимо ко всем уровням организации, ее особым функциям, отдельным проектам, видам деятельности, бизнес-процессам. Оно не должно быть изолировано от остальной управленческой деятельности в организации [1], а полноценно интегрировано во все бизнес-процессы и направления её деятельности.

В процессе своего функционирования хозяйствующий субъект вступает в отношения с государством и взаимодействует, в том числе, с фискальными органами. Одними из самых важных являются отношения с налоговыми органами. Они затрагивают систему платежей в государственный бюджет и во внебюджетные государственные фонды.

Налоги по своей экономической сути представляют источник доходов государства (поэтому государство напрямую заинтересовано в увеличении их объема), тогда как для налогоплательщика налоги — это неэффективное расходование средств, тормоз экономического развития, вследствие чего налогоплательщик заинтересован в снижении их объема [2].

Экономическая и правовая основа налоговых отношений является объектом налогового контроля [3].

Налоговым законодательством определен перечень форм налогового контроля, которыми являются: налоговые проверки, получение объяснений налогоплательщиков, проверки данных учета и отчетности, осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также другие формы, предусмотренные НК РФ (абз. 2 ч. 1 ст. 82 НК РФ¹).

¹ Налоговый Кодекс Российской Федерации. Часть вторая. Текст с изменениями и дополнениями по состоянию на 01.09.2022. [Электронный ресурс] // ИПС «Консультант плюс».

Основной и наиболее эффективной формой налогового контроля являются выездные налоговые проверки [4].

Оценочные критерии рисков для налоговых органов при принятии решения о проведении выездной налоговой проверки приведены в приложении 2 к Приказу ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@². К ним, в частности, относятся налоговая нагрузка, рентабельность проданных товаров (продукции, работ, услуг) и рентабельность активов.

Учет налоговых рисков актуализируется в условиях интеграционного взаимодействия предприятий.

Налоговое структурирование группы компаний позволяет оптимизировать налоговые выплаты, в первую очередь за счет использования оптимальных, для каждого участника интеграции, режимов налогообложения и сочетания их в выгодных и законных схемах.

Для налогового органа структурирование бизнеса воспринимается как его дробление не в целях ведения предпринимательской деятельности, а с целью создания видимости деятельности нескольких самостоятельных налогоплательщиков, прикрывающих деятельность одного налогоплательщика, приводящее к уменьшению налоговой нагрузки и получению необоснованной налоговой выгоды³.

Налоговая проверка, проводимая в отношении группы компаний, преследует цель определить единую взаимосвязь между её участниками и установить преследовал ли данный формат ведения предпринимательской деятельности цель снижения налоговой (фискальной) нагрузки или необоснованное получение преференций по налоговым платежам [4].

Правильное выстраивание взаимодействия по вопросам налогообложения внутри группы компаний позволяет получить системный (синергетический) налоговый эффект, который является составной частью общего системного (синергетического) эффекта.

Эффект синергии принято описывать в виде формул: « $1 + 1 = 3$ », « $2 + 2 > 4$ » и « $2 + 2 + \text{синергетический эффект} = 5$ » [5].

В то же время, отсутствие координации действий участников группы, игнорирование внутри групповых налоговых рисков приводит к появлению эффекта диссинергии. Его можно выразить как $2 + 2 = 3$ [6].

Таким образом, для формирования системы взаимовыгодных экономических отношений между участниками интегрированной бизнес-структуры, необходим такой подход, который бы координировал налоговую деятельность участников объединения, снижал напряженность в налоговых отношениях между ними, ориентировал их налоговую деятельность на получение максимальной налоговой прибыли, уменьшал дисбаланс экономических отношений внутри корпорации, повышал эффективность функционирования системы корпоративного налогового управления, положительно сказываясь на эффективности функционирования интегрированной бизнес-структуры в целом. Для этого подход должен предусматривать решение задачи распределения налоговой прибыли и системного (синергетического) налогового эффекта, получаемых в результате совместной деятельности участников интегрированной бизнес-структуры.

² Приказ ФНС РФ от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» [Электронный ресурс] // ИПС «Консультант плюс».

³ Письмо ФНС России от 29.12.2018 № ЕД-4-2/25984 «О злоупотреблениях налоговыми преимуществами, установленными для малого бизнеса» [Электронный ресурс] // ИПС «Консультант плюс».

Целью исследования стала разработка методического подхода к распределению налоговой прибыли и системного (синергетического) налогового эффекта между участниками интегрированной бизнес-структуры, учитывающая налоговые риски и сохраняющая баланс интересов всех участников интегрированной бизнес-структуры.

Научная новизна настоящего исследования заключается в разработке методического подхода к распределению налоговой прибыли и системного (синергетического) налогового эффекта между участниками интегрированной бизнес-структуры, включающего расчет показателей, учитывающих риски попадания её участников под контрольные мероприятия со стороны налоговых органов и влияние на уровень показателей внутригруппового взаимодействия участников интеграции.

Общедоступные критерии самостоятельной оценки рисков, используемые налоговыми органами в процессе отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок, представлены в публикациях Орловой О.Е. [7], Семенихина В.В. [8], Фомина Л. [9] и других авторов.

Вопросы достижения системного (синергетического) эффекта рассматриваются в трудах: Ансоффа И. [10], Авдониной С.Г. [11], Скоча А.В. [12], Хасанова Р.Х. [13] и других авторов.

Особенности распределения системного (синергетического) эффекта в условиях объединения бизнесов изучались в работах Титова В.В. [14–16].

Методы и материалы

В ходе исследования применялись методы сравнения и обобщения теоретических и практических материалов.

Результаты и обсуждение

Условия интеграционного взаимодействия хозяйствующих субъектов требуют учета интересов каждого участника интегрированной бизнес-структуры. Система взаимовыгодных экономических отношений между ними должна предусматривать возможность определения и распределения налоговой прибыли и системного (синергетического) налогового эффекта, получаемых в результате совместной деятельности участников интеграции.

Результатом налоговой деятельности будет выступать налоговая прибыль.

Результат налоговой деятельности интегрированной бизнес-структуры обозначается через S_f . Результат налоговой деятельности участника интегрированной бизнес-структуры обозначается через S^* . Величина S_f включает суммарное значение S^* ($\sum S^*$) всех участников и системный (синергетический) налоговый эффект, который обозначается через ΔS .

Для решения задачи распределения ΔS между участниками используется пропорциональное распределение S^* к $\sum S^*$, т. е. определяется вклад каждого участника (d_f). В результате получается оценка системного (синергетического) налогового эффекта в значении ΔS^* . Данное значение не учитывает индивидуальную налоговую нагрузку участников, поэтому справедливым будет распределение синергетического налогового эффекта между участниками корпорации пропорционально величине налоговой нагрузки.

Величина налоговой нагрузки для участников, применяющих общую систему налогообложения (ОСНО), рассчитывается выражением (1), для участников, применяющих упрощенную систему налогообложения (УСН) и систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (ЕСХН) — выражением (3), а для интегрированной бизнес-структуры — выражением (5).

$$НН_{БЕ}^{ОСНО} = \frac{АНН}{ДС} \times 100\% , (1)$$

где $АНН$ — общая сумма обязательств участника, применяющего ОСНО, перед бюджетными и внебюджетными фондами, возникших в процессе ведения деятельности за календарный год, вне зависимости от того, является ли этот участник налогоплательщиком (плательщиком) или налоговым агентом. Данное значение включает также в расчет недоимку, пени и штрафы по вышеуказанным платежам; $ДС$ - добавленная стоимость, расчет которой имеет следующий вид:

$$ДС = АО + (ФОТ + ВП) + НП + ПР , (2)$$

где $АО$ - амортизационные отчисления, $ФОТ$ - фонд оплаты труда, $ВП$ - платежи во внебюджетные фонды, $НП$ - все налоги, уплачиваемые предприятием, $ПР$ - прибыль организации после налогообложения.

$$НН_{БЕ}^{СНР} = \frac{АНН_{СНР}}{ДС_{СНР}} \times 100\% , (3)$$

где $АНН_{СНР}$ — общая сумма обязательств перед бюджетными и внебюджетными фондами, возникших в процессе ведения деятельности за календарный год, вне зависимости от того, является ли участник налогоплательщиком (плательщиком) или налоговым агентом, включающая также в расчет недоимку, пени и штрафы по данным платежам; $ДС_{СНР}$ — показатель «добавленная стоимость», учитывающий условия применения специальных налоговых режимов. Показатель $ДС_{СНР}$ определяется следующим выражением:

$$ДС_{СНР} = P_{ОСН} + (ФОТ + ВП) + НП + ПР , (4)$$

где $P_{ОСН}$ — расходы на приобретение (создание самим налогоплательщиком) основных средств и нематериальных активов, учитываемые в порядке, предусмотренном УСН или ЕСХН, $ФОТ$ - начисленный фонд оплаты труда, $ВП$ - начисленные платежи во внебюджетные фонды за налоговый период, $НП$ - налоговые платежи, включая единый налог, исчисляемый при применении УСН или ЕСХН, а также НДС в случае отсутствия освобождения от его уплаты, $ПР$ - прибыль организации после налогообложения.

$$НН_{ИБС} = \frac{АНН_{ИБС}}{ДС_{ИБС}} \times 100\% , (5)$$

где $АНН_{ИБС}$ — общая сумма обязательств перед бюджетными и внебюджетными фондами, возникших в процессе ведения деятельности за календарный год, вне зависимости от того, является ли интегрированная бизнес-структура налогоплательщиком (плательщиком) или налоговым агентом, включающая также в расчет недоимку, пени и штрафы по данным платежам; $ДС_{ИБС}$ — модифицированный показатель добавленной стоимости интегрированной бизнес-структуры, который определяется выражением (6):

$$ДС_{ИБС} = (АО + P_{ОСН}) + (ФОТ + ВП) + НП + ПР . (6)$$

Расшифровка соответствующих элементов формулы (6) приведена выше.

При наличии в составе интегрированной бизнес-структуры индивидуального предпринимателя, применяющего специальные режимы налогообложения, в расчет включается налоговая нагрузка, рассчитанная как соотношение суммы обязательств перед бюджетными и внебюджетными фондами и добавленной стоимости.

Сначала сравнивается величина налоговой нагрузки каждого участника (HH_{BE}) с общегрупповой величиной ($HH_{ИБС}$). Для участников, у которых $HH_{BE} > HH_{ИБС}$, компенсируется часть системного (синергетического) налогового эффекта в соответствующем размере $Z_1 = \Delta S \times (HH_{BE} - HH_{ИБС})$. Затем оставшаяся часть системного (синергетического) налогового эффекта (ΔS^*) перераспределяется между всеми участниками пропорционально значению $\sum S^*$.

Можно сказать, что задача решена, однако при её решении не учитываются риски включения участника в план выездных налоговых проверок и доначисления налогов, сборов пеней и штрафов по их результатам. В связи с чем возникает необходимость оценки этих рисков и перераспределения системного (синергетического) налогового эффекта между участниками интегрированной бизнес-структуры уже с их учетом.

Для налогового органа одним из ключевых показателей при планировании выездных налоговых проверок является налоговая нагрузка хозяйствующего субъекта. В качестве нормативного показателя ФНС использует средний уровень налоговой нагрузки, сложившийся в конкретной отрасли. Сравнение фактического показателя налоговой нагрузки участника ($HH_{BE\phi}^{ФНС}$) с нормативным показателем ($HH_H^{ФНС}$) позволяет оценить вероятность проведения в отношении него выездной налоговой проверки.

Для этого налоговая нагрузка каждого участника интегрированной бизнес-структуры рассчитывается согласно методике Минфина и определяется выражением (7) [17]:

$$HH_{BE\phi}^{ФНС} = \frac{\sum HC}{\sum D}, \quad (7)$$

где $\sum HC$ — сумма налоговых платежей, $\sum D$ — сумма выручки хозяйствующего субъекта.

Если индивидуальная налоговая нагрузка участника, рассчитанная по методике Минфина, ниже нормативного (среднеотраслевого) показателя ($HH_{BE\phi}^{ФНС} < HH_H^{ФНС}$), то участник попадает в зону риска выездной налоговой проверки.

Взаимодействие предприятий между собой внутри интегрированной бизнес-структуры приводит к возникновению внутригрупповых операций. Расчеты по таким операциям происходят, как правило, на взаимовыгодных условиях, что может оказать значительное влияние на размер налоговых обязательств.

Для справедливого распределения системного (синергетического) налогового эффекта необходимо определить влияние внутригрупповых операций (внутреннего оборота) на индивидуальную налоговую нагрузку участников интегрированной бизнес-структуры. Рассчитывается индивидуальная налоговая нагрузка участника, исключая из показателей, операции по внутреннему обороту ($HH_{BE\phi TO}^{ФНС}$).

Сравнение $НН_{БЕ_{ВГО}}^{\Phi HC}$ с $НН_{БЕ_{\Phi}}^{\Phi HC}$ позволит определить влияние внутригрупповых операций на размер налоговой нагрузки и установить привели ли внутригрупповые операции к тому, что участник попал в зону риска выездной налоговой проверки по данному показателю.

С участников, налоговая нагрузка которых выросла за счет внутригрупповых операций ($НН_{БЕ_{ВГО}}^{\Phi HC} > НН_H^{\Phi HC}$), часть системного (синергетического) налогового эффекта снимается. Он компенсируется тем участникам, снижение налоговой нагрузки которых получено за счет внутригруппового оборота ($НН_{БЕ_{ВГО}}^{\Phi HC} < НН_H^{\Phi HC}$). Компенсировать системный (синергетический) налоговый эффект следует при условии попадания участника интегрированной бизнес-структуры в зону риска выездной налоговой проверки.

Для участников со значением $НН_{БЕ_{ВГО}}^{\Phi HC} > НН_H^{\Phi HC}$ определяется разница между налоговой нагрузкой, рассчитанной по методике ФНС, исходя из фактических данных и налоговой нагрузки, рассчитанной по той же методике, но исключающей внутренний товарооборот ($НН_{БЕ_{\Phi}}^{\Phi HC} - НН_{БЕ_{ВГО}}^{\Phi HC}$). Далее определяется часть системного (синергетического) налогового эффекта (Z_2), подлежащая снятию с участников, у которых фактическое значение налоговой нагрузки выше нормативного ($НН_{БЕ_{ВГО}}^{\Phi HC} > НН_H^{\Phi HC}$). Для этого системный (синергетический) налоговый эффект в оценке ΔS_1 по необходимому участнику умножается на разницу, полученную при сравнении $НН_{БЕ_{\Phi}}^{\Phi HC}$ с $НН_{БЕ_{ВГО}}^{\Phi HC}$.

Полученная в результате снятия сумма (Z_2) перераспределяется между участниками, имеющими значения $НН_{БЕ_{ВГО}}^{\Phi HC} < НН_H^{\Phi HC}$. При распределении учитывается вклад необходимого участника (d_f). Тогда часть системного (синергетического) налогового эффекта, подлежащая распределению, составит значение $Z_2 \times d_f$. Если участник попадает в зону риска выездной налоговой проверки вне зависимости от влияния внутригрупповых операций, то системный (синергетический) налоговый эффект с него не снимается и не компенсируется. Таким образом, I_1 показывает сумму системного (синергетического) налогового эффекта, подлежащую снятию с одних и распределению другим участникам интегрированной бизнес-структуры. Новая оценка системного (синергетического) налогового эффекта будет определяться выражением (8):

$$\Delta S_2 = \Delta S_1 + I_1 \cdot (8)$$

Концепция планирования выездных налоговых проверок предлагает также в качестве оценки рисков использовать показатели рентабельности.

Согласно Концепции системы планирования выездных налоговых проверок, предприятие подпадает под контрольные мероприятия со стороны налоговых органов в случаях значительного отклонении уровня рентабельности продаж ($R_{П}^{\Phi}$) и рентабельности активов ($R_{А}^{\Phi}$) от среднеотраслевого (среднестатистического) уровня. Данная норма распространяется на предприятие, выступающее плательщиком налога на прибыль, т.е. применяющее общую систему налогообложения (ОСНО). Участники интегрированной бизнес-структуры, как правило, являются технологически взаимосвязанными контрагентами, поэтому в данном методическом подходе, вышеуказанная норма будет применяться и к предприятиям — участникам, применяющим специальные налоговые режимы. Это поставит их в равные условия с точки зрения распределения системного (синергетического) налогового эффекта и позволит

учесть риски занижения одного или нескольких налогов в случае наличия взаимозависимости, определяемой нормами п.2 ст. 105.1 и п.7 ст. 105.1 НК РФ [17].

Для участников интегрированной бизнес-структуры расчет рентабельности продаж важен с целью оценки рисков доначисления налогов, связанных с ценами по внутригрупповым операциям [17].

При реализации продукции (товаров, работ, услуг) между участниками, к примеру, по технологической цепочке производства, цена сделки между ними, по отношению к уровню цен с незаинтересованными контрагентами (рыночных цен), может быть завышена или занижена. В результате — это отразится на показателе рентабельности продаж для обоих участников.

Риск включения участника интегрированной бизнес-структуры в план выездных налоговых проверок возникает в случае если рентабельность продаж R_{Π}^{Φ} отклоняется в сторону уменьшения от среднеотраслевого показателя ($R_{\Pi}^{\Phi_{НС}}$) более чем на 10% ($R_{\Pi}^{\Phi} < R_{\Pi}^{\Phi_{НС}} - (R_{\Pi}^{\Phi_{НС}} \times 10\%)$). В дальнейших расчетах выражение $R_{\Pi}^{\Phi_{НС}} - (R_{\Pi}^{\Phi_{НС}} \times 10\%)$ обозначается через $R_{\Pi}^{\Phi_{НС}^N}$ [17].

С участника, с фактическим значением рентабельности продаж выше среднеотраслевого значения ($R_{\Pi}^{\Phi} > R_{\Pi}^{\Phi_{НС}^N}$), снимается часть синергетического налогового эффекта и компенсируется участнику с рентабельностью продаж ниже среднеотраслевого показателя ($R_{\Pi}^{\Phi} < R_{\Pi}^{\Phi_{НС}^N}$).

Чтобы провести дальнейшее справедливое распределение системного (синергетического) налогового эффекта между участниками интегрированной бизнес-структуры, учитывая рентабельности продаж каждого из них, необходимо выбрать основу распределения системного (синергетического) налогового эффекта.

Рентабельность продаж — это один из показателей, который характеризует эффективность финансовой деятельности предприятия. При его расчёте используется прибыль от продажи продукции (товаров, работ, услуг). Для предприятий, участников интегрированной бизнес-структуры, прибыль от продаж включает в себя прибыль от продаж от внутригрупповых операций ($\Pi_{ОП}^{БГО}$) и прибыль от продаж от операций с внешними контрагентами ($\Pi_{ОП}^{БО}$).

Как отмечалось ранее, на результаты налоговой деятельности участника значительное влияние могут оказать внутригрупповые операции.

Поэтому представляется целесообразным при распределении системного (синергетического) налогового эффекта использовать прибыль от продаж, исключив из нее внутригрупповые операции.

Рассчитывается рентабельность продаж каждого участника, исключив внутренний оборот ($R_{\Pi}^{\Phi_{БГО}}$). Определяется влияние внутригрупповых операций на изменение рентабельности продаж участника. Снятие системного (синергетического) налогового эффекта производится с участников, внутригрупповые операции которых увеличили рентабельность продаж, и компенсируется участникам, рентабельность продаж которых снизилась за счет внутригрупповых операций. Выражением $R_{\Pi}^{\Phi_{БГО}} - R_{\Pi}^{\Phi_{НС}^N}$ определяется на сколько процентных пунктов рентабельность продаж, без учета внутреннего товарооборота, выше или ниже нормативного значения. Сумма частичной компенсации системного (синергетического) налогового эффекта участникам рассчитывается с помощью формулы:

$$Z_3 = \Delta S \times (R_{\Pi}^{\Phi_{БГО}} - R_{\Pi}^{\Phi_{НС}^N}). \quad (9)$$

Учитывая, что базой распределения системного (синергетического) налогового эффекта выступает $\Pi_{ОП}^{BGO}$, рассчитается вклад каждого участника ($d_{ОП}^{BGO}$) в $\Pi_{ОП}^{BGO}$. Системный (синергетический) налоговый эффект ΔS распределяется соответствующему значению $d_{ОП}^{BGO}$. С каждого участника часть системного (синергетического) налогового эффекта снимается выражением $Z_3 \times d_{ОП}^{BGO}$. Сумма корректировки системного (синергетического) налогового эффекта по каждому участнику составит значение I_2 . Сумма ΔS_2 и I_2 дает новую оценку системного (синергетического) налогового эффекта (ΔS_3).

Также в качестве оценки риска включения предприятия в план выездной налоговой проверки выступает рентабельность активов предприятия. Значение уровня рентабельности активов предприятия не должно отличаться от среднеотраслевого показателя более чем на 10% ($R_A^{\Phi HC^N}$). Т.е. участник объединения попадает в зону риска при наличии неравенства $R_A^{\Phi} < R_A^{\Phi HC} - (R_A^{\Phi HC} \times 10\%)$ или $R_A^{\Phi} < R_A^{\Phi HC^N}$ [17]. В этом случае ему компенсируется часть системного (синергетического) налогового эффекта, снятого с участников, чья рентабельность активов выше нормативного значения.

Рассчитывается рентабельность активов каждого участника объединения, исключая внутригрупповые операции ($R_A^{\Phi BGO}$) и определяется влияние внутригрупповых операций на показатель рентабельности активов. Системный (синергетический) налоговый эффект снимается с участников, рентабельность активов которых выросла за счет влияния внутригрупповых операций и компенсируется, соответственно, тем, рентабельность которых снизилась за счет их влияния ($R_A^{\Phi BGO} - R_A^{\Phi HC^N}$).

Сумма компенсации части системного (синергетического) эффекта составит значение Z_3 , рассчитанное выражением $Z_3 = \Delta S \times (R_A^{\Phi BGO} - R_A^{\Phi HC^N})$.

Рентабельность активов для оценки рисков попадания под контрольные мероприятия со стороны ФНС рассчитывается как соотношение сальдированного финансового результата и стоимости активов организаций. Поэтому в качестве базы распределения используется размер чистой прибыли участников, исключив внутригрупповые операций ($\Pi_{Ч}^{BGO}$).

Вклад каждого участника в $\Pi_{Ч}^{BGO}$ обозначается через $d_{\Pi_{Ч}}^{BGO}$. Системный (синергетический) налоговый эффект ΔS распределяется соответствующему значению $d_{\Pi_{Ч}}^{BGO}$, т.е. $\Delta F \times d_{\Pi_{Ч}}^{BGO}$. Часть системного (синергетического) налогового эффекта снимается с необходимых участников с учетом их вклада ($d_{\Pi_{Ч}}^{BGO}$), используя выражение $Z_3 \times d_{\Pi_{Ч}}^{BGO}$.

Результат перераспределения системного (синергетического) налогового эффекта между участниками составит I_3 . Новая оценка системного (синергетического) налогового эффекта рассчитывается выражением:

$$\Delta S_4 = \Delta S_3 + I_3. (10)$$

По итогам деятельности у участника интегрированной бизнес-структуры может образоваться убыток. Тогда доля чистой прибыли от операций сторонним контрагентам ($d_{\Pi_{Ч}}^{BGO}$) по убыточным предприятиям будет иметь отрицательное значение. Использование показателя чистой прибыли в этом случае нарушает баланс интересов участников группы и дальнейшее решение задачи теряет смысл.

Для дальнейшего решения данной задачи можно использовать показатель чистой продукции (вновь созданной стоимости). Чистая продукция является конечным результатом деятельности предприятий и их объединения в целом. Поэтому распределение системного (синергетического) налогового эффекта пропорционально вновь созданной стоимости (BCC) является наиболее правильным. Для обоснованного распределения системного (синергетического) налогового эффекта между участниками необходимо рассчитать вновь созданную стоимость, полученную в результате внутригрупповых операций (BCC^{BGO}).

Перераспределение системного (синергетического) налогового эффекта с использованием BCC происходит аналогично варианту с использованием $П_q^{BGO}$ и $П_{оп}^{BGO}$.

Определяется вклад каждого участника d_{BCC}^{BGO} в показателе BCC^{BGO} . Выражением $\Delta S \times d_{BCC}^{BGO}$ распределяется системный (синергетический) налоговый эффект между участниками. Снятие части системного (синергетического) налогового эффекта осуществляется с помощью выражения $Z_3 \times d_{BCC}^{BGO}$. Значение I_3' покажет результат перераспределения системного (синергетического) налогового эффекта между участниками интегрированной бизнес-структуры. Новая оценка системного (синергетического) налогового эффекта будет определяться выражением:

$$\Delta S_4' = \Delta S_3 + I_3'. \quad (11)$$

Поэтапное распределение системного (синергетического) налогового эффекта, с учетом критериев оценки рисков выездной налоговой проверки представлено в виде схемы (рис. 1).

Налоговую прибыль предлагается распределить пропорционально налоговым затратам (общей сумме обязательств участника перед бюджетными и внебюджетными фондами).

Определяется вклад каждого участника $d_{АНН}$ в показателе $АНН$ ($АНН_{СНР}$). Выражением $\sum S^* \times d_{АНН}$ распределяется налоговая прибыль между участниками. Значение S_1 показывает результат перераспределения налоговой прибыли между участниками интегрированной бизнес-структуры.

Для практической апробации рассмотренного подхода была выбрана агропромышленная интегрированная бизнес-структура Алтайского края.

В состав исследуемого агроформирования входят четыре предприятия.

Первый участник занимается переработкой сельскохозяйственного сырья, производством комбикормов, применяет общую систему налогообложения.

Второй участник занимается производством сельскохозяйственного сырья, сбытовой и посреднической деятельностью, применяет общую систему налогообложения.

Третий участник оказывает транспортные услуги, занимается переработкой сельскохозяйственного сырья, производством комбикормов. Применяет упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов.

Четвертый участник занимается производством сельскохозяйственного сырья, является плательщиком единого сельскохозяйственного налога (ЕСХН), используется в качестве стабильной сырьевой базы.

Поэтапное распределение системного (синергетического) налогового эффекта представлено в таблицах 1-5.

Таблица 1

Распределение системного (синергетического) налогового эффекта между участниками интегрированной бизнес-структуры по показателю d_f

Участник	S^*	ΔS	$d_f = \frac{S^*}{\sum S^*}$	ΔS^*
Участник 1	456	-	0,6191	259,40
Участник 2	87	-	0,1186	49,69
Участник 3	2	-	0,0030	1,26
Участник 4	191	-	0,2593	108,65
\sum	736	419	1	419

Составлено автором

Таблица 2

Распределение системного (синергетического) налогового эффекта между участниками интегрированной бизнес-структуры по показателю HH_{BE}

Участник	HH_{BE}	$(HH_{BE} - HH_{ИБС})$	$Z_1 = \Delta S \times (HH_{BE} - HH_{ИБС})$
Участник 1	29,60	6,96	29,16
Участник 2	53,43	30,79	129,01
Участник 3	32,68	10,04	42,07
Участник 4	3,65	-	-
\sum	$HH_{ИБС} = 22,64$	-	200,24

Участник	$(\Delta S - Z_1)$	$(\Delta S - Z_1) \times d_f$	$\Delta S_1 = Z_1 + ((\Delta S - Z_1) \times d_f)$
Участник 1	-	135,43	164,59
Участник 2	-	25,94	154,95
Участник 3	-	0,66	43,73
Участник 4	-	56,73	56,73
\sum	218,76	218,76	419

Составлено автором

Таблица 3

Распределение системного (синергетического) налогового эффекта между участниками интегрированной бизнес-структуры по показателю $HH_{BE\Phi}^{\Phi HC}$

Участник	$HH_{BE\Phi}^{\Phi HC}$	$HH_H^{\Phi HC}$	$HH_{BE\Phi}^{\Phi HC} < HH_H^{\Phi HC}$	$HH_{BE\Phi GO}^{\Phi HC}$	$(HH_{BE\Phi}^{\Phi HC} - HH_{BE\Phi GO}^{\Phi HC})$
Участник 1	3,36	14,9	$3,36 < 14,9$	5,08	-
Участник 2	24,76	2,4	$24,76 > 2,4$	52,87	28,11
Участник 3	31,65	2,4	$31,65 > 2,4$	43,71	12,06
Участник 4	1,96	3,6	$1,96 < 3,6$	10,05	-
\sum	-	-	-	-	-

Участник	$Z_2 = \Delta S_1 \times (HH_{BE\Phi}^{\Phi HC} - HH_{BE\Phi GO}^{\Phi HC})$	$(Z_2 \times d_f)$	$Z_2 - (Z_2 \times d_f)$	I_1	$\Delta S_2 = \Delta S_1 + I_1$
Участник 1	-	-	-	0	164,59
Участник 2	43,56	-	-	-43,56	111,39
Участник 3	5,15	-	-	-5,15	37,58
Участник 4	-	-	-	+48,71	105,44
\sum	48,71	-	-	0	419

Составлено автором

Таблица 4

Распределение системного (синергетического) налогового эффекта между участниками интегрированной бизнес-структуры по показателю R_{II}^{Φ}

Участник	R_{II}^{Φ}	$R_{II}^{\Phi HC}$	$R_{II}^{\Phi HC^N} = R_{II}^{\Phi HC} - (R_{II}^{\Phi HC} \times 10\%)$	$R_{II}^{\Phi} < R_{II}^{\Phi HC^N}$	$\Delta S_3 = \Delta S_2$
Участник 1	25,04	8,10	7,29	$25,04 > 7,29$	164,59
Участник 2	15,19	10,5	9,45	$15,19 > 9,45$	111,39
Участник 3	112,70	10,5	9,45	$112,7 > 9,45$	37,58
Участник 4	39,20	10,3	9,27	$39,20 > 9,27$	105,44
Σ	-	-	-	-	419

Составлено автором

Таблица 5

Распределение системного (синергетического) налогового эффекта между участниками интегрированной бизнес-структуры по показателю R_A^{Φ}

Участник	R_A^{Φ}	$R_A^{\Phi HC}$	$R_A^{\Phi HC^N} = R_A^{\Phi HC} - (R_A^{\Phi HC} \times 10\%)$	$R_A^{\Phi} < R_A^{\Phi HC^N}$	$R_A^{\Phi BGO}$
Участник 1	2,65	5,30	4,77	$2,65 < 4,77$	8,10
Участник 2	0,86	10,2	9,18	$0,86 < 9,18$	0,11
Участник 3	-0,13	10,2	9,18	$-0,13 < 9,18$	-0,18
Участник 4	2,52	4,2	3,78	$2,52 < 3,78$	-11,96
Σ	-	-	-	-	-
Участник	Π_{II}^{BGO}	d_{II}^{BGO}	$(\Delta F \times d_{II}^{BGO})$	BCC	BCC^{BGO}
Участник 1	+12503	+1,2264	513,86	11285	203
Участник 2	3	+0,0003	0,13	270	148
Участник 3	-18	-0,0017	-0,71	967	271
Участник 4	-2294	-0,225	-94,28	1336	1069
Σ	10194	1	419	13858	1691
Участник	d_{BCC}^{BGO}	$R_A^{\Phi BGO} - R_A^{\Phi HC^N}$	$(\Delta F \times d_{BCC}^{BGO})$	$Z_3 = \Delta F \times (R_A^{\Phi BGO} - R_A^{\Phi HC^N})$	
Участник 1	0,12	3,33	50,28	13,95	
Участник 2	0,09	-9,07	37,71	-	
Участник 3	0,16	-9,36	67,04	-	
Участник 4	0,63	-15,74	263,97	-	
Σ	1	-	419	13,95	
Участник	$(Z_3 \times d_{BCC}^{BGO})$	$Z_3 - (Z_3 \times d_{BCC}^{BGO})$	I_2	$\Delta S_4' = \Delta F_3 + I_2$	
Участник 1	-	-	+13,95	211,66	
Участник 2	1,26	0,55	-1,81	109,58	
Участник 3	2,23	0,56	-2,79	34,79	
Участник 4	8,79	0,56	-9,35	62,97	
Σ	12,28	1,67	0	419	

Составлено автором

Системный (синергетический) налоговый эффект в разных оценках представлен в таблице 6.

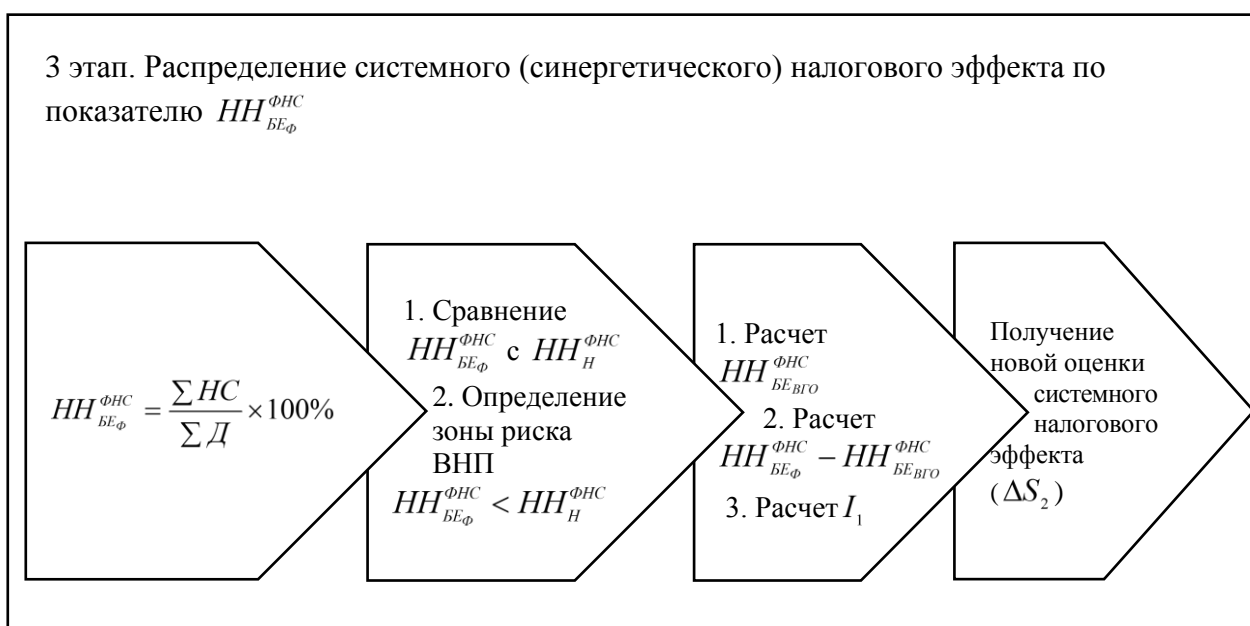
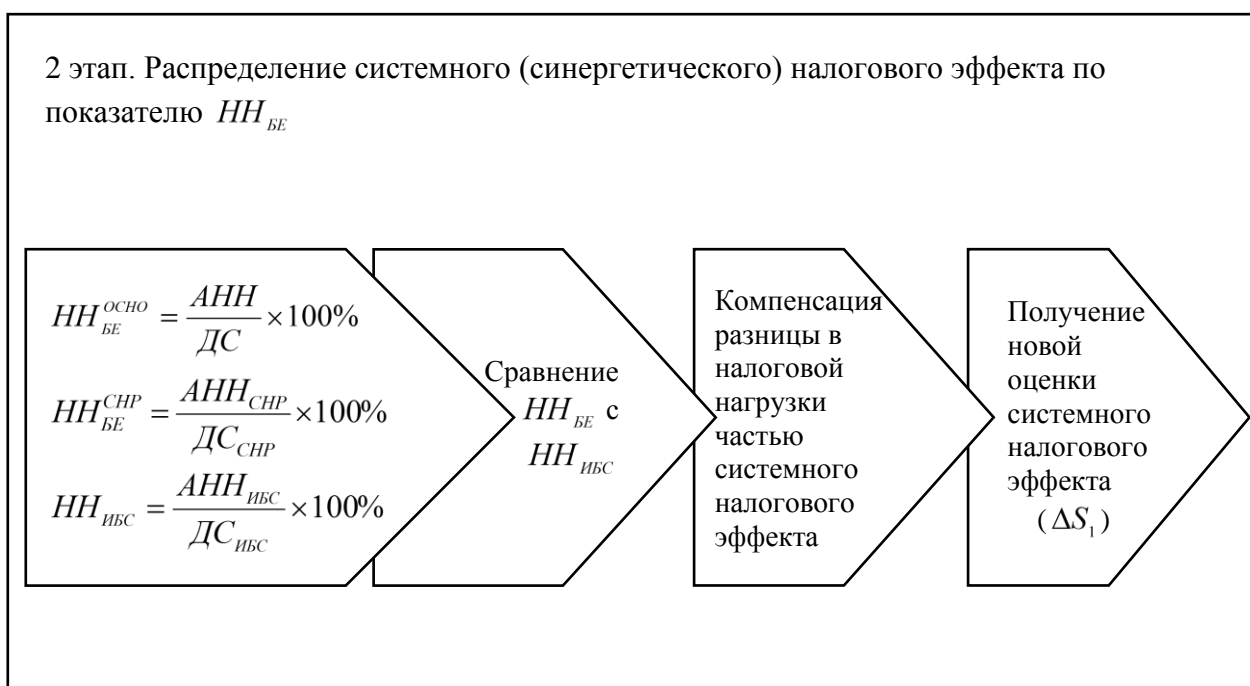
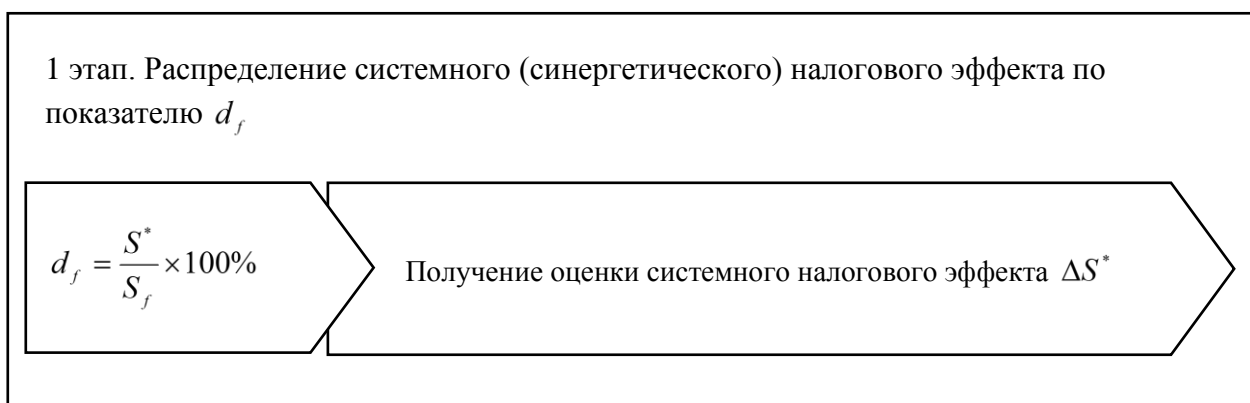


Рисунок 1. Этапы распределения системного (синергетического) налогового эффекта между участниками интегрированной бизнес-структуры. Часть 1 (составлено автором)

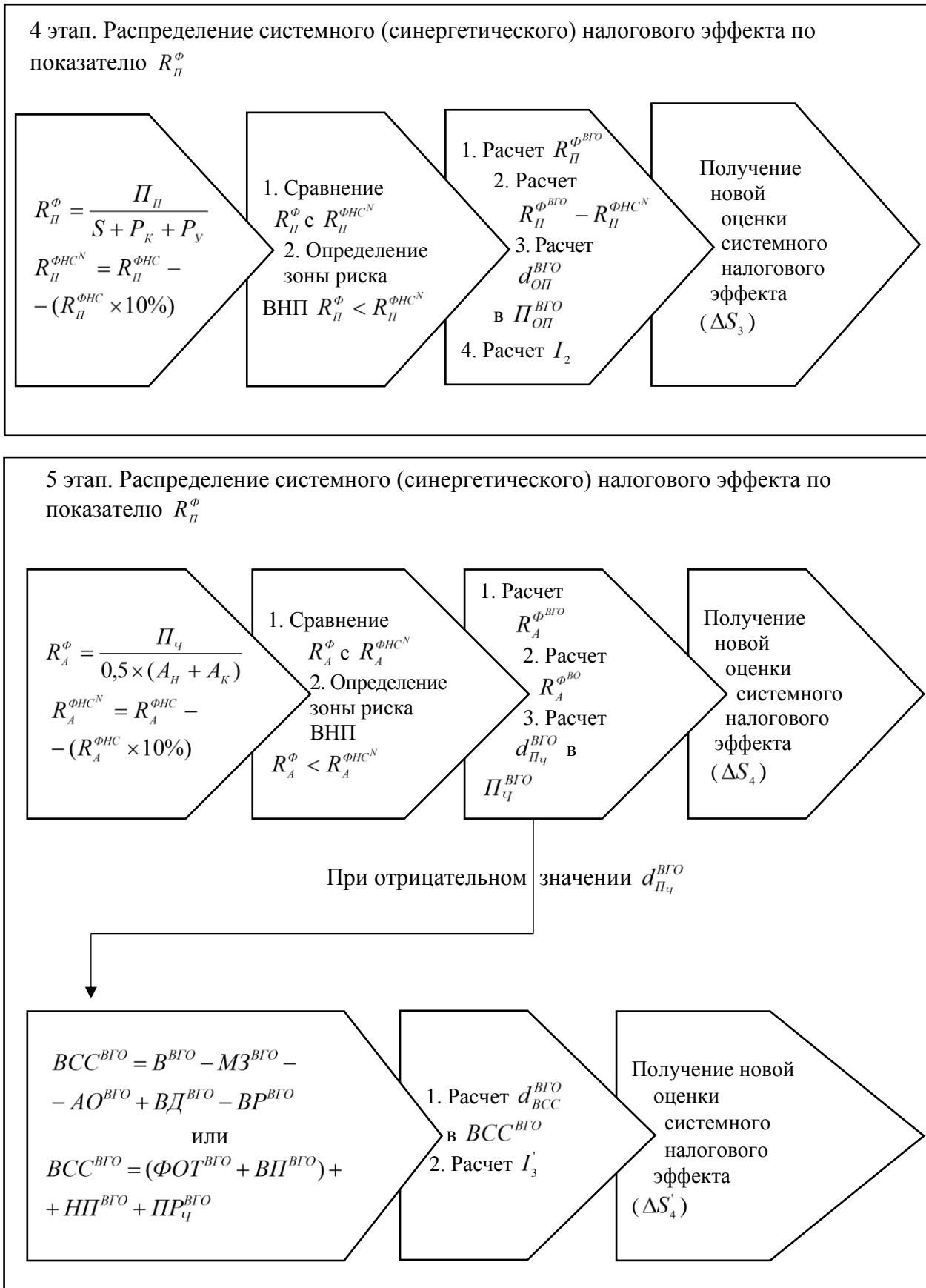


Рисунок 1. Этапы распределения системного (синергетического) налогового эффекта. Часть 2 (составлено автором)

Таблица 6
Системный (синергетического) налоговый эффект в разных оценках

Участник	ΔS^*	ΔS_1	ΔS_2	ΔS_3	$\Delta S_4'$
Участник 1	259,40	164,59	164,59	164,59	187,43
Участник 2	49,69	154,95	111,39	111,39	108,42
Участник 3	1,26	43,73	37,58	37,58	33,02
Участник 4	108,65	56,73	105,44	105,44	90,13
Σ	419,00	419,00	419,00	419,00	419,00

Составлено автором

Поэтапное распределение системного (синергетического) налогового эффекта между участниками интегрированной бизнес-структуры, с учетом критериев оценки рисков выездной налоговой проверки, позволило получить различные варианты его оценки для каждой бизнес-единицы. Системный (синергетический) налоговый эффект в любой из оценок может быть использован для решения экономических задач.

Таблица 7
Распределение налоговой прибыли между участниками интегрированной бизнес-структуры по показателю $d_{АНН}$

Участник	S^*	$АНН(АНН_{СНР})$	$d_{АНН} = \frac{АНН(АНН_{СНР})}{АНН_{ИБС}}$	$S_1 = \Sigma S^* \times d_{АНН}$
Участник 1	456	3938	0,84452069	622
Участник 2	87	144	0,03088141	23
Участник 3	2	344	0,07377225	54
Участник 4	191	237	0,05082565	37
Σ	736	4663	1	736

Составлено автором

Таким образом, в настоящей публикации представлен методический подход к распределению налоговой прибыли и системного (синергетического) налогового эффекта между участниками интегрированной бизнес-структуры. Предложенный подход учитывает влияние внутригрупповых операций на уровень показателей, используемых налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок. Налоговая прибыль и системный (синергетический) налоговый эффект распределяются, соблюдая баланс интересов всех участников интегрированной бизнес-структуры.

Использование данного подхода позволяет оценить индивидуальную налоговую деятельность участников интегрированной бизнес-структуры.

Налоговая прибыль и системный (синергетический) налоговый эффект в любой из оценок могут быть использованы для решения экономических задач.

ЛИТЕРАТУРА

1. Paul Hopkin and Clive Thompson Fundamentals of Risk Management: Understanding, Evaluating and Implementing Effective Enterprise Risk Management. Kogan Page, 2022. — 474 p.
2. Филатова И.И. Государство — налогоплательщик: о возможном паритете их интересов / И.И. Филатов // Социально-экономические явления и процессы. — 2012. — № 12(46). — С. 340–343.

3. Абакарова Р.Ш. Налоговый контроль. Изучение зарубежного опыта / Р.Ш. Абакарова // Гуманитарные, социально-экономические и общественные науки. — 2014. — № 6–2. — С. 95–97.
4. Шишкин Р.Н. Методика доказывания умысла на неуплату налогов. Стратегия защиты прав налогоплательщика: практические рекомендации / Р.Н. Шишкин // М.: Юстицинформ, 2020. — 112 с. [Электронный ресурс] // ИПС «Консультант плюс».
5. Финогенова Е.А. Синергетический эффект: подходы к определению и классификация / Е.А. Финогенова // Вестник науки и образования. — 2017. — № 5(29). — С. 69–72.
6. Флек М.Б. Управление синергетическими эффектами-основной драйвер развития предприятия в современных условиях / М.Б. Флек, И.В. Богуславский, Е.А. Угнич // Вестник ДГТУ. — 2014. — № 4(79). — С. 203–209.
7. Орлова О.Е. Что такое налоговая нагрузка и как она влияет на выездную проверку? / О.Е. Орлова // НДС: проблемы и решения. — 2020. — № 7. — С. 57–62.
8. Семенихин В.В. Налоговые проверки / В.В. Семенихин // 5-е изд., перераб. и доп. М.: ГроссМедиа, РОСБУХ, 2019. 389 с.
9. Фомина Л. Критерии повышенного риска. Что изменится в выездных проверках ФНС / Л. Фомина // Финансовая газета. — 2020. — № 28. — С. 8–9.
10. Балабан В.А. Синергия: сферы проявления и источники получения / А.В. Балабан // Вестник Тихоокеанского государственного экономического университета. — 2006. — № 3(39). — С. 90–98.
11. Авдони́на С.Г. Синергетический эффект кластерных образований и параметры его оценки / С.Г. Авдони́на // Региональная экономика и управление: электронный научный журнал. — 2012. — № 1(29). — с. 44–52.
12. Скоч А.В. Синергетический эффект кластерообразующих инвестиций: методы количественной и качественной оценки / А.В. Скоч // Менеджмент в России и за рубежом. — 2008. — № 3. — С. 23–30.
13. Хасанов Р.Х. Синергетический эффект кластера / Р.Х. Хасанов // Проблемы современной экономики. — 2009. — № 3(31). — С. 71–77.
14. Титов В.В. Финансово-промышленные группы: системный эффект и оптимизация его распределения среди участников группы / В.В. Титов // Вестник Российского гуманитарного научного фонда. — 1997. — № 3. — С. 142–145.
15. Титов В.В. Управление корпорацией: проблемы эффективности и согласования / В.В. Титов // Экономическая наука в современной России. — 2001. — № 3. — С. 79–88.
16. Финансово-промышленные группы: проблемы становления, функционирования, моделирования / под ред. В.В. Титова, З.В. Коробковой. Новосибирск: ИЭиОПП СО РАН, 1996. 176 с.
17. Кожевников Е.Б. Управление критериями оценки налоговых рисков участниками интегрированной бизнес-структуры / Е.Б. Кожевников, Е.Г. Ворожбит, А.С. Выскребенцева, М.В. Ласкина, А.В. Овсянникова // Вестник Евразийской науки. — 2018. — № 6 — [Электронный ресурс] — URL: <https://esj.today/PDF/51ECVN618.pdf> (доступ свободный). Загл. с экрана. Яз. рус., англ.

Kozhevnikov Evgeny Borisovich

Polzunov Altai State Technical University
Rubtsovsk Industrial Institute, Rubtsovsk, Russia
E-mail: evgeny-2004@bk.ru

RSCI: https://elibrary.ru/author_profile.asp?id=758718

Methodical approach to distribution of tax profits and systemic (synergistic) tax effect between participants of the integrated business structure

Abstract. The article is devoted to the distribution of tax profits and systemic (synergetic) tax effect, which are formed as a result of joint activities of participants in an integrated business structure.

The distribution of the systemic (synergetic) tax effect is carried out in stages. When distributing the systemic (synergetic) tax effect, the risks of including a participant in the on-site tax control plan are taken into account.

The author proposes to distribute the systemic (synergetic) tax effect depending on the values of the tax load, return on assets, return on sales.

To calculate the tax burden, it is proposed to use a methodology that allows assessing the real tax burden on an integrated association and on participants applying general and special taxation regimes.

The participant's tax burden is also calculated according to the methodology of the Federal Tax Service of Russia.

The author notes that a fair distribution of the systemic (synergetic) tax effect should take into account the impact on the indicators of intra-group transactions (internal turnover).

When calculating the return on assets, in case of unprofitable activities, it is proposed to use the indicator of net output (newly created value).

The phased distribution of the systemic (synergetic) tax effect between the participants of the integrated business structure allowed us to obtain various options for its assessment for each participant. The systemic (synergetic) tax effect in any of the estimates can be used to solve economic problems.

The author proposes to distribute the tax profit in proportion to the amount of tax costs (the total amount of the participant's obligations to budgetary and extra-budgetary funds).

The author concludes that the use of this approach makes it possible to assess the tax activities of participants, reduces the imbalance of economic relations within an integrated business structure, positively affecting the effectiveness of its functioning as a whole.

Keywords: integrated business-structure; systemic (synergetic) tax effect; tax burden; return on assets; return on sales; newly created value; balance of interests; criteria for assessing the risks of field tax control