

*На правах рукописи*

КЕТОВА ТАТЬЯНА ВИКТОРОВНА

**ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННЫЙ АНАЛИЗ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ В  
СИСТЕМЕ НАЛОГОВОГО АНАЛИЗА И КОНТРОЛЯ БИЗНЕС-  
ОБЪЕДИНЕНИЯ**

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

**АВТОРЕФЕРАТ**  
диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Санкт-Петербург – 2022

Работа выполнена в Федеральном государственном автономном образовательном учреждении высшего образования «Пермский государственный национальный исследовательский университет»

**Научный руководитель:** доктор экономических наук, доцент  
**Городилов Михаил Анатольевич**

**Официальные  
оппоненты:** **Парушина Наталья Валерьевна,**  
доктор экономических наук, профессор,  
профессор кафедры экономики и экономической  
безопасности Среднерусского института  
управления – филиала ФГБОУ ВО «Российская  
академия народного хозяйства и государственной  
службы при Президенте Российской Федерации»  
**Сацук Татьяна Павловна,**  
доктор экономических наук, профессор,  
заведующий кафедрой бухгалтерского учета и  
аудита ФГБОУ ВО «Петербургский  
государственный университет путей сообщения  
Императора Александра I»

**Ведущая организация:** Федеральное государственное бюджетное  
образовательное учреждение высшего  
образования «**Ростовский государственный  
экономический университет (РИНХ)**»

Защита диссертации состоится «30» мая 2022 года в 16:00 часов на заседании диссертационного совета Д 212.354.21 при Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Санкт-Петербургский государственный экономический университет» по адресу: 191023, Санкт-Петербург, наб.канала Грибоедова, д.30/32, лит. А., ауд. \_\_\_\_.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке и на сайте <http://www.unecon.ru/dis-sovety> Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Санкт-Петербургский государственный экономический университет».

Автореферат разослан «\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

Ученый секретарь  
диссертационного совета

Н.В. Бурова

## I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы диссертационного исследования.** Консолидация бизнеса, т.е. его функционирование в форме группы предприятий, объединенных формальными и (или) неформальными связями, – широко распространенная мировая практика. Для обозначения таких объединений употребляется ряд дефиниций, не тождественных между собой (группа, группа лиц, взаимозависимые лица, аффилированные лица и т.д.). Единая терминология отсутствует и в научной литературе (группа компаний, интегрированная бизнес-группа и т.д.).

В настоящем исследовании используется термин бизнес-объединение, называющий понятие, под которым понимается два и более экономических субъекта, объединенные формальными и (или) неформальными, экономическими и (или) иными связями, признающие себя группой или признаваемые группой, преследующие общие цели и функционирующие в одной или нескольких отраслях реального сектора экономики.

Широкое распространение бизнес-объединений во всех отраслях экономики потребовало формирования особой методологии учетно-аналитической деятельности, в основе которой в настоящее время лежат международные стандарты финансовой отчетности, предусматривающие процедуры консолидации учетно-отчетных данных. Вместе с тем некоторые вопросы учетно-аналитического обеспечения деятельности бизнес-объединений разработаны в недостаточной степени и ограничивают будущее развитие такой формы организации бизнеса.

Особенности бизнес-объединений, обусловленные наличием и характером внутригрупповых связей, структурой группы, иными специфическими факторами, приводят к искажению финансовых показателей отдельных участников. В значимой степени это влияет на расчет и интерпретацию индивидуальных и консолидированных показателей налоговой нагрузки, анализ которых в рамках традиционного подхода оказывается невозможен. Существующие подходы основываются на экономической обособленности хозяйствующих субъектов, формальной независимости при принятии ими управленческих решений, что не свойственно участникам бизнес-объединений, и не учитывают влияния специфических факторов, что влечет за собой утрату контроля за уровнем налоговой нагрузки, кассовые разрывы и собственно налоговые риски.

Таким образом, требуется развитие подходов к анализу налоговой нагрузки бизнес-объединений. Актуальность диссертационного исследования заключается в необходимости совершенствования методики анализа налоговой нагрузки и применении результатов анализа в учетно-контрольной и аналитической деятельности бизнес-объединения.

**Степень разработанности научной проблемы.** Подходы к пониманию сущности налоговой нагрузки и налоговой оптимизации, а также методические подходы к анализу налоговой нагрузки и оценке ее влияния на финансово-хозяйственную деятельность экономических субъектов изложены в научных

трудах В.Э. Балтина и Е.В. Скобелевой, Н.В. Бондарчук, А.С. Бородиной, В.А. Бунько, С.М. Бычковой и Н.А. Жданкиной, А.М. Васильева, М.А. Городилова, И.В. Горского, Ю.В. Гусаровой, Г.В. Девликамовой, Г. Зукман, И.И. Елисейевой, В.В. Иванова, Е.А. Кировой, Н.В. Климовой, И.А. Коростелкиной, Т.К. Островенко, М.Ф. Сафоновой, Дж. Стиглица, А.А. Черник, Е.В. Чипуренко, Т.Г. Шешуковой, авторского коллектива Н.В. Парушиной, О.В. Губиной, Р.В. Руднева.

Авторские подходы к анализу налоговой нагрузки в бизнес-объединениях представлены в научных работах отдельных исследователей и авторских коллективов: В.В. Комкова, Е.Б. Кожевникова, К.В. Латышевой, Л.Н. Лапаевой, А.В. Лапаевой, О.П. Осадчей, Л.В. Юрьевой.

Особенности организации внутреннего налогового контроля анализировались в научных публикациях В.Б. Малицкой, А.Н. Печерской, Н.Н. Парасоцкой, И.А. Чусова, а также авторских коллективов: I. D. Vimo, C. Y. Prasetyo, C. A. Susilandari; M. Cools, C. Emmanuel, A. Jorissen; G. Richardson, G. Taylor, R. Lanis.

Вопросы применения МСФО, в том числе для составления консолидированной финансовой отчетности, представляющей собой информационную базу для анализа налоговой нагрузки в бизнес-объединениях, изучались в работах таких ученых, как Н.А. Каморджанова, С.В. Модеров, В.С. Плотников, О.В. Плотникова, А.В. Селезнева, В.Я. Соколов, Ю.Ю. Смольникова.

**Цель и задачи исследования.** Целью настоящего исследования стала разработка методических подходов к расчету и анализу налоговой нагрузки в бизнес-объединениях. Цель исследования предопределила постановку и решение следующих основных задач:

- определить место анализа налоговой нагрузки в системе налогового анализа и налогового контроля в отдельно взятой организации, бизнес-объединении, систематизировать цели и задачи внутрихозяйственного анализа налоговой нагрузки;

- выявить факторы, влияющие на налоговую нагрузку отдельных участников и объединения в целом;

- определить необходимость проведения анализа налоговой нагрузки в бизнес-объединении на нескольких уровнях;

- установить взаимосвязь между идентифицированными налогоплательщиками налоговыми рисками и показателями бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- исследовать применимость и аналитическую ценность показателей налоговой нагрузки для целей внутреннего налогового контроля;

- разработать комплексную методику анализа налоговой нагрузки в бизнес-объединениях для целей налогового анализа и контроля.

**Объектом исследования** является финансово-хозяйственная деятельность бизнес-объединений, функционирующих в реальном секторе экономики РФ.

**Предметом исследования** служит комплекс теоретических, организационных и методических аспектов анализа налоговой нагрузки.

**Теоретической и методологической основой исследования** послужили труды ведущих отечественных и зарубежных ученых-экономистов в сфере бухгалтерского, управленческого и налогового учета, экономического анализа, аудита, налогового анализа и контроля, а также нормативные акты Российской Федерации, международные стандарты финансовой отчетности, международные стандарты аудита, аналитические материалы, опубликованные в российской и зарубежной печати.

Теоретические исследования базировались на современной методологии учета, аудита и экономического анализа. Представленные в работе расчеты выполнены с использованием электронных таблиц и пакета «Анализ данных» в среде Microsoft Excel. В процессе исследования использовались общенаучные методы познания: анализ, синтез, аналогия, индукция, дедукция, а также специальные методы экономического и статистического анализа: группировка, корреляционный анализ, факторный анализ.

**Информационную базу исследования** составили статистические данные Росстата и ФНС, данные консолидированной финансовой отчетности бизнес-объединений РФ, данные индивидуальной бухгалтерской (финансовой) отчетности участников бизнес-объединений РФ, а также информация, полученная лично автором при проведении судебных и внесудебных бухгалтерских и налоговых экспертиз.

**Обоснованность и достоверность результатов исследования** определяются использованием общенаучных принципов и методов исследования, методологической проработанностью темы, комплексным подходом к решению рассматриваемой проблемы анализа налоговой нагрузки в бизнес-объединении, апробацией результатов на научных и научно-практических конференциях, опубликованием результатов исследования.

**Соответствие диссертации паспорту научной специальности.** Настоящее диссертационное исследование соответствует следующим пунктам паспорта научной специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика»: 2.11 «Теория и методология финансового, управленческого, налогового, маркетингового анализа»; 3.15 «Налоговый контроль».

**Научная новизна диссертационного исследования** заключается в разработке новых методических подходов к анализу налоговой нагрузки в бизнес-объединениях, включающих расчет индивидуальных и интегрированных показателей, учитывающих влияние специфических факторов на уровень налоговой нагрузки участников бизнес-объединений, а также выработке рекомендаций по применению результатов анализа в учетно-контрольной и аналитической деятельности бизнес-объединения.

**Основные результаты исследования, обладающие научной новизной и полученные лично соискателем.**

1. Определено место анализа налоговой нагрузки в системе налогового анализа и налогового контроля, систематизированы цели и задачи

внутрихозяйственного анализа налоговой нагрузки, что позволило уточнить содержание понятия «налоговая нагрузка», которое подлежит применению в учете, анализе и налоговом контроле не только в отношении отдельных экономических субъектов, но и расширительно – на уровне бизнес-объединений.

2. Выявлена группа новых, специфических факторов, связанных с трансфертным ценообразованием, внутригрупповым перераспределением ресурсов, прав собственности на активы и т.д., влияющих на объективность и обоснованность показателей налоговой нагрузки отдельно взятых экономических субъектов и их объединений; разработаны подходы к оценке влияния указанных факторов на налоговую нагрузку отдельных участников и объединения в целом в системе налогового анализа бизнес-объединения.

3. На основе анализа статистических данных обоснована необходимость расчета показателей налоговой нагрузки применительно к бизнес-объединениям в системе налогового анализа и контроля; представлены методические подходы к расчету индивидуальных и интегрированных показателей налоговой нагрузки, а также подходы к их интерпретации с применением метода сравнительного анализа.

4. Установлена взаимосвязь между идентифицированными налогоплательщиками налоговыми рисками и показателями бухгалтерской (финансовой) отчетности, позволяющая разрабатывать комплекс мероприятий по управлению рисками в рамках системы внутреннего налогового контроля.

5. Обоснована аналитическая ценность применения показателей налоговой нагрузки в рамках мероприятий внутреннего налогового контроля в качестве индикаторов искажения учетной информации под влиянием субъективных и объективных факторов. Предложена методика экспресс-анализа показателей финансового положения и финансовых результатов деятельности участников бизнес-объединений, позволяющая выявлять возможные налоговые риски, а также причины искажения показателей бухгалтерской (финансовой) и налоговой отчетности.

6. Разработана комплексная методика анализа налоговой нагрузки в бизнес-объединениях, предусматривающая определение контура консолидации, включающая систему количественных и качественных показателей, анализ специфических факторов и налоговых рисков, свойственных бизнес-объединениям.

**Теоретическая значимость исследования** состоит в развитии методики анализа налоговой нагрузки в бизнес-объединениях, способствующей их будущему развитию как формы организации хозяйственной деятельности.

**Практическая значимость исследования** заключается в возможности применения разработанной комплексной методики анализа налоговой нагрузки бизнес-объединениями, в том числе включающими в себя организации малого и среднего бизнеса и не составляющими обязательной консолидированной отчетности по МСФО, а также внешними и внутренними аудиторами, иными заинтересованными пользователями.

**Апробация результатов исследования.** Результаты исследования были апробированы на российских и международных научно-практических конференциях: Российская конференция молодых ученых «Учетно-контрольные и аналитические инструменты инновационной экономики» (Пермь, 2013), I Всероссийская научно-практическая конференция «Градиент науки» (Биробиджан, 2018), Международная научная конференция «Социально-экономические и гуманитарные науки» (Санкт-Петербург, 2018), 13th International management conference «Managerial challenges of the contemporary society» (Румыния, 2021), X Международная научно-практическая конференция «Шумпетеровские чтения» (Пермь, 2021), Международной научно-практической конференции «Аудиторская деятельность в условиях трансформации социально-экономических процессов: проблемы, тенденции и перспективы развития» (Москва, 2021).

Основные теоретические положения диссертационного исследования нашли применение в преподавании дисциплин «Финансовая и налоговая отчетность», «Налоговый учет» ФГБОУ ВО «Пермский ГАТУ» (38.04.01 «Экономика», направленность (профиль) «Бухгалтерский учет и налогообложение»), «Коммерческий расчет в организациях» ФГАОУ ВО «ПГНИУ» (38.03.01 «Экономика», профиль подготовки «Бухгалтерский учет анализ и аудит»), работе общественного совета при УФНС России по Пермскому краю в 2020 – 2021 гг.

**Публикации.** Основные положения настоящего исследования опубликованы в 12 научных работах общим объемом 15,0 п.л., из них 1 коллективная монография, 1 авторский раздел в коллективной монографии, 5 статей в изданиях, рекомендованных ВАК при Министерстве науки и высшего образования Российской Федерации. Личный вклад автора – 8,0 п.л. (с учетом монографий), 5,1 п.л. (без учета монографий).

**Структура диссертации.** Диссертация включает в себя введение, три главы, заключение, список использованной литературы (164 источника), список сокращений и 14 приложений. Основное содержание работы изложено на 196 страницах машинописного текста, содержит 41 таблицу и 51 рисунок.

## **II. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

**1. Определено место анализа налоговой нагрузки в системе налогового анализа и налогового контроля, систематизированы цели и задачи внутривозвратного анализа налоговой нагрузки, что позволило уточнить содержание понятия «налоговая нагрузка», которое подлежит применению в учете, анализе и налоговом контроле не только в отношении отдельных экономических субъектов, но и расширительно – на уровне бизнес-объединений.**

В части ведения учета налоговых расходов, их анализа и контроля учетные и аналитические функции в организации тесно переплетаются, что определяет важность интеграции внутривозвратного анализа налоговой

нагрузки в учетно-аналитическую систему как отдельной организации, так и бизнес-объединения.

Во-первых, бухгалтерская служба организации не может быть исключена из процесса анализа налоговой нагрузки. Конечное управленческое решение по вопросам, связанным с налогообложением, не может быть принято без учета профессионального суждения бухгалтера. Вышеизложенное находит прямое отражение в профессиональном стандарте «Бухгалтер», в соответствии с которым *одной из трудовых функций главного бухгалтера является налоговое планирование.*

Во-вторых, нормативными документами в области бухгалтерского учета (МСФО (IAS) 37, Разъяснение КРМФО (IFRIC) 23, ПБУ 8/2010) предусматривается отражение в бухгалтерской (финансовой) отчетности оценочных и условных обязательств, связанных с интерпретацией неопределенных сфер налогового учета, что не может производиться в отрыве от анализа налоговых рисков. Управленческие решения в части снижения собственной налоговой нагрузки тесно коррелированы с непрерывным внутренним контролем полноты, правильности исчисления и уплаты налогов, оценкой налоговой политики организации (бизнес-объединения) и ее надлежащим соблюдением соответствующими исполнителями.

*Таким образом, внутривладельческий анализ налоговой нагрузки представляет собой центральный этап налогового анализа, выступающий поставщиком информации для систем бухгалтерского учета и налогового контроля в организации (бизнес-объединении), а также для принятия управленческих решений*

Определение места анализа налоговой нагрузки в учетно-аналитической системе организации позволило систематизировать следующие цели и задачи внутривладельческого анализа налоговой нагрузки (табл. 1).

Таблица 1. Цели и задачи внутривладельческого анализа налоговой нагрузки

Цель анализа	Задачи анализа
1. Анализ и управление налоговыми расходами	1) исследование структуры и динамики налоговых расходов 2) исследование действующих положений учетной политики экономического субъекта, их влияния на налоговую нагрузку и выявление возможностей снижения налоговой нагрузки путем корректировки положений учетной политики 3) исследование применения налоговых льгот и выявление возможностей снижения налоговой нагрузки 4) систематизация и проверка на законность мероприятий, которые могут быть реализованы для целей снижения налоговой нагрузки 5) контроль налоговых рисков при реализации мероприятий по снижению налоговой нагрузки
2. Оценка налоговых рисков	1) анализ собственных показателей или показателей контрагента по общедоступным критериям самостоятельной оценки рисков налогоплательщиков 2) выявление злоупотреблений и агрессивных способов снижения налоговой нагрузки внутри экономического субъекта и бизнес-объединения 3) оценка налоговых рисков и разработка мероприятий по их нивелированию

Цель анализа	Задачи анализа
	4) обеспечение системы бухгалтерского учета информацией для отражения в учете и отчетности оценочных и условных налоговых обязательств
3. Осуществление налогового контроля	1) анализ отклонений фактических значений налоговой нагрузки от среднеотраслевых, привлечение внимания к высокорисковым областям ведения хозяйственной деятельности 2) выявление рисков неправильного исчисления, неполной и (или) несвоевременной уплаты налогов, сборов, страховых взносов

Анализ представленных в научной литературе подходов к трактовке понятия «налоговая нагрузка» определил необходимость уточнения содержания понятия, в том числе с учетом особенностей, присущих бизнес-объединениям.

*Налоговая нагрузка* – это комплексная (количественная, качественная) экономическая характеристика влияния уплачиваемых налогов, сборов и иных обязательных платежей на хозяйственную деятельность экономических субъектов и их объединений, отражающая результаты воздействия налоговых систем на экономические субъекты и их объединения, в том числе вследствие принимаемых ими управленческих решений.

*Предлагаемое определение вносит следующие уточнения в понимание налоговой нагрузки, как экономической категории.*

1. Подчеркивается необходимость рассмотрения налоговой нагрузки не только для отдельных экономических субъектов, но и для бизнес-объединений.

2. Учитываются отличительные особенности экономических субъектов, являющихся участниками бизнес-объединений, а также особенности бизнес-объединений в целом: 1) бизнес-объединения могут испытывать влияние нескольких международных или региональных налоговых систем в отдельности или совокупности; 2) участники бизнес-объединений не самостоятельны в принятии управленческих решений, поэтому их налоговая нагрузка отражает воздействие не только объективных, но и субъективных факторов – внутригрупповых управленческих решений.

3. Исключается возможность трактовки налоговой нагрузки через порядок ее расчета. Такой подход сужает понимание налоговой нагрузки как экономической категории. Кроме того, в бизнес-объединениях показатели налоговой нагрузки отдельных субъектов искажаются. Нередкой является ситуация, когда уровень налоговой нагрузки, рассчитанной как доля изъятия государством валовых доходов бизнеса, превышает 100 %, что не реалистично! Однако и такое встречается в тех случаях, когда налоги уплачивает один из субъектов бизнес-объединения за счет займов, полученных от другого.

*Для обеспечения единообразного понимания круга субъектов, которые необходимо рассматривать как бизнес-объединение для целей анализа налоговой нагрузки, исследованы подходы МСФО, МСА и национальных стандартов бухгалтерского учета по вопросам регулирования учетно-аналитической деятельности групп взаимосвязанных экономических субъектов. Предложена схема определения контура консолидации для целей анализа налоговой нагрузки (рис. 1), учитывающая наличие участников, объединенных только экономическими связями при отсутствии формальных юридических.*



Рисунок 1. Схема определения контура консолидации для целей анализа налоговой нагрузки

**2. Выявлена группа новых, специфических факторов, связанных с трансфертным ценообразованием, внутригрупповым перераспределением ресурсов, прав собственности на активы и т.д., влияющих на объективность и обоснованность показателей налоговой нагрузки отдельно взятых экономических субъектов и их объединений; разработаны подходы к оценке влияния указанных факторов на налоговую нагрузку отдельных участников и объединения в целом в системе налогового анализа бизнес-объединения.**

Помимо внутренних и внешних факторов, влияющих на налоговую нагрузку самостоятельных экономических субъектов, на налоговую нагрузку бизнес-объединений влияет группа специфических факторов.

В отличие от отдельных (самостоятельных) экономических субъектов участники объединения могут испытывать как положительное, так и отрицательное влияние внутригрупповых управленческих решений, в том числе по вопросам, связанным с налогообложением; выдерживать такой уровень налоговой нагрузки, которой при аналогичном уровне платежеспособности не смог бы выдержать отдельный (самостоятельный) экономический субъект (это обеспечивается внутригрупповым финансированием или уплатой налогов другими участниками). В отличие от самостоятельных экономических субъектов их объединения не могут зачитывать налоговые убытки одних компонентов (участников) против налогооблагаемых прибылей других компонентов (участников), за исключением КГН; подвержены большей неопределенности в вопросах налогообложения (риски применения трансфертных цен, законодательства о контролируемых иностранных компаниях и т.п.).

*Описанные отличия не учитываются существующими методиками анализа налоговой нагрузки, которые исходят из принципа хозяйственной самостоятельности экономических субъектов.*

Налоговая нагрузка бизнес-объединений испытывает влияние ряда дополнительных факторов, свойственных *группе*, воздействие которых в совокупности порождает *системный эффект*. При этом бизнес-объединение в целом и его участники по отдельности подвергаются принципиально разному влиянию таких факторов. Автором подробно рассмотрено влияние последних на уровень налоговой нагрузки бизнес-объединения, определены возможные последствия и проблемы (табл. 2).

Таблица 2. Влияние специфических факторов на налоговую нагрузку бизнес-объединения и его участников

Фактор	Влияние на показатели налоговой нагрузки	Последствия, проблемы
Трансфертное ценообразование	<p>1. Невозможность переноса на будущее налоговых убытков, поскольку получение налогооблагаемой прибыли в обозримом будущем не планируется (при недостаточной рентабельности деятельности, явившейся следствием установленного уровня трансфертных цен).</p> <p>2. Невозможность применения симметричных корректировок</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ нерациональный уровень налоговой нагрузки</li> <li>✓ специфические налоговые риски</li> <li>✓ трудности интерпретации показателей</li> </ul>
Юридическая структура и экономические связи	<p>1. Невозможность зачета налоговых убытков одних участников против налогооблагаемой прибыли других участников (за исключение участников договора о КГН).</p> <p>2. Начисление налога на прибыль по операциям между материнской и дочерней компаниями по общим основаниям при нерациональной структуре объединения.</p> <p>3. Риски увеличения налоговой нагрузки при наличии признаков искусственного дробления бизнеса.</p> <p>4. Изменение структуры объединения (реорганизация, включение новых участников и т.д.) приводит к тому, что налоговую нагрузку по одним и тем же объектам налогообложения в разные периоды времени могут нести разные участники объединения, что затрудняет внутригрупповые сравнения</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ нерациональный уровень налоговой нагрузки</li> <li>✓ специфические налоговые риски</li> <li>✓ трудности интерпретации показателей</li> </ul>
Управленческие решения по вопросам распределения прав собственности на активы	<p>Фактическими пользователями имущества могут быть не те участники, которые несут налоговую нагрузку по имущественным налогам</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ кассовые разрывы, вызванные необходимостью отвлечения средств из оборота для уплаты налогов</li> <li>✓ несение налоговой нагрузки за другого участника</li> </ul>
Локальные управленческие решения	<p>Незапланированное изменение налоговой нагрузки (например, в связи с прощением долга)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ колебания уровня налоговой нагрузки, обусловленные не объективными причинами, а управленческими решениями</li> </ul>

<b>Фактор</b>	<b>Влияние на показатели налоговой нагрузки</b>	<b>Последствия, проблемы</b>
Несение расходов за другого, как правило, убыточного участника	Уменьшение налоговой нагрузки по НДС и налогу на прибыль у более прибыльного участника; при этом может отсутствовать взаимосвязь расходов с получаемыми доходами, что влечет за собой невозможность учитывать понесенные расходы при определении налоговой базы по налогу на прибыль (ст. 252 НК РФ)	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ кассовые разрывы</li> <li>✓ искажение финансовых результатов</li> <li>✓ некорректные значения показателей налоговой нагрузки</li> <li>✓ налоговые риски</li> </ul>
Применение разных режимов налогообложения, функционирование в нескольких налоговых юрисдикциях, применение разных налоговых ставок	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Несовпадение моментов определения налоговой базы по налогу на прибыль (доходы)</li> <li>2. Экономия/перерасход по НДС и налогу на прибыль организаций в связи с применением разных ставок участниками – сторонами внутригрупповой сделки</li> </ol>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ колебания уровня налоговой нагрузки между периодами</li> <li>✓ налоговые риски</li> </ul>
Внутригрупповое финансирование	Участник, не генерирующий достаточно доходов от своей основной деятельности, может выдерживать колоссальный уровень налоговой нагрузки за счет получения внутригрупповых займов, авансов, вкладов в уставный капитал, отсрочки погашения кредиторской задолженности, не характерной для обычной хозяйственной деятельности	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ отсутствие контроля за уровнем налоговой нагрузки у «дополнительных» участников (отсутствует стимул выявления резервов снижения налоговой нагрузки)</li> <li>✓ фактическое формирование нагрузки на доходы другого, финансирующего, участника</li> <li>✓ наличие валирования бухгалтерской (финансовой) отчетности (займы, привлеченные для уплаты налогов, никогда не будут возвращены)</li> </ul>
Неопределенность при интерпретации налогового законодательства	Налоговые риски, связанные с применением спорных налоговых трактовок, возрастают в бизнес-объединении ввиду наличия специфических хозяйственных операций, которые отсутствуют у отдельных (самостоятельных) экономических субъектов	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ необходимость проведения постоянного мониторинга налоговых рисков и оценки условных обязательств и резервов по налоговым спорам</li> </ul>

**3. На основе анализа статистических данных обоснована необходимость расчета показателей налоговой нагрузки применительно к бизнес-объединениям в системе налогового анализа и контроля; представлены методические подходы к расчету индивидуальных и интегрированных показателей налоговой нагрузки, а также подходы к их интерпретации с применением метода сравнительного анализа.**

В ходе исследования применимости традиционных подходов к расчету и анализу налоговой нагрузки автором (в п. 2.2 диссертации) были рассчитаны и проанализированы показатели налоговой нагрузки участников 4 бизнес-объединений за 2019 год (табл. 3).

Таблица 3. Характеристика объектов исследования

Бизнес-объединение	Выручка за 2019 г., млн р.	Кол-во объектов исследования	Отрасль
ПИК-СЗ	280 635	43	Девелопмент
РусАгро	138 172	25	Сельское хозяйство
Северсталь	528 053	39	Металлургия
СОЛЛЕРС	57 839	31	Машиностроение
<b>ИТОГО</b>		<b>138</b>	-

Выявленные диспропорции в уровне налоговой нагрузки участников бизнес-объединений, позволили сделать следующие выводы.

Характер экономических связей, условия распределения ресурсов внутри бизнес-объединений и внутригрупповые управленческие решения обеспечивают ярко выраженные диспропорции – *эффект «пилы»* (см. рис. 2 – рис. 5), при котором налоговая нагрузка участников объединения ( $НН_{\text{факт}}$ ) испытывает следующее:

- существенно отклоняется от индивидуальных среднеотраслевых ( $НН_{\text{ср.-отр.}}$ ) и среднегрупповых значений ( $НН_{\text{ср.-груп. (факт)}}$ );
- существенно отклоняется от налоговой нагрузки других участников объединения, в том числе предприятий аналогичных видов деятельности;
- отклоняется от средних показателей разнонаправленно (имеют место как существенные положительные, так и существенно отрицательные отклонения);
- может поддерживаться на уровне более 100 % на протяжении нескольких финансовых лет.

Наблюдаемый *эффект «пилы»* (т.е. разнонаправленные колебания по большому количеству предприятий) не позволяет дать комплексную (количественную, качественную) характеристику объекта исследования, т.к. не ясно: 1) положительно или отрицательно следует оценивать отклонения (снижение нагрузки одного предприятия может приводить к росту у другого предприятия); 2) влияют ли существенные отклонения на конкурентные преимущества в отрасли; 3) как оценивать налоговые риски, связанные дополнительным налоговым контролем отдельных участников или объединения в целом.

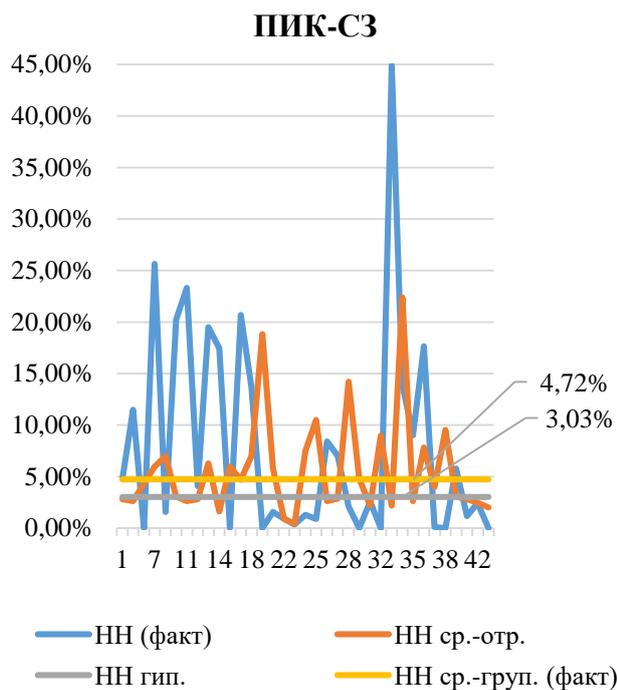


Рисунок 2. Показатели налоговой нагрузки предприятий объединения «ПИК-СЗ»

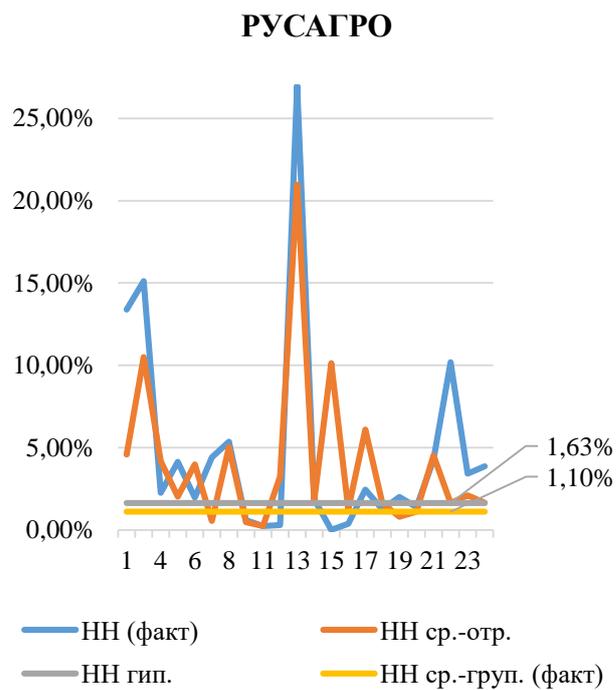


Рисунок 3. Показатели налоговой нагрузки предприятий объединения «РУСАГРО»

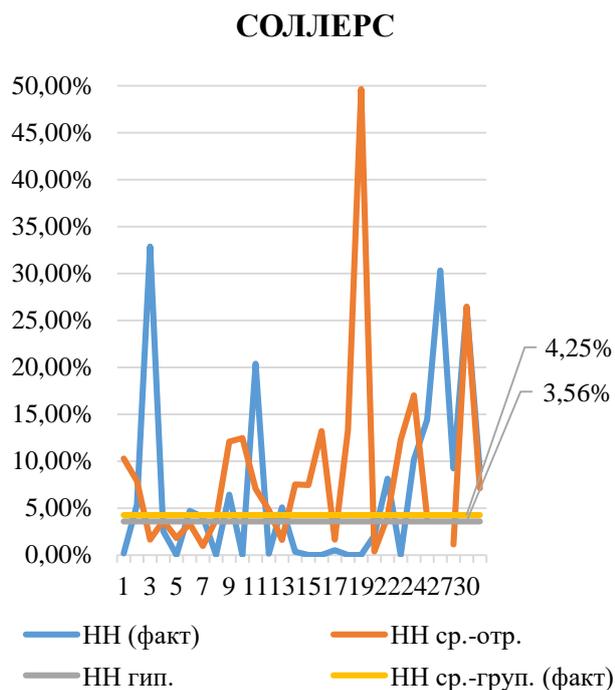


Рисунок 4. Показатели налоговой нагрузки предприятий объединения «СОЛЛЕРС»

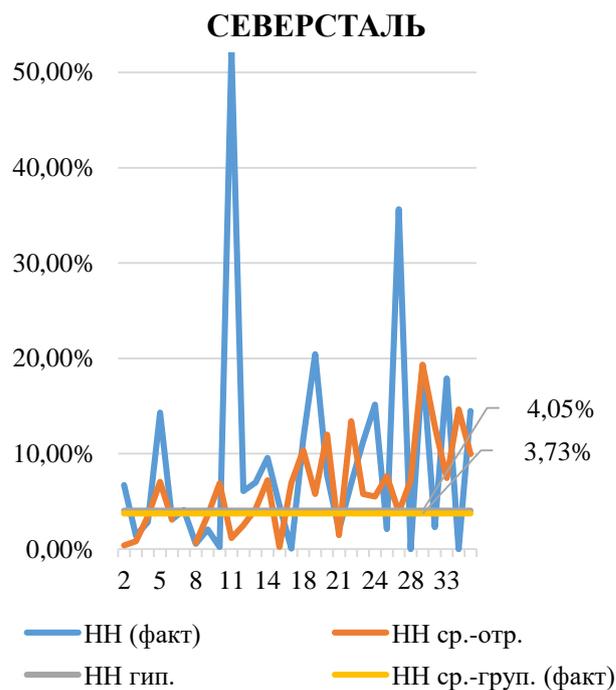


Рисунок 5. Показатели налоговой нагрузки предприятий объединения «СЕВЕРСТАЛЬ»

*Примечание. 1. Для обеспечения наглядности представления данных по объединению «ПИК-СЗ» на графике исключены выбросы – 75803,80% и 5921,96%, по объединению «СОЛЛЕРС» – 97,15% (НН<sub>факт</sub>). 2. На графиках также представлен уровень гипотетической налоговой нагрузки (НН гип.), применение показателя подробно рассмотрено далее.*

В развитие традиционного подхода к анализу налоговой нагрузки предложено рассчитывать среднегрупповое среднеотраслевое значение налоговой нагрузки. В настоящем исследовании данный показатель обозначен как гипотетическое среднегрупповое значение, которое могло бы иметь место,

если бы нагрузка каждого экономического субъекта, входящего в объединение, оставалась на уровне среднеотраслевых значений:

$$\overline{НН}_{\text{гип.}} = \frac{\sum_{i=1}^n Н_{\text{гип.}}}{\sum_{i=1}^n СД} \times 100\% \quad (1)$$

где:  $\overline{НН}_{\text{гип.}}$  – гипотетическое значение налоговой нагрузки по налогам и сборам, рассчитанное исходя из предположения, что налоговая нагрузка каждого участника бизнес-объединения находится на уровне среднеотраслевой;  $\sum_{i=1}^n Н_{\text{гип.}}$  – сумма налогов и сборов, которая гипотетически была бы уплачена, если бы налоговая нагрузка каждого участника объединения находилась на уровне среднеотраслевой (рассчитывается путем умножения суммы фактически полученных доходов на показатель среднеотраслевой налоговой нагрузки);  $\sum_{i=1}^n СД$  – сумма доходов, определяемая по данным суммы строк 2110, 2320 и 2340 Отчета о финансовых результатах, по всем экономическим субъектам, входящим в бизнес-объединение.

Рассчитанные среднегрупповые значения налоговой нагрузки ( $\overline{НН}_{\text{гип.}}$ ) нанесены на графики (см. рис.2 – рис. 5) и демонстрируют средневзвешенную налоговую нагрузку всех участников объединения в ситуации, когда каждый участник самостоятельно функционирует на открытом рынке и имеет налоговую нагрузку на уровне среднеотраслевой.

Сопоставление показателя фактической среднегрупповой налоговой нагрузки, взвешенной по совокупным доходам, с гипотетическим среднегрупповым значением дает более четкое представление об отклонении индивидуальных показателей налоговой нагрузки от среднеотраслевых значений и позволяет сделать вывод о росте или снижении налоговой нагрузки на участников объединения, о месте объединения в отрасли по уровню налоговой нагрузки, а также обосновать низкие значения налоговой нагрузки по отдельным участникам объединения в процессе мероприятий налогового контроля.

**4. Установлена взаимосвязь между идентифицированными налогоплательщиками налоговыми рисками и показателями бухгалтерской (финансовой) отчетности, позволяющая разрабатывать комплекс мероприятий по управлению рисками в рамках системы внутреннего налогового контроля.**

Сложившийся фактический уровень налоговой нагрузки отражает не только объективное влияние налоговых систем на бизнес-объединение и внутригрупповых управленческих решений (как было показано в п. 2.2 диссертации), но и *результат интерпретации руководством объединения положений налогового законодательства.*

В рамках настоящего исследования (п. 2.3 диссертации) был проведен анализ консолидированной финансовой отчетности (КФО) 100 бизнес-объединений. Информация о наличии налоговых резервов, в том числе обусловленных неопределенными налоговыми позициями по налогу на прибыль, раскрыта 8 объектами наблюдения из 100 (Мечел, ПИК-СЗ, М.Видео, РЖД, Глобалтранс, Мосэнерго, Норильский никель, КОКС). Гораздо большее

количество объектов наблюдения отразили наличие условных обязательств по налогам, связанных с неопределенностью. В 2020 г. 90 из 100 объектов наблюдения заявили в КФО о наличии налоговых рисков и связанных с ними условных обязательствах, при этом 66 объектов наблюдения конкретизировали хотя бы один из рисков (см. рис. 6).



Рисунок 6. Налоговые риски, оказавшие влияние на возникновение условных обязательств у объектов наблюдения в 2020 году (количество объектов)

В ходе исследования были проверены гипотезы о том, что у объектов наблюдения с низкой налоговой нагрузкой (ниже среднеотраслевой, ниже медианной по выборке) признаки применения спорных налоговых трактовок встречаются чаще. Гипотеза подтверждена в части отклонений относительно среднеотраслевых показателей (табл. 4).

Таблица 4. Распределение признаков по группам объектов наблюдения

Показатель	Ед. изм.	Риски применения ТЦО	Риски «Закона о КИК»	Признание налоговых рисков в КФО	Созданы резервы под неопределенные налоговые позиции/ дана оценка условных обязательств	Наличие КГН	Ключевые компании в низконалоговых юрисдикциях
НН ниже среднеотр.	%	45	25	93	38	14	46
НН выше среднеотр.	%	50	23	86	20	7	36

*Примечание.* КГН – консолидированная группа налогоплательщиков; НН – налоговая нагрузка; КИК – контролируемые иностранные компании.

В группе объектов наблюдения с налоговой нагрузкой ниже среднеотраслевой влияние налоговых рисков на условные или оценочные обязательства по налогам оценивалось в денежном выражении чаще (в 38% случаев), чем в группе объектов наблюдения с налоговой нагрузкой выше среднеотраслевой (только в 20% случаев).

Поскольку возможность оценить в денежном выражении влияние налоговых рисков на условные обязательства возникает тогда, когда объединение в целом однозначно понимает, какие именно спорные интерпретации налогового законодательства группа применила и в каком

объеме это способствовало снижению налоговой нагрузки, можно утверждать, что у объектов наблюдения с низкой налоговой нагрузкой признаки применения спорных налоговых интерпретаций встречаются чаще. Таким образом, установлено, что *налоговая нагрузка бизнес-объединений также подвержена влиянию интерпретаций налогового законодательства и приемлемой величины налогового риска.*

Описанные в данном пункте результаты послужили причиной и основой для разработки представленных в диссертации

1) порядка сводной оценки налоговой нагрузки бизнес-объединения, учитывающей не только фактический уровень налоговой нагрузки, но и уровень налогового риска, при котором то или иное значение налоговой нагрузки в целом по объединению было получено; а также

2) мероприятий оценки условных обязательств по вопросам, связанным с налогообложением, на этапе факторного анализа налоговой нагрузки в рамках комплексной методики расчета и анализа налоговой нагрузки в бизнес-объединении.

**5. Обоснована аналитическая ценность применения показателей налоговой нагрузки в рамках мероприятий внутреннего налогового контроля в качестве индикаторов искажения учетной информации под влиянием субъективных и объективных факторов. Предложена методика экспресс-анализа показателей финансового положения и финансовых результатов деятельности участников бизнес-объединений, позволяющая выявлять возможные налоговые риски, а также причины искажения показателей бухгалтерской (финансовой) и налоговой отчетности.**

Исследование, проведенное в п. 2.2 диссертации показало, что индивидуальные показатели налоговой нагрузки существенно искажаются под влиянием внутригрупповых сделок и управленческих решений. Анализ консолидированной финансовой отчетности, проведенный в п. 2.3 диссертации, позволил констатировать также, что бизнес-объединения часто анализируют показатели финансовой отчетности только на сегментном или групповом уровнях, не рассматривая искажения индивидуальных показателей отдельных участников. Это обусловлено тем, что некоторые хозяйственные процессы реализуются в едином производственно-финансовом цикле группы.

Однако такой подход не может быть применен во внутрихозяйственном налоговом анализе и контроле, поскольку каждый участник объединения несет собственные налоговые расходы и налоговые риски, самостоятельно исполняет обязанности по уплате налогов и сборов. Информация о существенных колебаниях индивидуальных показателей налоговой нагрузки участников бизнес-объединений может успешно использоваться в контрольных процедурах (продемонстрировано на примере в п. 3.3 диссертации).

В работе предложена методика экспресс-анализа налоговой нагрузки, включающая в себя расчет и интерпретацию индикаторов необоснованно завышенной налоговой нагрузки, позволяющих привлечь внимание к высокорисковым областям деятельности бизнес-объединения (см. рис. 7).

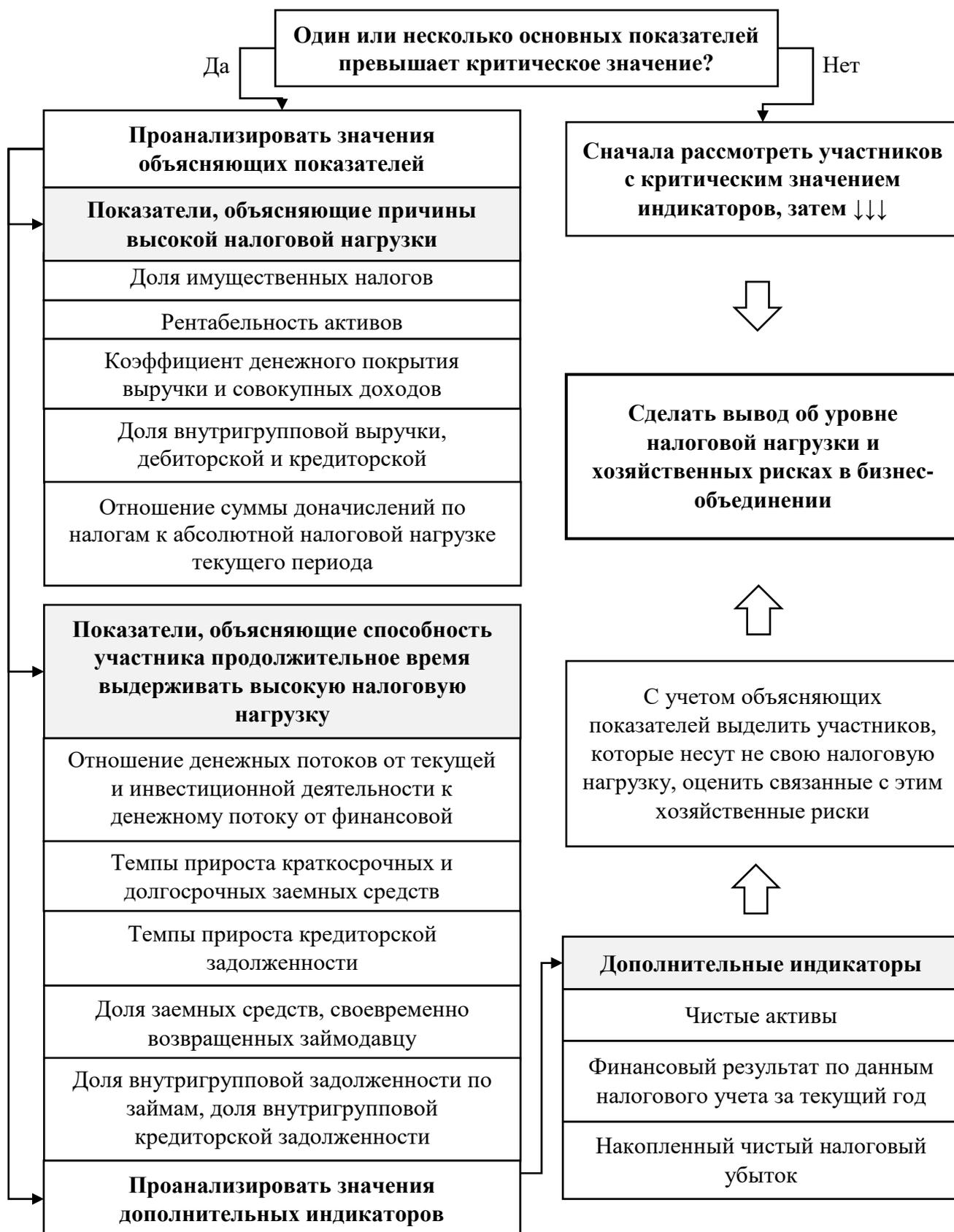


Рисунок 7. Система индикаторов для экспресс-анализа

Основными оценочными индикаторами являются высокие значения основных интегральных показателей налоговой нагрузки. Результаты исследования внутригрупповых диспропорций (п. 2.2 работы) позволяют считать критическим значение в пределах  $[70\%; \infty)$ .

Предлагаемый подход обусловлен следующим. Благодаря внутригрупповым сделкам и управленческим решениям налоговая нагрузка участников бизнес-объединения сама по себе никуда не исчезает, но может перераспределяться между участниками вместе с перераспределением ресурсов (например, нагрузка по имущественным налогам, по НДС с внутригрупповых полученных авансов). Анализ причин завышенной налоговой нагрузки одних участников дает возможность выявить и причины занижения налоговой нагрузки у других участников, определить зоны хозяйственных (в т.ч. налоговых) рисков.

**6. Разработана комплексная методика анализа налоговой нагрузки в бизнес-объединениях, предусматривающая определение контура консолидации, включающая систему количественных и качественных показателей, анализ специфических факторов и налоговых рисков, свойственных бизнес-объединениям.**

Разработанная диссертантом комплексная методика содержит элементы риск-ориентированного подхода и включает в себя три стадии.

1. В рамках *организационно-подготовительной стадии* исследуются особенности деятельности участников бизнес-объединения на основе предложенной аналитической карты (см. рис. 8), проводится предварительный анализ налоговых рисков.



Рисунок 8. Использование информации аналитической карты «Понимание деятельности участников бизнес-объединения» в процессе анализа налоговой нагрузки

2. Аналитической стадия включает в себя мероприятия, сгруппированные в три этапа (см. рис. 9).

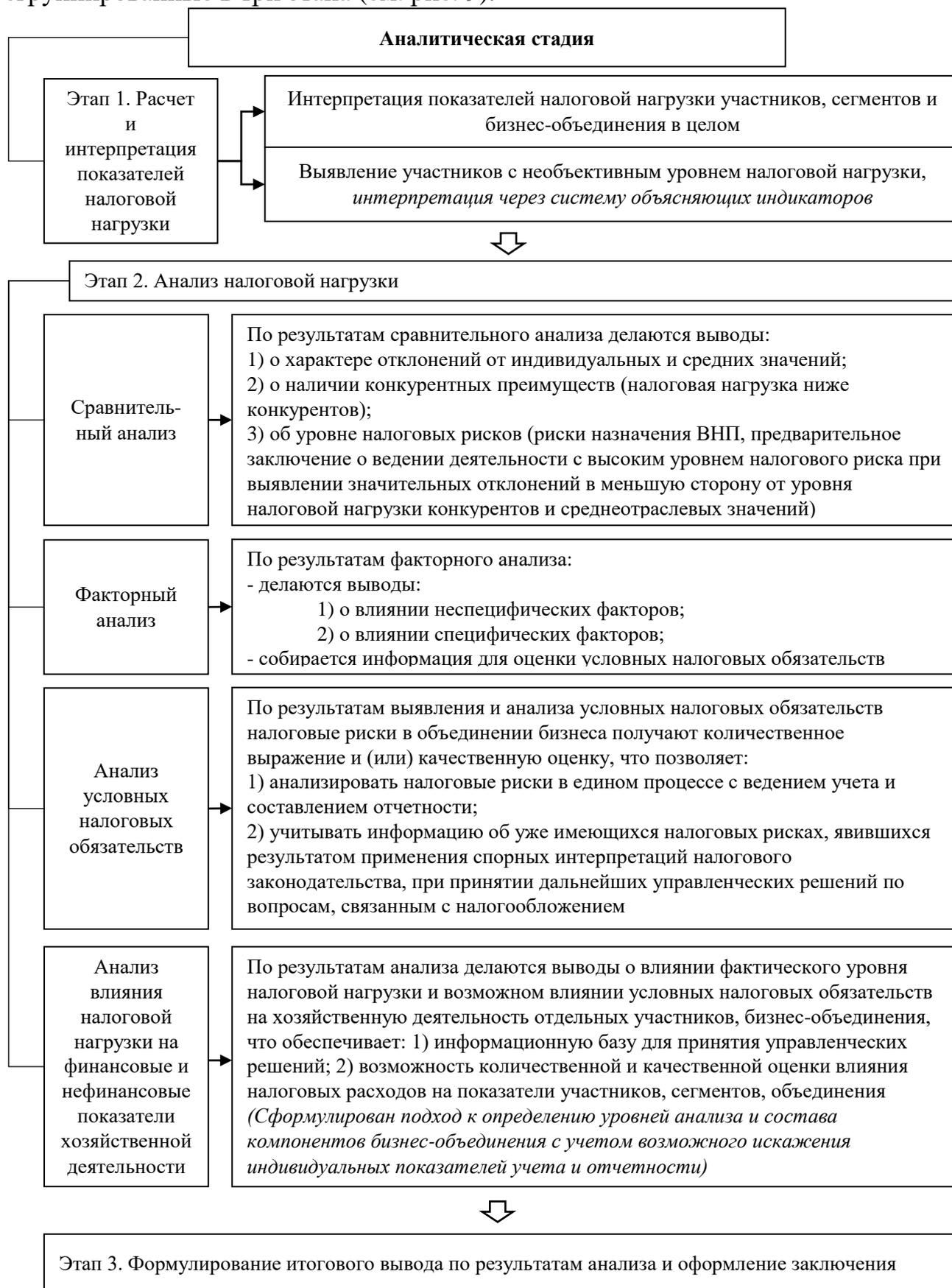


Рисунок 9. Схема мероприятий аналитической стадии комплексной методики расчета и анализа налоговой нагрузки в бизнес-объединениях

Важным мероприятием второго этапа является *факторный анализ*. Для оценки системного эффекта в части налога на прибыль организаций предложены следующие формулы (табл. 5).

Таблица 5. Показатели оценки системного эффекта

Фактор, формирующий системный эффект	Расчетная формула	Характеристика системного эффекта
Разница в ставках налогообложения прибыли по внутригрупповым услугам	$\Delta\Pi_{\text{НС}} = \text{ПР}_{\text{ВГО}} \times (\text{НС}_{\text{прод.}} - \text{НС}_{\text{пок.}})$	Единовременный системный эффект
Влияние нереализованной прибыли в активах	$\Delta\Pi_{\text{НРП}} = \text{НРП}_{\text{с\text{корр.}}} \times \text{НС}_{\text{пок.}}$ где: $\text{НРП}_{\text{с\text{корр.}}} = \text{НРП} \times \frac{\text{С/ст НУ}}{\text{С/ст БУ}}$	Отложенный системный эффект
Не зачитываемые, но перенесенные на будущее налоговые убытки	$\Delta\Pi_{\text{ОНА}} = \sum_{i=1}^n \text{ОНА}_{\text{уб. } i}$	Отложенный системный эффект
Не зачитываемые и не перенесенные на будущее налоговые убытки	$\Delta\Pi_{\text{ЧНУ}} = \sum_{i=1}^n (\text{ЧНУ}_i \times \text{НС}_i)$	Постоянный системный эффект
Право на консолидированный расчет налоговой базы по налогу на прибыль организаций	$\Delta\Pi_{\text{КГН}} = \text{ЧНУ}_i \times \text{НС}$	Единовременный системный эффект
Несовпадение моментов определения налоговой базы (кассовым методом и методом начисления)	1) остаток незакрытых авансов, полученных участниками, применяющими кассовый метод, от участников, применяющих метод начисления: $\Delta\Pi_{\text{НБ } 1} = \text{АВ}_i \times \text{НС}_i$ ; 2) остаток неоплаченных реализаций, совершенных участниками, применяющими метод начисления, в адрес участников, применяющих кассовый метод: $\Delta\Pi_{\text{НБ } 2} = \text{ВР}_{\text{ВГО}} \times \text{НС}_i$ $\Delta\Pi_{\text{НБ}} = \Delta\Pi_{\text{НБ } 1} + \Delta\Pi_{\text{НБ } 2}$	Отложенный системный эффект
Совокупное влияние системного эффекта на интегральный показатель налоговой нагрузки	$\Delta\Pi_{\text{НС}} + \Delta\Pi_{\text{НРП}} + \Delta\Pi_{\text{ОНА}} + \Delta\Pi_{\text{ЧНУ}} + \Delta\Pi_{\text{КГН}} + \Delta\Pi_{\text{НБ}}$ $\Delta\text{НН}_{\text{ВР}} = \text{НН}_{\text{ВР(факт)}} - \frac{\Delta\Pi_{\text{НС}} + \Delta\Pi_{\text{НРП}} + \Delta\Pi_{\text{ОНА}} + \Delta\Pi_{\text{ЧНУ}} + \Delta\Pi_{\text{КГН}} + \Delta\Pi_{\text{НБ}}}{\text{ВР}}$	Совокупный системный эффект

*Примечание.*  $\Delta\Pi$  – влияние на сумму текущего налога на прибыль;  $\text{ПР}_{\text{ВГО}}$  – прибыль от внутригрупповых операций;  $\text{ВР}_{\text{ВГО}}$  – выручка от внутригрупповых операций;  $\text{НС}_{\text{прод.}}$  – ставка налога у продавца;  $\text{НС}_{\text{пок.}}$  – ставка налога у покупателя;  $\text{НРП}$  – нереализованная прибыль в активах;  $\text{НРП}_{\text{с\text{корр.}}}$  – нереализованная прибыль, скорректированная на разницу в себестоимости по данным бухгалтерского и налогового учета;  $\text{ОНА}_{\text{уб. } i}$  – признанный в составе ОНА убыток по данным налогового учета  $i$ -го участника;  $\text{ЧНУ}_i$  – чистый налоговый убыток  $i$ -го участника, не признанный ОНА;  $\text{НС}_i$  – ставка налога на прибыль  $i$ -го участника;  $\text{АВ}_i$  – авансы полученные  $i$ -го участника;  $\Delta\text{НН}_{\text{ВР}}$  – совокупное влияние системного эффекта на основной интегральный показатель налоговой нагрузки бизнес-объединения.

3. На стадии принятия управленческих решений по вопросам, связанным с налогообложением, применяется стандартная схема принятия управленческого решения с учетом особенностей, свойственных бизнес-объединениям, и характера решаемых проблем. В работе определены критерии выбора управленческого решения, принимаемого в объединении, по вопросам, связанным с налогообложением (апробация приведена в п. 3.3 диссертации).

### III. ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Цель настоящего диссертационного исследования заключалась в совершенствовании методических подходов к расчету и анализу налоговой нагрузки в бизнес-объединениях. На основе проведенного анализа разработана комплексная методика анализа налоговой нагрузки в бизнес-объединениях, обеспечивающая:

- идентификацию участников бизнес-объединений с необъективным уровнем налоговой нагрузки, сформированной за счет влияния субъективных факторов, и определение причин сложившегося уровня налоговой нагрузки (экспресс-анализ налоговой нагрузки участников бизнес-объединения, основанный на выявлении участников с критическими значениями основных индикаторов и анализе системы объясняющих индикаторов);

- идентификацию участников, ведущих деятельность с высоким уровнем налогового риска, с учетом основных критериев ФНС России;

- расчет индивидуальных и интегрированных показателей налоговой нагрузки;

- корректные сравнения со среднеотраслевыми показателями на основе специально рассчитываемых взвешенных показателей в условиях наблюдаемых колебаний индивидуальных значений (эффекта «пилы»), с показателями ближайших конкурентов на основе сводной оценки;

- анализ влияния специфических факторов на уровень налоговой нагрузки участников бизнес-объединений;

- расчет и анализ системного эффекта от функционирования в форме объединения, структурно состоящего из единовременного, постоянного и отложенного эффектов;

- выявление и оценку условных обязательств, связанных с налоговыми рисками, по каждому участнику объединения, что соответствует последовательности возникновения самих налоговых рисков участников, самостоятельно выполняющих обязанности налогоплательщиков (за исключением КГН).

### IV. ОСНОВНЫЕ НАУЧНЫЕ ПУБЛИКАЦИИ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИОННОГО ИССЛЕДОВАНИЯ

1. Кетова, Т.В. Развитие методических подходов к расчету и анализу налоговой нагрузки в объединениях бизнеса /Т.В. Кетова // Аудиторские ведомости. – 2021. – № 3. – 0,4 п.л.

2. Кетова, Т.В. Исследование влияния структурных особенностей на налоговую нагрузку бизнес-объединений /Т.В. Кетова // Управленческий учет. – 2021. – №10-2. – 0,7 п.л.

3. Кетова, Т.В. Колебания налоговой нагрузки как центральный индикатор системы внутреннего налогового контроля бизнес-объединения /Т.В. Кетова // Аудиторские ведомости. – 2021. - № 4. – 0,5 п.л.

4. Кетова, Т.В. Феномен неопределенности в интерпретации налогового законодательства: исторический контекст и современное

**состояние проблемы в учете и отчетности объединений бизнеса РФ /Т.В. Кетова // Азимут научных исследований: экономика и управление. – 2021. – Т. 10 – № 4 (37). – 0,6 п.л.**

**5. Коняева, Т. В. Совершенствование методики оценки налоговой нагрузки в группе компаний /М.А. Городилов, Т.В. Коняева // Вестник Пермского университета. Серия: Экономика. – 2018. – Т. 13. – № 2. – 2,3 п.л./1,15 п.л.**

6. Ketova, T. Problems of intellectual property accounting in industrial enterprises in Russia /M. Gorodilov, M. Naam, Y. Murashova, T. Ketova // SHS Web of Conferences. Volume 116. – 2021. – №00012 – 0,7 п.л./0,18 п.л.

7. Кетова, Т.В. Государственный контроль финансово-хозяйственной деятельности организаций реального сектора экономики в части налогового контроля /Т.В. Кетова // Современные подходы к организации внутреннего и внешнего контроля экономическими субъектами / Н. А. Каморджанова, О. М. Серчугина, А. С. Акимов [и др.]. – Москва : Общество с ограниченной ответственностью "Русайнс", 2021. – С. 217-240 – 1,4 п.л.

8. Коняева, Т.В. К вопросу об учете нагрузки по косвенным налогам при расчете интегрального показателя налоговой нагрузки /М.А. Городилов, Т.В. Коняева // Russian Journal of Management. – 2019. – Т. 7. – № 2. – 1,0 п.л./0,5 п.л.

9. Методические рекомендации по учету объектов интеллектуальной собственности на промышленном предприятии: монография / М. А. Городилов, Ю. Г. Мурашова, М. Н. Наам, Т. В. Коняева; Перм. гос. нац. исслед. ун-т. – Пермь, 2019. – 104 с. – 6,0 п.л./1,5 п.л.

10. Коняева, Т. В. Содержание понятия «группа компаний»: правовые и экономические аспекты /Т.В. Коняева // Материалы конференций ГНИИ «Нацразвитие». Апрель 2018 : Сборник избранных статей Международных научных конференций, Санкт-Петербург, 23–28 апреля 2018 года. – Санкт-Петербург: ЧНОУ ДПО Гуманитарный национальный исследовательский институт «НАЦРАЗВИТИЕ», 2018. – 0,5 п.л.

11. Коняева, Т.В. Организация системы управленческого учета в группе компаний в условиях развития информационных технологий /М.А. Городилов, Т.В. Коняева // Постулат. – 2018. – № 4-1(30). – 0,6 п.л./0,3 п.л.

12. Коняева Т.В. Единая модель контроля по МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» /Т.В. Коняева // Учетно-контрольные и аналитические инструменты инновационной экономики: сб. науч. ст. / под общ. ред. Т.Г. Шешуковой. – Пермь, 2013. – Вып. 4 – 0,3 п.л.