Васильева, Марина Владимировна. Система налогового прогнозирования и планирования на основе интеграции учетных и аналитических процедур макро и микроуровня : диссертация ... доктора экономических наук : 08.00.10 / Васильева Марина Владимировна; [Место защиты: Орлов. гос. технич. ун-т].- Орел, 2010.- 306 с.: ил. РГБ ОД, 71 11-8/381

**Содержание к диссертации**

Введение

**1 Теория формирования системы налогового прогнозирования и планирования на макро и микроуровне 16**

1.1 Ретроспективный анализ развития налогового прогнозирования и планирования 16

1.2 Анализ категориального аппарата системы налогового прогнозирования и планирования при взаимодействии учетных и аналитических процедур на макро и микроуровне 34

1.3 Теоретическое обоснование использования компонентов системного подхода при взаимодействии налогового прогнозирования и планирования с учетными и аналитическими процедурами 47

**2 Методология формирования системы налогового прогнозирования и планирования на макроуровне 64**

2.1 Концепция налогового прогнозирования и планирования на макроуровне 64

2.2 Методология налогового прогнозирования на макроуровне 73

2.3 Методология налогового планирования на макроуровне в рамках реализации институционально-функциональных направлений исполнения планируемых процедур и мероприятий 90

**3 Моделирование налогового прогнозирования на макроуровне 108**

3.1 Модели и методы налогового прогнозирования на макроуровне 108

3.2 Формирование учетно-информационной базы для целей дескриптивного и предикативного налогового анализа на макроуровне 125

3.3 Методика налогового прогнозирования на макроуровне и моделирование оценки налоговых обязательств 154

**4 Разработка научно-методических рекомендаций по налоговому планированию на макроуровне 167**

4.1 Направления реализации целевых ориентиров налогового планирования на макроуровне 167

4.2 Разработка методики государственного налогового планирования 181

4.3 Направления реализации налогового планирования на макроуровне на современном этапе 192

**5 Концептуальные основыи направления моделирования налогового планирования на микроуровне при взаимодействии учетных и аналитических процедур 204**

5.1 Концепция налогового планирования на микроуровне 204

5.2 Учетно-информационная база проведения налогового анализа как этапа налогового планирования на микроуровне 223

5.3 Интегрированный подход к применению управленческого анализа в целях реализации аналитического обеспечения налогового планирования на микроуровне 239

Заключение 256

Список литературы 269

Приложения

**Введение к работе**

Актуальность темы диссертационного исследования. В начале XXI века Россия переживает достаточно сложный этап, связанный с процессами глобализации экономических отношений в условиях сложившегося мирового кризиса. При реальных обстоятельствах развития экономических отношений действенность и эффективность данных процессов в своей массе определяется грамотным прогнозированием и планированием функционирования налоговых механизмов. Умение и действительная способность государственных органов и экономических субъектов однозначно реагировать на разнообразные изменения макропоказателей, а также возможность своевременно ориентировать налогоплательщиков на сложившуюся при данных условиях экономическую ситуацию выходят на ведущие позиции в процессе функционирования бюджетно-налогового механизма.

Для эффективного взаимодействия элементов системы налогового прогнозирования и планирования требуются масштабные и продолжительные институциональные преобразования, которые, в свою очередь, способны вызвать экономический резонанс на микро и макроуровнях системы налогообложения в результате изменения величины и структуры трансакционных издержек. В этих условиях необходимо, чтобы налоговая система способствовала согласованности в реализации ее фискальной, стимулирующей и регулирующей функций, то есть отношения между органами государственной власти, обеспечивающими взимание налогов, и обществом, должны стать не только фискальными, но и партнерскими.

Поскольку одной из основных функций государства является обеспечение стабильного роста налоговых поступлений и достаточного объема доходов бюджета, являющегося основой для реализации и финансирования социальных программ и системы мер, направленных на повышение уровня налоговой культуры, то особое значение приобретает выработка четкой государственной налоговой стратегии, структурным элементом которой может быть признано эффективное прогнозирование и планирование объемов налоговых потоков.

Недостаточная теоретическая проработка и отсутствие системы налогового прогнозирования и планирования позволяющей, на практике всесторонне моделировать эффективные решения с учетом влияния налогового фактора на сбалансированность доходов и расходов бюджета, свидетельствует о неиспользовании всех возможных резервов для прогнозирования бюджетно-налогового процесса в условиях изменения законодательства. Поэтому при сложившейся современной ситуации необходимо всестороннее исследование теоретико-методологических и практических аспектов взаимодействия и взаимовлияния системы налогового прогнозирования и планирования и учетно-аналитических процедур на макро и микроуровне.

Таким образом, актуальность формирования системы налогового прогнозирования и планирования определяется необходимостью теоретического обоснования концепции системы планирования и прогнозирования налоговых платежей как составляющей бюджетно-налогового механизма многоуровневой экономической системы, совершенствованием методологии налогового прогнозирования, а также необходимостью совершенствования системы учетно-налоговых процедур на всех уровнях управления.

Состояние разработанности проблемы. Вопросы системы налогового прогнозирования и планирования, ее тактического и стратегического развития, реформирования действующей системы налогообложения становятся в современных условиях чрезвычайно актуальными, что вызвано производимыми преобразованиями, призванными создать экономически и политически обоснованную налоговую систему.

В основе теоретического и практического исследования проблем сущности и функций налога, выступающего в качестве формы отражения роли государства в социально-экономической жизни общества лежат работы выдающихся ученых зарубежной и отечественной экономической мысли: Т. Гоббса, Ж. Симонд де Сисмонди, Н. Канара, А. Смита, Д. Риккардо, Дж. Кейнса, Ш. Монтескье, В. Парето, У. Петти, А. Лаффера, П. Самуэльсона, К. Маркса, Д.С. Милля, А. Вагнера, Н.И. Тургенева, И.И. Янжула, В. Леонтьева, В.Н. Твердохлебова, И.М. Кулишера и др.

Исследование финансовой науки по теории и практики налогообложения в России осуществляют такие ученые-экономисты, как Глинкин А.Л., Горский И.В., Гусев В.В., Дробозина Л.А., Емельянов А.М., Князев В.Г., Маслова И.А., Морозова Н.И., Оганян К.И., Окунева Л.П., Павлова Л.П., Пансков В.Г., Пепеляев С.Г., Поляк Г.Б., Пономарев А.И., Починок А.П., Родионова В.М., Романовский В.М., Рыбалкин В.И., Садков В.Г., Шаталов С.Д., Юткина Т.Ф. и др.

Российские ученые также внесли вклад в исследование проблем формирования налоговой политики, и в изучение ее особенностей в разрезе национальной экономики. Исследованием данных вопросов занимались следующие ученые: Барулин С.В., Давыдова Л.В., Ивантер В.В., Ксенофонтов М.Ю., Кувалин Д.Б., Клейнер Г.Б., Комков Н.И., Каменецкий М.И., Некрасов А.С., Новожилов В.В., Овчинникова О.П., Панфилов В.С., Петраков Н.Я., Прохоров Б.Б. Черник Д.Г. и др.

Важный вклад в развитие концепции управления налоговыми процессами внесли отечественные финансисты Кузовков Д.В., Кулишер И.М., Соколов А.А., Пушкарева В.М., Ходский Л.Х., Железнов В.Я.. Дитман Б. и др.

Направления развития теории налогового прогнозирования и планирования на макроуровне получили распространение в работах российских экономистов Баканова С.А., Буряк А.С., Варакса Н.Г., Вардересян Л.Ф., Галимзянова Р.Ф., Горбунова А.Н., Гуськова С.А., Кожинова В.Я., Козенковой Т.А., Медведева А.Н., Немкиной О.И., Погорлецкого А.И., Пайковича П.Р., Рогозина Б.А., Саакяна С.А., Тихонова Д.Н.

Вопросы формирования системы налогового планирования микроуровня исследовали Гончарова В.В., Поляков Н.Ф., Федечкина Д.Ю., Храмов В.В.

Модели и технологии экономического анализа и прогнозирования функционирования налоговой системы исследовали в своих трудах такие российские экономисты, как Колесник М.А., Панасенкова Т.В., Шифман А.М., Черногорский С.А., Щербакова О.Ю. и др.

Структура и функционирования учетно-налоговой системы рассматриваются в работах отечественных экономистов: А.П. Бархатова, А.И. Белоусова, А.А. Богданова, П.С. Безруких, А.Г. Грязновой, А.Ф. Виноходовой, И.М. Волкова, В.Г. Гетьмана, Л.Т. Гитляровской, Д.А. Евдоницкого, О.В. Ефимовой, Н.М. Заварихина, В.В. Ковалева, С.Ф. Корякина, М.Н. Крейниной, Н.Т. Лабынцева, Н.П. Любушина, И.А. Масловой, М.В. Мельник, В.Д. Новодворского, В.Ф. Палия, В.И. Петровой, В.И. Подольского, Л.В. Поповой, А.Н. Романова, Г.В.Савицкой, В.П. Суйца, И.П, Ульянова, А.Д. Шеремета и др.

Концептуальные направления, принципы, функции и методы налогового анализа представлены в работах М.И. Баканова, С.Л. Бороненковой, В.В. Ковалева, Г.Л. Поповой, Р.Ю. Симионова, М.Л. Слуцкина, В.А. Чернова, Н.Г. Чумаченко и др.

Несмотря на то, что указанные ученые в своих работах затрагивают широкий круг вопросов, непосредственно связанных с концепцией налогового планирования и прогнозирования, постоянно развивающиеся экономические процессы в области формирования бюджетно-налоговой системы, определяют проблематику, требующую разработки теоретико-методологических положений и концептуальных основ формирования системы налогового прогнозирования и планирования на микро и макроуровне.

Таким образом, недостаточная разработанность методологических и научно-методических подходов, проблемы, возникающие при формировании системы прогнозирования и планирования бюджетно-налогового процесса, отсутствие системной концепции налогового прогнозирования и планирования на макро и микроуровне, определили тему диссертационного исследования, ее цель и задачи.

Целью диссертационного исследования является решение научной проблемы развития теории и методологии формирования системы прогнозирования и планирования налоговых поступлений на макроуровне и налоговых параметров экономических субъектов при интеграции учетных и аналитических процедур на основании оценки действующей в Российской Федерации системы прогнозирования и планирования бюджетно-налогового процесса.

В рамках поставленной цели решаются следующие комплексные задачи:

- выявить и научно обосновать базовые направления развития категориально-понятийного аппарата системы налогового прогнозирования и планирования и их информационной обеспеченности на основе интеграции учетных и аналитических процедур;

- разработать концепцию функционирования системы налогового прогнозирования и планирования на макроуровне;

- разработать и теоретически обосновать структурные детерминанты бюджетно-налогового механизма, базирующиеся на взаимосвязанных и взаимодополняющих элементах бюджетно-налогового процесса;

- предложить методологию налогового прогнозирования на макроуровне, основанную на принципе детерминизма;

- выработать методологию налогового планирования на макроуровне в рамках реализации институционально-функциональных направлений исполнения планируемых процедур и мероприятий;

- предложить нормативную модель оценки налоговых обязательств, формирующих доходную часть бюджета страны, а также методические рекомендации по прогнозированию общих доходов бюджета;

- предложить концепцию корпоративного налогового планирования, рассматривающую его как интеграционный процесс упорядочивания хозяйственной деятельности в соответствии с действующим налоговым законодательством и стратегией развития предприятия;

- дать научное обоснование концепции налогового учета и анализа на микроуровне;

- сформировать теоретическую модель интеграции учетных и аналитических процедур и предложить направления интеграции налоговых показателей с учетными показателями финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов;

- предложить интеграционную модель управленческого анализа как инструмента информационного обеспечения налогового прогнозирования и планирования на микроуровне;

- разработать предикативную модель налогового анализа, включающую блоки и этапы налогового прогнозирования макроуровня.

Область исследования. Исследование соответствует п. 2.3. Бюджетно-налоговая система и бюджетная политика государства в рыночной экономике, п. 2.5. Оптимизация бюджетного процесса: совершенствование системы управления доходами и расходами бюджетной системы и внебюджетных фондов, бюджетного планирования и долгосрочного прогнозирования, п. 2.9. Концептуальные основы, приоритеты налоговой политики и основные направления реформирования современной российской налоговой системы паспорта специальности ВАК РФ 08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит и п. 1.4. Методологические основы и целевые установки бухгалтерского учета и экономического анализа, п. 1.12 Инвестиционный, финансовый и управленческий анализ паспорта специальности ВАК РФ 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика (экономические науки).

Объектом исследования выступает элемент бюджетно-налогового процесса - система налогового прогнозирования и планирования на микро и макроуровне.

Предметом исследования является совокупность социально-экономических отношений, возникающих между государством и налогоплательщиками по поводу формирования и функционирования эффективной системы налогового прогнозирования и планирования при взаимодействии учетных и аналитических процедур.

Теоретическую и методологическую базу исследования составляет конкретизированное использование теории научного познания для исследования предмета диссертационной работы: труды ведущих отечественных и зарубежных ученых, нормативно-правовые акты Российской Федерации, отечественные и международные стандарты, указания и инструкции, справочные материалы, материалы семинаров, научно-практических конференций по вопросам прогнозирования и планирования бюджетно-налоговой системы государства.

При обосновании теоретических положений и аргументации выводов автором использован комплексный подход, базирующийся на ряде основополагающих принципов, которые представлены в научных исследованиях по экономической теории, бюджетному процессу, налогообложению, налоговому планированию и прогнозированию.

Процесс написания диссертационного исследования, сбор и обработка данных предусматривают использование следующих теоретических методов научного познания и исследования: диалектический метод, анализ, синтез, сравнение, абстрагирование и конкретизация, обобщение, формализация, индукция, дедукция, идеализация, аналогия, моделирование. Использование частных и комплексных эмпирических методов исследования, таких как изучение литературы, нормативных и финансовых документов, результатов деятельности экономических субъектов, обследование, мониторинг, изучение и обобщение теоретического и практического опыта в области регулирования налоговых отношений служит доказательством и обеспечивает аргументированность положений диссертационного исследования.

Информационную базу диссертационного исследования составили данные Минфина РФ, Федеральной налоговой службы, методические и справочные материалы налоговых органов, нормативные документы РФ и субъектов РФ, данные периодических изданий, семинаров и научных конференций, показатели налоговой и финансовой отчетности экономических субъектов.

Научная новизна диссертационного исследования заключается в том, что с позиции системного подхода решена и аргументирована крупная, имеющая важное народнохозяйственное значение, проблема формирования теоретико-методологических положений, научно-методических рекомендаций и направлений практической реализации системы налогового прогнозирования и планирования, в контексте современных приемов и моделей, на основе интеграции учетных и аналитических процедур макро и микроуровня.

Наиболее существенные результаты, содержащие научную новизну диссертационного исследования, заключаются в следующем (укрупнены по блокам):

1) по специальности 08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит:

- выявлены и научно обоснованы базовые направления развития категориально-понятийного аппарата системы налогового прогнозирования и планирования и их информационной обеспеченности на основе интеграции учетных и аналитических процедур в целях эффективного и непрерывного управления бюджетно-налоговым процессом на макро- и микроуровне (08.00.10, п. 2.3);

- выработана концепция функционирования системы налогового прогнозирования и планирования на макроуровне, позволяющая в отличие от существующих в настоящее время не только дескриптивно оценивать налоговые отношения, но и формировать на предикативной основе систему мероприятий тактического и стратегического направлений их развития, предусматривающую взаимодействие ресурсов, методов, последовательность и сроки выполнений налоговых заданий (08.00.10, п. 2.9);

- разработаны и теоретически обоснованы структурные детерминанты бюджетно-налогового механизма, базирующиеся на взаимосвязанных и взаимодополняющих элементах бюджетно-налогового процесса в целях обеспечения согласования фискальной, регулирующей и стимулирующей функций налоговых доходов в бюджетной системе и повышения точности текущих и перспективных налоговых планов (08.00.10, п. 2.3);

- предложена методология налогового прогнозирования на макроуровне, построенная на основе принципа детерминизма, позволяющая обосновать его функциональную сущность в налогообложении, повышающая заинтересованность налоговых органов в собираемости налогов и сокращения недоимки, а также предполагающая максимально возможную мобилизацию текущих и прогнозируемых платежей в бюджет (08.00.10, п. 2.5);

- выработана методология налогового планирования на макроуровне в рамках реализации институционально-функциональных направлений исполнения планируемых процедур и мероприятий, позволяющая не только формировать доходную часть бюджета с учетом оптимизации основных видов поступлений, но и устанавливать стратегические тенденции формирования структуры и соотношения налоговых показателей (08.00.10, п. 2.9);

- предложена нормативная модель оценки налоговых обязательств, формирующих доходную часть бюджета страны, а также методические рекомендации по прогнозированию общих доходов бюджета, позволяющие прогнозировать тенденции изменения конкретного налога в условиях кризисных экономических ситуаций (08.00.10, п. 2.3);

- предложена концепция корпоративного налогового планирования, рассматривающая его как интеграционный процесс упорядочивания хозяйственной деятельности в соответствии с действующим налоговым законодательством и стратегией развития предприятия, имеющая целевую ориентацию на формирование рациональной структуры налоговых расходов и экономически эффективное распределение по агрегированным источникам поступлений (08.00.10, п. 2.3).

2) по специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика:

- научно обоснована концепция налогового учета и анализа в целях оценки влияния на финансово-хозяйственную деятельность экономических субъектов в мультирежимной налоговой системе, способствующая поиску путей наиболее оптимального уровня налогообложения (08.00.12, п. 1.4);

- сформирована теоретическая модель интеграции учетных и аналитических процедур, позволяющая эффективно определять способы воздействия на процесс налогообложения на микроуровне, и предложены направления интеграции налоговых результирующих и факторных показателей с учетными показателями финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов, обеспечивающие гармонизацию интересов государства и налогоплательщика (08.00.12, п. 1.4);

- предложена интеграционная модель управленческого анализа (АВС - метода с элементами CVP-анализа), ориентированная на увеличение степени оперативности и аналитичности информационного обеспечения учетно-налогового процесса формирования налогооблагаемой базы по налогу на прибыль как крупного элемента системы налогового прогнозирования и планирования на микроуровне (08.00.12, п. 1.12);

- на основе комплексного подхода к анализу налоговых доходов и оценки тенденций развития налоговой базы разработана предикативная модель налогового анализа, включающая блоки и этапы налогового прогнозирования макроуровня в целях создания оптимального варианта налогового планирования (08.00.12, п. 1.12).

Достоверность полученных результатов определяется полнотой и достоверностью исходной информации о развитии налоговой системы, логической непротиворечивостью процесса ее обработки, а также успешным практическим использованием разработанных подходов к организации государственной и внутрифирменной системы налогового прогнозирования и планирования на основе интеграции учетных и аналитических процедур, концепции адаптивности, методологии и методики формирования тактических и стратегических приоритетов функционирования системы налогового прогнозирования и планирования на макро и микроуровне в условиях глобализации экономических процессов.

Теоретическая и практическая значимость диссертационной работы заключается в использовании различных приемов и методов при оценке формирования и реализации системы налогового прогнозирования и планирования в РФ, анализе и обобщении теорий налогообложения, определении приоритетов развития налоговой политики, современных методов налогового прогнозирования и планирования, критериев их эффективности, предложений по совершенствованию порядка организации системы налогового прогнозирования и планирования на макро и микроуровне.

Теоретико-методологические, концептуальные и научно-методические положения, предложенные и обоснованные автором в работе, существенно дополняют и расширяют сложившуюся систему налогового планирования и прогнозирования на макро и микроуровне в соответствии с международным опытом.

Теоретическая значимость диссертационного исследования заключается в разработке теоретических положений, которые в комплексе составляют новое научное достижение в формировании концептуальных и методологических основ функционирования системы прогнозирования и планирования бюджетно-налогового процесса на макро и микроуровне.

Теоретические результаты диссертации открывают возможности осуществления научных исследований по проблемам внедрения зарубежного опыта налогообложения и формирования налоговых показателей в российскую практику. Данный подход основан на интеграции учетных и аналитических процедур является теоретико-методологической основой формирования системы налогового прогнозирования и планирования.

Полученные результаты диссертации обеспечивают в перспективе возможность их использования в научных исследованиях по направлениям внедрения моделей планирования и прогнозирования в практику налоговых органов и экономических субъектов.

Результаты исследований можно использовать для совершенствования методологической базы бюджетно-налогового процесса в условиях реализации нормативной и предикативной моделей оценки налоговых обязательств. Они обеспечивают возможность разработки практических методов расчета налоговых показателей, как на микро, так и на макроуровне.

Практическая значимость исследования заключается в том, что применение на практике разработанной методологии и методик налогового прогнозирования и планирования позволит использовать результаты их применения для обеспечения эффективности налогового управления хозяйственными процессами на микроуровне в условиях унификации и гармонизации международных налоговых отношений. Основные положения методического характера могут быть использованы учетно-аналитическими работниками с целью повышения эффективности налоговой оптимизации.

Содержащиеся в диссертационной работе рекомендации носят конкретный практический характер и могут быть использованы в аналитико-прогностической и контрольной практике налоговых органов при формировании прогноза налоговых поступлений, оценки налоговых баз, расчета уровня собираемости налогов и т.д.

Отдельные разделы диссертационной работы могут послужить базой для дальнейших исследований в области налогообложения, использоваться в учебном процессе при подготовке специалистов экономического профиля, а также при переподготовке и повышении квалификации экономических кадров предприятий по дисциплинам «Налоговое планирование и прогнозирование», «Налоги и налогообложение», «Налоговый анализ», «Налоговое консультирование» в Орловском государственном техническом университете.

Апробация и внедрение результатов диссертационного исследования. Основные положения, теоретические выводы и практические рекомендации, сформулированные в диссертации, нашли отражение в монографических работах, были опубликованы, докладывались и получили одобрение на 12 международных и всероссийских научно-практических конференциях (г. Орел, 2003-2009 гг.), (г. Харьков, 2009 г.).

Результаты многолетних авторских исследований нашли практическое применение и были внедрены в деятельность налоговых органов и коммерческих организаций г. Орла и Орловской области.

Публикации. Основные результаты исследования опубликованы в 60 работах общим объемом 63,38 п.л, в том числе 4 монографиях, научных изданиях, рекомендованных ВАК РФ - 19. Авторский объем публикаций составляет 59,68 п.л.

Структура и объем диссертации. Структура диссертации обусловлена целью, задачами и логикой исследования. Диссертация состоит из введения, пяти глав, заключения, включающих 54 таблицы, 59 рисунков, списка литературы из 362 источников и приложений. Общий объем работы - 341 страница.

## Анализ категориального аппарата системы налогового прогнозирования и планирования при взаимодействии учетных и аналитических процедур на макро и микроуровне

В мировой практике общепризнанной информационно-аналитической системой, обеспечивающей налоговую политику государства и экономических субъектов необходимыми качественными и количественными инструментами ее реализации, является система налогового прогнозирования и планирования, теоретический анализ которой позволяет говорить о неоднозначности в терминологии по поводу ее сущности.

Прогнозирование налогов имеет важное значение, это связано с тем, что завышенный прогноз налоговых поступлений может привести к трудностям в мобилизации налоговыми органами суммы налоговых поступлений, которые были запланированы в бюджетах различных уровней, а при заниженном прогнозе налоговых поступлений возможна ситуация несоизмеримо высокого превышения доходов бюджета над расходами, что может повлиять на эффективность расходования бюджетных средств.

Как раз совершенствование налогового планирования и прогнозирования, является одним из приоритетных путей развития в этом направлении. В диссертационной работы для корректного и полного раскрытия темы поставлена цель выявить функциональную роль налогового планирования, показать его отличия от налогового прогнозирования на макро и схожесть на микроуровне. В научной литературе в настоящее время не дано однозначного определения понятия «налоговое планирование» и «налоговое прогнозирование». Приведем некоторые из них, наш взгляд самые важные. В различных экономических словарях и справочниках содержатся неоднозначные определения. Налоговое планирование имеет важное значение в работе по обеспечению поступлений налогов и сборов в бюджетную систему (консолидированный, федеральный и территориальные бюджеты). Эти функции налоговых органов не менее важны, чем контроль за соблюдением налогоплательщиками налогового законодательства. Налоговое планирование представляет собой оценку налогового потенциала и поступлений налогов и сборов в бюджетную систему и производится на основе прогноза, как социально-экономического развития субъектов РФ, так и станы в целом.

Целью налогового планирования как на региональном уровне, так и на федеральном выступает оценка соотношения налогового потенциала и фактических поступлений налогов и сборов и расчет объемов экономически обоснованных поступлений налогов и сборов в бюджетную систему в планируемом периоде.

Налоговое планирование на государственном уровне осуществляется с ориентацией на максимально высокий уровень мобилизации налогов и сборов в бюджетную систему, это происходит из-за постоянно растущих потребностей государства, вызванных как субъективными, так и объективными причинами.

К объективным причинам можно отнести: необходимость развития научно-технического прогресса, естественный прирост населения, поддержание на должном уровне безопасности и обороноспособности страны, повышение жизненного уровня и прочие.

К субъективным причинам относятся: естественная потребность органов управления, а также стремление соответствующих ведомств иметь более высокие финансовые возможности.

Однако потребности роста расходов и как следствие ориентирование накак можно большее изъятие средств налогоплательщиков имеют определенные экономические лимиты, которые связанны, в первую очередь, с возможностями экономического роста экономики страны в целом и её отдельных отраслей, т.е. повышением эффективности экономики, а так же с объемом налоговых изъятий, при котором налоги могут не только влиять негативно на развитие экономики, но и в некоторых ситуациях привести к снижению предпринимательской активности. Именно поэтому все эти факторы должны непременно учитываться в процессе налогового планирования.

Ученые Санкт-Петербурга, в частности М.В. Романовский и О.В. Врублевскаяопределяют налоговое планирование как комплекс мер, методов и процедур планирования и управленческих решений, направленных на реализацию главной цели - расчета размера поступлений в бюджет налогов и сборов на соответствующей территории и на законодательно утвержденный период времени. [141]

Поскольку авторы сделали попытку внести налоговое планирование в рамки установленных временных рамок законодательно, а среднесрочное и долгосрочное планирование законодательно не оформляется, то данное определение является неточным. Так же не в пользу этого определения говорит то, что они считают планирование составной частью процесса управления.

Похожее определение приводит В.И. Бариленко: налоговое планирование представляет собой процесс определения объема той части финансовых ресурсов, которая за планируемый период может быть мобилизована в государственный бюджет и использована на общегосударственные цели, которое по своей сути является определением понятия «налоговое прогнозирование». [212]

## Методология налогового прогнозирования на макроуровне

Бюджетно-налоговый механизм обладает существенной особенностью, заключающейся в директивно-индикативной форме своего осуществления. С одной стороны, бюджетно-налоговые задания после их утверждения на законодательном уровне приобретают статус закона, с другой стороны, в отличие от традиционных директивных заданий они не имеют конкретно-адресной формы, что порождает необходимость поиска новых методов обеспечения их исполнения (регулирование и контроль). До настоящего момента данный аспект проблемы организации эффективного механизма управления налоговыми отношениями еще не получил должного отражения в науке и практике.

Налоговая система является неотъемлемой частью бюджетно-налогового процесса. Процедуры непосредственно налогового планирования и прогнозирования тесно переплетены с бюджетными построениями, в некоторой степени они опираются на одну и ту же информацию (сценарные условия развития страны, ее регионов и территорий, прогнозные значения макропоказателей). Бюджетно-налоговый механизм рассматриваем как одно из направлений повышения эффективности бюджетно-налоговой политики и способ формирования финансовых ресурсов государства.

Система планирования и прогнозирования налогообложения, являясь подсистемой налогового управления, представляет собой сложную организационную структуру финансовых и налоговых органов, занимающихся прогнозированием и формированием плановых налоговых заданий в рамках бюджетных построений, их обоснованием и оценкой.

Методологическая база прогнозирования представляет собой совокупность понятий, категорий, принципов и концепций, составляющих основу разработки научно обоснованного прогноза. Для научной прогностики методологические требования являются общими и обуславливают условия построения определенных методик прогнозирования.

Методика прогнозирования представляет собой совокупность последовательно используемых, в процессе разработки конкретных прогнозов, правил и приемов увязанная с условиями организационного и материально-технического обеспечения их эффективного использования.

Методика прогнозирования определяется в первую очередь, содержательными представлениями о существующих и желаемых состояниях/траекториях развития объекта прогноза (моделью объекта), а во-вторых, использованием адекватной техники моделирования состояния, как объекта, так и ожидаемых последствий применения тех или иных инструментов сближения существующего и желаемого уровней развития.

Базовые параметры прогнозирования включают в себя: - объект прогнозирования; - форма представления прогноза; - период упреждения прогноза; - исходное основание прогноза; - метод и инструментарий прогнозирования; - качество прогноза. Исходя из того, что всё множество прогнозных исследований можно охарактеризовать через описание взаимосоответствия значений представленных базовых параметров, то это и обуславливает классификационные признаки прогнозов.

Определяющим моментом процесса прогнозирования является четкое представление о том, что собственно необходимо спрогнозировать. В общем случае в качестве объектов прогнозирования могут выступать любые явления или процессы, на которые направлена познавательная и практическая деятельность людей. В соответствии с принятой терминологией в области практики управления объектами социально-экономической среды для них приемлема классификация по масштабу деятельности. В ней различают: - мегапроекты (глобальные); - макроэкономические объекты прогнозирования; - региональные; - отраслевые; - микроэкономические. В основополагающих особенностях объектов социально-экономического прогнозирования, их развития, определяющих специфику выбора приемлемого инструментария прогнозирования, следует выделить наличие таких характеристик исследуемой системы, как: - множественность интересов (движущая сила) в рамках одного объекта исследования, их возможная разнонаправленность; - множественность ответных реакций на внешние воздействия; - неоднозначность критериев оценки эффективности развития исследуемой системы; - возможность искажения информации в системе; - ограниченность в экспериментировании с объектом. Кроме названных фундаментальных особенностей экономического развития объектов социально-экономического прогнозирования следует отметить нелинейности, неравномерности, неопределенности и альтернативности их развития. Данные особенности детерминируются ключевой ролью научно-технического прогресса в обеспечении современного экономического роста.

Всю совокупность процессов развития объектов социально-экономических исследований можно условно разделить на обратимые и необратимые процессы. Это деление отражает, с одной стороны, суть реально происходящего в социально-экономической жизни общества, а с другой является основой для обоснования выбора конкретного технологического инструментария получения прогнозной информации. В зависимости от требований заказчика прогноза, а также объективных возможностей его разработчиков результаты прогнозирования могут быть представлены в различных формах.

Точечный (детерминированный) прогноз имеет место быть, если необходимо предсказать определенный факт, явление на какой-либо момент времени в будущем. При этом детерминированность прогноза предполагает определенную форму подачи прогнозной информации.

Использование тренда, траектории будущего развития, оправдано при получении прогнозной информации о динамике процесса за некоторый промежуток времени. Вероятностный характер прогноза, предопределяет необходимость получения информации о возможном диапазоне изменения прогнозируемой величины, то есть получении веера прогноза. Таким образом, прогнозная информация может представляться для непрерывных величин - интервально, а для дискретных величин -веерно. При количественном представлении исходной информацией об объекте прогноза, т.е. указании ожидаемых средних характеристик объекта прогноза, а также величины разброса вокруг средних показателей, то есть дисперсии, результат предсказания может представлять собой вероятностное распределение прогнозной величины. Временной интервал разработки прогноза носит название периода упреждения прогноза, а максимально возможное его значение - прогнозным горизонтом. По периоду упреждения традиционно различают оперативные (текущие), кратко-, средне-, долго- и дальнесрочные прогнозы. Оперативный прогноз предполагает перспективу, в течение которой не ожидается существенных изменений самого объекта исследования ни с количественной, ни с качественной стороны.

## Формирование учетно-информационной базы для целей дескриптивного и предикативного налогового анализа на макроуровне

Прогнозирование поступлений основных бюджетообразующих налогов занимает важное место в прогнозировании развития налоговой системы в целом. Задачами планирования поступлений в бюджетную систему РФ налогов и сборов являются, наряду с обеспечением доходной части утвержденных бюджетов, увеличение налоговых поступлений и обеспечение их стабильности. Для достижения поставленных задач возникает необходимость в проведение квалифицированного прогнозирования, при котором можно своевременно предусмотреть меры, направленные на компенсацию выпадающих доходов бюджетной системы. С помощью прогнозирования по отдельным поступлениям налогов можно проанализировать данные меры, касающиеся изменений в налоговом законодательстве.

К бюджетообразующим налогам в Российской Федерации можно отнести такие налоги как налог на прибыль, налог на добавленную стоимость, акцизы, налог на добычу полезных ископаемых и другие. Рассмотрим существующую в настоящее время методику прогнозирования поступлений налога на прибыль в бюджетную систему. Данная методика основана на следующих принципах: 1. Прогнозирование налоговых поступлений, исходя из прогнозирования налоговой базы посредством индексирования её составляющих. 2. Прогнозирование налоговых поступлений на основании индексирования налоговых доходов предыдущих периодов. 3. Прогнозирование налоговых поступлений в течение года, исходя из прогнозных значений валового внутреннего продукта и изменений ставки налогообложения, а также фактических значений налоговых поступлений в предыдущие месяцы года. Прогноз налога на прибыль на основании индексирования налоговых доходов предыдущих периодов является одним из самых точных количественных прогнозов. Данный метод прогнозирования основывается на экстраполяции фактических данных о поступлении налога в предыдущий период на прогнозный год. [177]

При прогнозировании используют поступления налога в абсолютном выражении за предыдущий период индексируют их на прогноз инфляции и получают прогнозное значение налога на прибыль.

Исходя из данных поступления налога на прибыль в бюджетную систему РФ можно установить характер изменения поступлений за определенный период времени, построив на поле графика эмпирическую кривую уровней ряда динамики.

В рамках бюджетных полномочий налоговые органы прогнозируют поступление доходов в соответствующие бюджеты бюджетной системы РФ и государственные внебюджетные фонды. От точности прогноза поступлений доходов в неблагоприятной экономической ситуации зависит финансовое обеспечение расходных обязательств, в том числе реализации задач социальной политики (Таблица 3.6).

По данным таблицы 3.6 фактическое исполнение бюджета превысило значение, которое было утверждено Федеральным законом на 310,2 млрд. руб., поэтому в 2008 году наблюдался профицит бюджета. Поступления косвенных налогов немного ниже, чем прямых налогов.

Для Российской Федерации косвенное налогообложение является весьма привлекательным по многим основаниям, напрямую связанным с особенностями косвенных налогов. Прямые налоги в большей степени соизмеряются с платежеспособностью населения, тогда как косвенные характеризуются большей устойчивостью поступлений. Фактическое поступление косвенных налогов равно 2 257,3 млрд. руб., а прямых - 2905,3 млрд. руб.

Вышеперечисленные методики прогнозирования и планирования налоговых поступлений в бюджетную систему РФ позволяют определить необходимый уровень поступлений налогов и сборов в будущих периодах. Эти расчеты, прежде всего, необходимы для работы налоговых органов. Они способствуют оперативной и слаженной работы региональных инспекции по обеспечению своевременных поступлений в доходные части утвержденных бюджетов. Таблица 3.6- Исполнение федерального бюджета в 2008 г."

В целях создания оптимального варианта налогового планирования, предлагается предикативная модель налогового анализа, включающая блоки и этапы налогового прогнозирования макроуровня и базирующаяся на комплексном подходе к анализу налоговых доходов и оценке тенденций развития налоговой базы. Предикативная модель налогового анализа на макроуровне, на наш взгляд, должна учитывать: 1. Целевые параметры, приоритеты и направления социально экономического развития страны на перспективу; 2. Макроэкономические показатели (цена на нефть, ВВП; инфляция, объемы производства продукции, фонд заработной платы и другие показатели по согласованному с Минфином РФ перечню); 3. Направления развития бюджетно-налоговой и таможенной политики (изменение структуры и объёма налоговых и неналоговых доходов, таможенных платежей; корректировка действующей системы налогообложения, обоснования предложений по совершенствованию налогового и таможенного законодательства, разработка и исполнение планов мобилизации налоговых поступлений, модернизация налогового администрирования); 4. Параметры налогового планирования и прогнозирования (влияние изменений законодательства на доходы бюджетов, влияние налогово-бюджетной и таможенной политики при разных сценариях социально-экономического развития страны, прогноз изменения структуры налогов и сборов, механизма их взимания и направлений использования).

## Разработка методики государственного налогового планирования

Тесное взаимодействие бюджетной и налоговой политики по решению вопросов социального характера, способствует формированию социально-ориентированной налоговой системы. При этом методика налогового планирования на макроуровне должна учитывать комплекс мероприятий по формированию социально- ориентированной налоговой системы, должна быть основана на принципах бюджетного федерализма и отличаться простотой и системностью построения показателей.

Современное государственное налоговое планирование имеет, по нашему мнению, ряд недостатков, обоснованных и проанализированных в настоящем исследовании: 1) не выполняется планирование всех без исключения налогов и сборов, а только основных налогов, способствующих наполняемости бюджета; 2) не определены, в том числе законодательно, принципы налогового планирования; 3) при планировании не учитывается влияние одних налогов на налоговую базу других налогов; 4) нет единой методики планирования, применяется комплекс методик; 5) нет методики расчета поправочных коэффициентов, каждый из которых оценивается на основе экстраполяционных методов; 6) индекс поведенческой модели налогоплательщика не учитывается при фактических расчётах планируемых показателей.

Планирование на государственном уровне должно быть основано на всестороннем анализе ситуации в области налогообложения и прогнозных оценках социально-экономического развития страны. Методические разработки по налоговому планированию декларируют отказ от применения способа «от достигнутого», необоснованно завышающего показатели по объему планируемых поступлений налогов и сборов. Вместе с тем в тех же актах приводится три основные методики планирования: прямое планирование налоговой базы, планирование на основе макроэкономических показателей (ВВП - прогноз) и индексация данных предыдущих периодов, последний из которых нельзя интерпретировать иначе, чем планирование от достигнутого уровня поступления налогов и сборов.

В методике планирования предлагаются следующие этапы: 1) определение общих принципов построения хозяйственного механизма; 2) оценка показателей социально-экономического развития; 3) определение основных направлений денежно-кредитной политики; 4) анализ экспортно-импортных отношений; 5) анализ показателей консолидированного и федерального бюджетов текущего года; 6) анализ и прогнозирование доходов корпораций и населения; 7) прогнозирование их мотиваций и налогового поведения; 8) демографический прогноз; 9) прогноз изменения общей структуры налогов; 10) прогноз налоговых поступлений; 11) определение направлений развития инфраструктуры налоговых органов.

Уже наличие последнего этапа и выделение его как приоритетного говорит о принадлежности данных разработок налоговым органам. Кроме того, большая часть предлагаемых позиций находится вне ведения налоговых органов, и только оценивается, а не разрабатывается ими.

Обоснованием государственного налогового планирования считаем следующие положения: 1) государство является субъектом рыночных отношений; 2) межотраслевые и региональные связи сложны; 3) необходимо поддерживать рациональные межбюджетные пропорции. Государство не может одновременно являться участником рыночных отношений и противопоставлять себя налогоплательщикам, обосновывая необходимость и обязательность уплаты налогов. Как равноправный участник рыночных отношений в лице участвующих в коммерческой деятельности органов государство само должно платить налоги. Речь может идти только о гарантиях предпринимательству со стороны государства, но не об участии государства в рыночных отношениях в качестве субъекта.

Межбюджетные, межрегиональные и межотраслевые связи учитываются и играют существенную роль при планировании расходной части бюджета, но они не имеют практически никакого отношения к общей массе собираемых налогов и даже к способам мобилизации на уровне корпораций и населения налоговых потоков.

С некоторыми позициями государственного налогового планирования мы не можем согласиться, тем более, что они сами по себе находятся в противоречии с декларируемыми целями прогнозов. Например, в полном объёме осуществляется разработка показателей только для тех налогов, составляющих на текущий момент основу налоговых доходов федерального бюджета: налога на добавленную стоимость, на добычу полезных ископаемых и на прибыль организаций. Планированию при использовании универсальной методики должны подвергаться все налоги и сборы, независимо от их объёмов, именно для того, чтобы избежать неэффективных налоговых каналов.

Из трех методик прямое планирование налоговой базы является наиболее трудоемким процессом, так как предполагает отраслевой анализ доходов и расходов на основе нормативов. Этот метод не учитывает поведенческую модель налогоплательщиков при изменении законодательства, основывается на экспертных достаточно субъективных оценках и по соотношению затрат и результата эффективен только на стадии введения нового налога, когда большинство расчетных составляющих являются именно прогнозными. Метод прямого планирования налоговой базы дает неоспоримое преимущество при расчёте эффективной налоговой ставки как частного от деления индивидуального налогового потока на спрогнозированную налоговую базу, выраженное в процентах. Такая ставка является важным макроэкономическим показателем, так как учитывает объём льгот.

Планирование поступлений налогов методом индексации данных проводится на основе показателей предыдущего года. При этом изменения темпов экономического и социального развития, а также законодательства, должны быть незначительными, иначе в первом случае результат расчётов становится непредсказуемым, а во втором приходится проводить корректировку расчетных значений на изменяющиеся показатели налоговой базы и ставки по каждому налогу (сбору).

Третий способ планирования на основе макропоказателей основывается на предпосылках о соответствии роста ВВП увеличению налоговых поступлений и неизменности сезонной динамики пополнения бюджета. В рамках метода осуществляется ежемесячная корректировка фактических налоговых поступлений предыдущего месяца на макропоказатели, основным из которых является индекс ВВП. Оперативный характер планирования, с одной стороны, позволяет учесть на столь коротких интервалах поведенческой модели налогоплательщиков, но с другой стороны является довольно условным методом, так как в результате его осуществления разработчиками прогнозируются сразу три базовых величины, и учитывается уровень вероятности самих прогнозов.