Васильев, Артем Михайлович. Налоговый анализ в системе прогнозирования и планирования налогообложения на микроуровне : дис. ... кандидата экономических наук : 08.00.10 / Васильев Артем Михайлович; [Место защиты: Гос. ун-т - учебно-научно-произв. комплекс].- Орел, 2012.- 182 с.: ил. РГБ ОД,

**Содержание к диссертации**

Введение

**1 Налоговый анализ и моделирование системы налогового прогнозирования и планирования на микроуровне 10**

1.1. Сущность и характеристика системы налогового прогнозирования и планирования на микроуровне, ее связь с налоговым анализом 10

1.2 Налоговый анализ, как производная моделирования системы налогового прогнозирования и планирования на микроуровне 21

1.3 Информационная база налогового анализа в контексте реализации учетно-аналитического обеспечения моделирования системы налогового прогнозирования и планирования на микроуровне 43

**2 Аналитическое обеспечение формирования параметров налогообложения в системе налогового прогнозирования и планирования на микроуровне 58**

2.1 Налоговый анализ и структурные составляющие процесса налогового прогнозирования и планирования на микроуровне 58

2.2 Формирование и анализ налоговых индикаторов экономического субъекта для целей налогового прогнозирования и планирования 72

2.3 Анализ налоговой нагрузки при моделировании и осуществлении налогового прогнозирования и планирования на микроуровне 86

**3 Элементы налогового анализа в системе налогового прогнозирования и планирования на микроуровне 99**

3.1 Совершенствование организационно-методического механизма налогового анализа в системе налогового прогнозирования и планирования на микроуровне 99

3.2 Внедрение в организации налогового бюджетирования, основанного на налоговом анализе, как завершающий этап процесса налогового прогнозирования и планирования 108

3.3 Перспективный налоговый анализ с учетом вариативности ожидаемой налогово-бюджетной политики в целях налогового прогнозирования и планирования на микроуровне 125

Заключение 146

Список литературы 165

Приложения

* [Налоговый анализ, как производная моделирования системы налогового прогнозирования и планирования на микроуровне](http://www.dslib.net/finansy/nalogovyj-analiz-v-sisteme-prognozirovanija-i-planirovanija-nalogooblozhenija-na.html#5236571)
* [Формирование и анализ налоговых индикаторов экономического субъекта для целей налогового прогнозирования и планирования](http://www.dslib.net/finansy/nalogovyj-analiz-v-sisteme-prognozirovanija-i-planirovanija-nalogooblozhenija-na.html#5236572)
* [Анализ налоговой нагрузки при моделировании и осуществлении налогового прогнозирования и планирования на микроуровне](http://www.dslib.net/finansy/nalogovyj-analiz-v-sisteme-prognozirovanija-i-planirovanija-nalogooblozhenija-na.html#5236573)
* [Внедрение в организации налогового бюджетирования, основанного на налоговом анализе, как завершающий этап процесса налогового прогнозирования и планирования](http://www.dslib.net/finansy/nalogovyj-analiz-v-sisteme-prognozirovanija-i-planirovanija-nalogooblozhenija-na.html#5236574)

## Налоговый анализ, как производная моделирования системы налогового прогнозирования и планирования на микроуровне

Термин «классификация» представляет собой систему связанных между собой понятий в различных отраслях знаний или деятельности человека, созданная на основании учета главных признаков объектов и закономерностей в связях между ними, также используется в качестве средства для установления связей между этими объектами. Классификация дает возможность ориентироваться в многообразном перечне объектов и параллельно является источником теоретической информации о них. Каждая классификация должна в полной мере осуществляться на основе определенных правил. В первую очередь, нужно различать деление признаков и их носителей. Признак в отличие от носителя, является «показателем, знаком, посредством которого можно узнать, установить что-либо», он не способен к одиночному существованию и всегда принадлежит к какой-либо вещи. Классификация должна содержать адекватную информацию, должна быть исчерпывающей. Элементы, составляющие любую классификацию, ее практическая значимость и научная обоснованность зависит от того, является ли основа классификации единым целым и существенным14.

Следовательно, можно сказать что, классификация налогового планирования должна отталкиваться от теоретических положений о классификациях, учитывать гносеологические корни данного понятия. Налоговое планирование это есть элемент, ячейка системы общеэкономического планирования, в этом случае первому должны соответствовать признаки последнего15. Несмотря на это в экономической литературе нет единого мнения исследователей по классификации видов налогового планирования, в связи с этим, целесообразной является попытка рассмотреть наиболее распространённые из имеющихся парадигм классификаций.

Л.В. Дуканич в зависимости от периода планирования различает оперативное планирование, текущее планирование и планирование на отдаленную перспективу. Классификация организационно-хозяйственных и финансовых ситуаций, предложенная Л.В. Дуканич, представлена на рисунке Приведённая в таблице 4 классификация налогового планирования Дуканич Л.В. имеет определённые сходства с классификацией Жигачёва А.В.18, который подразделяет налоговое планирование в зависимости от формы предпринимательской деятельности (организаций и индивидуальных предпринимателей), в соответствии со стадией хозяйственной деятельности (на стадии создания и организации бизнеса, на стадии развития бизнеса, в процессе полномасштабной хозяйственной деятельности, на стадии ликвидации бизнеса), исходя из объемов хозяйственной деятельности (малого, среднего, крупного бизнеса, в интегрированных структурах), в зависимости от объектов налогового планирования (деятельности организации в целом, структурных подразделений), исходя из направленности и масштабов налогового планирования (стратегическое, оперативное), в зависимости от продолжительности планового периода (долгосрочное, среднесрочное, оперативное).

Тихонов Д.Н. считает, что существует два критерия разграничения видов налогового планирования, которые представлены на рисунке 5. К наиболее распространённым, помимо перечисленных, также относится классификация, предложенная Поповой Л.В., Варакса Н.Г. и Васильевой М.В. По их мнению, налоговое планирование представляет собой комплекс мер, направленных на уменьшение налогового бремени. В научной литературе, в зависимости управления, выделяются следующие виды налогового планирования: 1) планирование на уровне государства (государственное); 2) на уровне хозяйствующих субъектов (корпоративное), в том числе в рамках группы предприятий; 3) на уровне физических лиц (индивидуальное). На рисунке 7 представлена группировка видов корпоративного налогового планирования на микроуровне. Налоговое планирование, с точки зрения временной определённости, по мнению авторов, делится на текущее и перспективное. Оперативное и краткосрочное планирование на один год - полтора года относится к уровню текущего планирования. Перспективное планирование включает в себя планирование на среднесрочный (до пяти лет) и долгосрочный (до десяти лет) временные периоды. Под полным налоговым планированием понимается планирование всей доходной и расходной части предприятия в целом на будущее. Тематическое планирование - это план хозяйственной деятельности по конкретным направлениям. Внешнее планирование инициируется учредителями предприятия и состоит в привлечении внешних консультантов и специалистов для целей налогового планирования. Внутреннее налоговое планирование организуется по инициативе непосредственно исполнительных органов самого предприятия. Данное планирование производит мониторинг налоговых вопросов, планирование элементов налогов и текущий контроль за налоговыми обязательствами предприятия со стороны структурных подразделений и работников хозяйствующего субъекта.

## Формирование и анализ налоговых индикаторов экономического субъекта для целей налогового прогнозирования и планирования

На данный момент возрастает значение налогового прогнозирования и планирования на микроуровне как фактора экономического роста хозяйствующих субъектов, что обусловлено целесообразностью применением всех структурных составляющих данного процесса, взаимодействующих между собой.

Таким образом, налоговое прогнозирование и планирование - это сложный многоуровневый процесс, который состоит из ряда взаимосвязанных элементов. Основной задачей налогового планирования является организация системы налогообложения для достижения максимального финансового результата при минимальных затратах в оптимизации налоговых платежей.

Эффективная реализация оптимальной системы налогообложения хозяйствующего субъекта должна учитываться еще на стадиях выбора методов прогнозирования и конструирования системы в целом.

В налоговом планировании необходимо использовать такое понятие, как налоговое поле. Налоговое поле - это перечень и характеристики налогов, взимаемых с налогоплательщика, с указанием основных параметров налога.

Как правило, налоговое поле экономического субъекта формируется за счет следующих обязательных платежей налогового и неналогового характера: налога на прибыль, налога на добавленную стоимость, налога на имущество, транспортного налога, земельного налога и страховых взносов во внебюджетные фонды.

Каждый из уплачиваемых налогов в рамках налогового поля предприятия описывается при помощи следующих параметров: источник платежа, корреспонденция счетов бухгалтерского учета, ставка налога, налогооблагаемая база, срок уплаты, реквизиты платежей, пропорции перечисления в бюджеты разных уровней, льготы или особые условия исчисления.73 Изменение налогового поля является одним из действенных способов изменения налоговой нагрузки на предприятие и создания благоприятных условий для мобилизации внутренних инвестиционных ресурсов предприятия. Важным свойством параметров налогообложения является способность изменяться под воздействием внешних факторов. Основным внешним фактором является налоговое администрирование, внутренним - финансовая устойчивость хозяйственного субъекта. Расшифровка параметров налогообложения представлена на рисунке 29. Следует выделять такие параметры налогового планирования и прогнозирования как показатели уровня, структуры и динамики. Системный подход при выявлении взаимосвязи налогового планирования и прогнозирования на микроуровне с учетно-аналитическими процедурами заключается в построении функциональных зависимостей при осуществлении следующих последовательных действий. В начале определяется совокупность налоговых факторов, влияющих на уровень финансово-хозяйственной деятельности предприятия, в частности элементы налогов. Затем устанавливается зависимость между параметрами налогового планирования и прогнозирования и выделенными факторами. В завершении осуществляется количественное измерения влияния факторов на плановые (прогнозные) значения налоговых платежей в бюджет. Созданию механизма воздействия на налоговые факторы способствуют выявление влияния этих факторов на показатели финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Рассмотренная система взаимосвязи между учетными и аналитическими процедурами и параметрами налогового прогнозирования на микроуровне основывается на: - обеспечении сопоставимости показателей налогообложения (уровень, динамика, структура) с изучаемыми особенностями финансово-хозяйственной деятельности; - выявлении механизма согласованности выделенных характеристик с характеристиками показателей финансово-хозяйственной деятельности. Взаимосвязь учетно-аналитических процедур является предметом налогового планирования на микроуровне. У четно-аналитические процедуры - это ряд последовательных действий, необходимость которых заключается в отражении в системе учета налогооблагаемых показателей, в выполнении налоговых расчетов, а также в формировании налоговой отчетности и проведении налогового анализа. В результате этого, основными системно-информационными функциями налоговой системы являются: прогнозирование, анализ и динамика налоговых платежей; организация и проведение необходимых налоговых мероприятий; усовершенствование системы налогообложения; введение новых информационных технологий. Для реализации процесса налогового планирования на предприятии, используется налоговый анализ, который представляет собой совокупность приемов и способов, характеризующих систему налогообложения. Налоговый анализ направлен на реализацию определенной цели - снижение неопределенности информации об учетных и налоговых показателях и повышение качества налоговых решений, оценок и прогнозов.74

## Анализ налоговой нагрузки при моделировании и осуществлении налогового прогнозирования и планирования на микроуровне

При составление прогнозов в отношении финансового состояния предприятия необходимо планировать его налоговою нагрузку. В связи с этим, важно правильно оценить уровень налоговой нагрузки, используя наиболее эффективную методику её определения, с целью дальнейшего прогнозирования суммы налоговых платежей, подлежащих уплате в бюджет.

При определении уровня налоговой нагрузки экономические субъекты могут использовать различные методики, которые предлагаются в теории и на практике. Разнообразность методов оценки уровня налоговой нагрузки определяется перечнем налогов, учитываемых при расчете налоговой нагрузки, и методикой определения интегрального показателя, с которым сравнивают общую сумму налогов в расчетном периоде.

Основная идея каждой методики заключается в создании универсального интегрального показателя величины налоговой нагрузки на экономический субъект, который необходим для установления эталонного значения и дальнейшего сравнения с ним уровней налогообложения применительно к различным отраслям народного хозяйства. В каждой методике необходимо учитывать влияние различных элементов налога на налоговую нагрузку хозяйствующего субъекта . В наше время вопрос о методике расчета налоговой нагрузки является дискуссионным. Отечественными экономистами предложено несколько формализованных моделей, которые подразделяются на две большие группы. Первая включает суммовые модели, а вторая объединяет мультипликативные. В работах различных ученых встречаются различия в трактовке самой структуры налоговой нагрузки. Общепринятой методикой исчисления налогового бремени принято считать способ расчета, предложенный Министерством финансов России, который определят налоговую нагрузку как отношение всех налоговых платежей организации к выручке, включая в расчет и выручку от прочей деятельности. Для получения более точных расчётов при проведении мероприятий по планированию налогообложения на конкретном предприятии специалисты не ограничиваются одной методикой. Целесообразнее использовать несколько методик расчёта таким образом, чтобы результаты, полученные в итоге как можно более полно описывали состояние налоговой ситуации на предприятии как на текущий момент времени, так и в ретроспективе . Порядок расчёта, а также сравнительная характеристика основных методик оценки уровня налоговой нагрузки представлены в приложении 1. По мнению экономиста Козлова Д.А. в оперативной деятельности хозяйствующих субъектов при расчете налогов необходимо использовать суммовой метод. В данном случае налоговой нагрузкой будет являться сумма следующих, рассчитанных с помощью математических методов, наиболее значимых налоговых платежей и обязательных платежей неналогового характера: на добавленную стоимость, на имущество, страховые взносы, на прибыль. Викуленко А.Е. предлагает рассчитывать налоговое бремя с помощью мультипликативного метода, который состоит в расчете совокупной налоговой нагрузки (СНН). Методика расчета совокупной налоговой нагрузки подразумевает учет следующих налоговых платежей: на прибыль, на добавленную стоимость, других социальных и прочих налогов, связанных с отраслевой принадлежностью и производственной деятельностью предприятия. Базой расчета налогового бремени Викуленко А.Е. выбирает чистую прибыль и коэффициент рентабельности себестоимости производства . К сторонникам мультипликативного способа расчета налогового бремени также относится экономист Е.А. Кирова, предлагающая выделять абсолютную и относительную налоговую нагрузку. Иной подход оценки структуры и способа формирования показателя налоговой нагрузки предложил Литвин М.И. Он считает, что налоговая нагрузка это отношение величины всех налоговых платежей и суммы источников средств, из которых их уплачивают. Данный метод обладает практической значимостью, так как при его использовании становится возможным определить сумму уплаченных налогов в выручке или прибыли, а также позволяет узнать долю каждого вида затрат (амортизации, налогов, зарплаты) и чистой прибыли в каждом рубле произведенной продукции. На практике часто рассчитывают налоговую нагрузку по методике Островенко Т.К. Он выделят два вида показателей налоговой нагрузки: частные и обобщающие. Рассчитав обобщающие и частные показатели налоговой нагрузки на экономический субъект, можно сделать вывод о величине реальной налоговой нагрузке на предприятие, что способствует Агеева, О.А. Налоговое планирование как способ снижения налоговой нагрузки / О.А. Агеева // Консультант бухгалтера. - 2009. - №8. - С. 12 адекватной выработке как общих направлений налогового планирования, так и частных при планировании конкретных налогов. Обобщающие показатели включают: налоговую нагрузку доходов экономического субъекта, налоговую нагрузку финансовых результатов, налоговую нагрузку собственного капитала, налоговую нагрузку прибыли до налогообложения, налоговую нагрузку на отдельного работника. Частные показатели принято исчислять в зависимости от источников возмещения, таких как: себестоимость, выручка от реализации, финансовые результаты, чистая прибыль, фонды специального назначения. Преимуществом использования методики Т.К. Островенко является возможность расчета налоговой нагрузки с различным уровнем детализации, определяемым способом решения конкретной управленческой задачи (Таблица 13).

## Внедрение в организации налогового бюджетирования, основанного на налоговом анализе, как завершающий этап процесса налогового прогнозирования и планирования

Каждое предприятие - это единый имущественный комплекс основной целью существования которого является реализация предпринимательской деятельности. При этом главной задачей выступает извлечение прибыли, а также эффективная работа и саморазвитие в будущем. Но для того, чтобы эти задачи взаимодействовали и коррелировали друг с другом, необходимо проводить политику изучения положения всех систем предприятия в каждый конкретный момент, которое строится на анализе его главных элементов.

По мнению профессора Поповой Л.В., налоговый анализ в системе управления финансами экономического субъекта направлен на оценку действующего налогового механизма с целью сокращения налоговых затрат и улучшения показателей деятельности налогоплательщика 5.

Используя концептуальные элементы, экономический субъект осуществляет налоговый анализ, а также проводит налоговое планирование, в результате которого выбирается наиболее эффективная модель налогообложения из всех имеющихся альтернативных вариантов на конкретном временном интервале.

Аналитическая работа должна осуществляться систематически. Это позволит: отслеживать динамику возникновения обязательств и своевременность их погашения, выявлять просроченную задолженность перед налоговыми органами, контролировать изменение налоговой нагрузки с точки зрения ее оптимальности для осуществления данного вида деятельности и предупреждать налоговые правонарушения.

Таким образом, на основании проведенных исследований можно установить, что налоговый анализ - непрерывный, сложный процесс исследования финансово-хозяйственной деятельности организации и действующего налогового законодательства с целью оценки налогового механизма и сокращения налоговых затрат, а также улучшения показателей организации - налогоплательщика.

Эффективный налоговый анализ может быть применен как на этапе текущего налогового планирования, так и на этапе стратегического налогового планирования. Разница в том, что на первом этапе анализ способствует проведению план-факт анализа, а на этапе стратегического налогового планирования дает возможность сформировать прогнозные показатели, в том числе включаемые в систему сбалансированных показателей.

На этапе текущего налогового планирования при расчете показателей, включаемых в методику налогового анализа, по мнению ведущих экономистов, следует начинать с определения налоговой нагрузки и проведения предпроверочного анализа, используемого контролирующими органами (Таблица 16).

Из данных таблицы видно, что часть показателей у различных авторов совпадает, а часть значительно различается. В методике Минфина РФ всего два показателя. С одной стороны, это говорит об узком горизонте планирования и контроля, с другой - что государству этого достаточно. Следует иметь в виду, что государство определяет параметры своей деятельности на макроуровне, и затем в соответствии с ними выбирает необходимые, отражающие актуальную для государства информацию, показатели.

Налоговый анализ со стороны контролирующих органов, используется для вынесения заключения о работе конкретной организации и ее соответствии налоговому законодательству, в последующем отбора для проведения проверок. В этой связи, одним из главных вопросов является разработка и внедрение комплекса мероприятий, направленного на повышение результативности налоговых проверок как камеральных, так и выездных. Этому способствует внедрение в практику налоговых инспекций системы предпроверочного анализа. Предпроверочный анализ можно отнести к всестороннему налоговому анализу, который должен учитывать не только внутреннюю информацию об организации, но и данные из внешних источников (сведения о налогоплательщике, предоставленные другими контролерами, правоохранительными органами, органами власти). Задачами предпроверочного анализа и планирования контрольной работы являются: 1) подготовка проектов договоров с организациями Минтранса России, территориальными органами внутренних дел и таможенными органами о предоставлении информации; 2) сбор информации: - о крупных поставках и продажах (от крупных субъектов хозяйственной деятельности - контрагентов организации); - об объемах потребления электрической, тепловой энергии, воды и топлива (от поставщиков электроэнергии, газа, воды и т.п.); - об объемах перерабатываемого сырья налогоплательщиками и о закупке крупных партий сырья и переработанной продукции (от перерабатывающих предприятий); о величине, хранящихся на складах сырья, материалов, полуфабрикатов, готовой продукции и т.д. (от предприятий, осуществляющих хранение сырья); - о наличии владельцев транспорта большой грузоподъемности, о наличии специального транспорта, о наличии транспорта для пассажирских перевозок (от транспортных компаний); - о количестве арендованных торговых мест (от торговых организаций); - о сдаче в аренду недвижимости (от муниципальных органов власти); - о количестве выданных лицензий (от органов, выдающих лицензии); - о количестве выданных сертификатов качества и удостоверений на весоизмерительную технику (от предприятий стандартизации и метрологии); о получении и отправке грузов налогоплательщиками (от железнодорожных станций).