

Налоговое прогнозирование

© 2011 Е.Н. Лавренчук

Университет Высшая школа экономики - Пермский филиал

E-mail: Lavrenchuk@inbox.ru

В статье автор рассматривает вопросы необходимости планирования, прогнозирования и бюджетирования в налогообложении, а также предлагаемые методики оценки налогового потенциала.

Ключевые слова: налоговое прогнозирование, налоговое планирование, налоговый потенциал.

В условиях рынка основной экономических отношений предприятий с государством выступают налоги, что приводит к необходимости решения на предприятиях различных отраслей экономики проблем налогового планирования и прогнозирования. Налоги имеют большое значение для внутреннего состояния предприятий, так как ни одно управленческое решение не может быть эффективным или оптимальным без учета налоговых последствий, вытекающих из него.

К существующей сегодня в Российской Федерации налоговой системе можно предъявить много претензий. Она слишком сложна для государственных структур, призванных прогнозировать поступление налогов, сложна в целом и для предприятий, так как зачастую нет определенности в продолжительности правил установления и взимания налогов. Опыт высокоразвитых западных стран в прогнозировании налогов, адаптированный для российского государства в условиях падения объемов производства, инфляции, обернулся существенным креном в фискальную сторону, который сохраняется и в современных условиях. Сложность современной налоговой системы и ее чрезмерная динамичность требуют постоянного и пристального внимания финансистов к вопросам налогового планирования и прогнозирования. Согласование интересов фирмы с интересами государства требует от специалистов по финансам точного определения положения своего предприятия в налоговой системе России и решения ряда задач в сфере оптимизации налоговых платежей с целью получения максимально возможной прибыли и снижения налоговых рисков.

Необходимость планирования, прогнозирования и бюджетирования в налогообложении обусловлена высоким уровнем коммерческих рисков и большой вероятностью банкротства предприятия при принятии решений, не адекватных складывающейся обстановке. Поэтому предприятию необходимо выработать современную стратегию по оптимальному прогнозированию налоговых платежей, которая должна уравновеши-

вать экономические интересы государства и предприятия.

В основе налогового прогнозирования лежит налогоспособность предпринимателя. Налогоспособность (Taxability) – сумма, которую налогоплательщик теоретически может заплатить в виде налога¹.

Прогнозирование налогов осуществляется с целью:

- оценки экономических и финансовых перспектив и предполагаемых налоговых платежей предприятия на планируемый период в зависимости от основных возможных вариантов его производственно-сбытовой деятельности и ее финансирования;

- формирования исходя из обоснованных выводов и рекомендаций относительно выбора рациональной стратегии и тактики действий высшего руководства предприятия;

- оценки соответствия всех применяемых способов и методов действующему законодательству;

- оценки соблюдения принципа экономии (разумного расходования ресурсов) при разработке оптимизации налоговых платежей;

- формирования систематичности и наличия нескольких вариантов методов оптимизации налогообложения на предприятии.

В числе стратегических и тактических решений могут быть: оптимизация налогов предприятия на планируемый период, планируемая структура налоговых платежей, в том числе с применением особых режимов налогообложения, принципиальная схема начисления и уплаты налогов, налоговых льгот и вычетов на планируемый период, возможность реализовать тот или иной инвестиционный проект, который в дальнейшем позволит оптимизировать налоговую нагрузку на предприятие. То есть прогнозной оценке могут быть подвергнуты практически любое решение по налогообложению и последствия реализации этого решения для финансового состояния предприятия.

Принимая во внимание крайне нестабильное российское законодательство в сфере нало-

гообложения, следует отметить одну из задач прогнозирования в части налоговых платежей, которой может быть оценка возможности оптимизации налогов, основных условий налоговых платежей, влияния налогов на финансовое состояние предприятия. В этом смысле налоговое прогнозирование выступает необходимым элементом антикризисного управления. Основным условием прогнозирования является выбор периода, т.е. процедуры должны быть выполнены до наступления налогового периода.

Любому решению должны предшествовать анализ сложившейся ситуации и прогноз возможных последствий его принятия или непринятия.

Для придания процедурам анализа и прогнозирования конкретности, исключения абстрактных предположений и приведения процесса принятия решения в границы стратегических приоритетов, представляется целесообразным в пределах каждого планового (прогнозного) периода определять нормальные параметры деятельности предприятия, т.е. основные показатели его работы, считающиеся нормой. В этом случае процессы анализа и прогнозирования будут иметь основным содержанием сравнение фактических (прогнозируемых) значений параметров в области налогообложения предприятия с нормальными, а процесс планирования - разработку мероприятий по приведению реального состояния налогообложения к нормальному. Особенно это актуально для предприятий, внедривших или внедряющих сбалансированную систему показателей.

Необходимость корпоративного налогового прогнозирования в решающей степени зависит от тяжести налогового гнета в стране. Если удельный вес налогов не превышает 15 % общего чистого дохода предприятия, то потребность в налоговом прогнозировании минимальна. Хотя существует мнение, что при удельном весе налогов, превышающем 10 %, менеджерам предприятия уже стоит задуматься о смене деятельности. Руководствуясь устоявшейся практикой в налогообложении, можно предположить, что в такой ситуации в состоянии справиться главный бухгалтер или заместитель. При уровне налоговой нагрузки в пределах 20-35 % в мелких и средних фирмах целесообразно иметь специалиста, а в крупных фирмах - группу специалистов, ориентированных исключительно на контроль за налоговыми обязательствами, это могут быть налоговые менеджеры или привлекаемые специалисты - налоговые консультанты.

Если налоги забирают 40-50 %, то налоговое прогнозирование принимает глобальный характер и становится важнейшим элементом всей управленческой работы, и в первую очередь в

данном случае надо проанализировать причины такой огромной нагрузки и финансовую целесообразность деятельности предприятия.

Период прогнозирования может быть принципиально любой: от месяца до пятидесяти лет. Его выбор определяется, во-первых, целями прогнозирования, т.е. характером решений, которые предстоит принять с использованием прогнозных оценок, во-вторых, достоверностью исходной информации. Очевидно, что бессмысленно производить прогнозные расчеты, когда погрешность некоторых данных, например объема продаж, превышает 15 - 20 %, поскольку решения, последствия принятия которых имеют вероятность осуществления + 20 %, можно принимать и без трудоемких прогнозных расчетов².

В современных условиях России прогнозные расчеты могут дать вполне корректный результат при выборе периода прогнозирования от нескольких дней до 2 - 2,5 года. Данный выбор обусловлен тем, что, с одной стороны, для оценки ближайших перспектив необходим краткосрочный прогноз, с другой - для рационализации выбора и оценки стратегии и тактики действий высшему руководству предприятия следует оценить его перспективы не менее чем на 2 года. Наиболее оптимальным предпологается прогнозирование в пределах налоговых периодов.

Налоговое прогнозирование на стратегическом этапе развития бизнеса следует осуществлять через оценку налогового потенциала.

Исследователи налогового потенциала, такие как Ф.К. Садыгов, Л.М. Архипцева, Л.В. Улыбина, С.Н. Саранова, О.В. Богачева, рассматривают налоговый потенциал либо государства, либо региона, характеризуя его как возможность собирания налогов, используя налогооблагаемые ресурсы, приносить доходы в бюджет. Под налогооблагаемыми ресурсами понимаются ресурсы, которые, согласно налоговому законодательству государства, подпадают под объект налогообложения и являются основой для исчисления налоговой базы того или иного налога.

Один из исследователей налогового потенциала Н.Д. Матрусов определяет его как совокупность финансовых ресурсов, которая может быть эффективно мобилизована через налогообложение в системе "население-хозяйство-территория", в координатах которой протекают основные процессы жизнедеятельности общества в границах региона³.

В теории фискального подхода под налоговым потенциалом принято понимать максимально возможную сумму налоговых платежей на конкретной территории. Приоритеты фискального подхода определяют налоговый потенциал "либо из совокупности налоговых баз, либо как суммы

налоговых потенциалов федерального и регионального бюджета”⁴.

В широком смысле, налоговый потенциал - это совокупный объем налогооблагаемых ресурсов территории⁵.

Проведенный анализ позволил выявить следующие методики оценки налогового потенциала региона:

1. Дотаций распределяются на выравнивание бюджетной обеспеченности субъектов Российской Федерации (вместе с Методикой распределения дотаций на выравнивание бюджетной обеспеченности субъектов Российской Федерации)⁶.

2. Налоговые органы России осуществляют формирование системы показателей, являющихся основой для объективного определения налоговой базы субъектов РФ и расчета налогового потенциала, представленной в Налоговом паспорте региона.

3. Налоговый потенциал (Np) страны может быть рассчитан как разница между валовой добавленной стоимостью (WDS) и чистой прибылью экономики (WP) по следующей формуле:

$$Np = G \cdot Ng, \quad (1)$$

где G - объем ВВП;

Ng - уровень налогового потенциала в ВВП,

$$Ng = r1 - r2, \quad (2)$$

тогда

$$Np = (r1 - r2) \cdot G, \quad (3)$$

где $r1$ - удельная валовая добавленная стоимость в ВВП;

$r2$ - годовая норма валовой прибыли экономики в ВВП.

Валовая добавленная стоимость исчисляется как разность между суммарной стоимостью всей произведенной продукции, включая производство товаров и услуг, которые могут иметь рыночный и нерыночный характер, и промежуточным потреблением (кроме амортизации).

Чистая прибыль экономики получается путем вычитания потребления основных фондов из валовой прибыли экономики, которая характеризует превышение доходов над расходами, при этом из валовой добавленной стоимости исключается оплата труда наемных работников и выплаченные налоги на производство.

Удельная валовая добавленная стоимость ($r1$) определяется как отношение суммы валовой добавленной стоимости, включая налоговые платежи (WDS), к объему валового внутреннего продукта (G):

$$r1 = WDS / G. \quad (4)$$

Удельная валовая прибыль, определяемая по отношению к ВВП ($r2$), рассчитывается как отношение валовой прибыли за минусом налоговых платежей (WP) к объему ВВП (G):

$$R2 = WP / G. \quad (5)$$

Налоговая нагрузка населения определяется как отношение налогового потенциала на душу населения (Npd) к среднему душевому доходу (Dd) по формуле

$$Kp = (Np / Hn) / (D / Hn) = Npd / Dd, \quad (6)$$

где Kp - коэффициент налоговой нагрузки;

D - доход населения в виде оплаты труда наемных работников, включаемой в валовую добавленную стоимость;

Hn - численность экономически активного населения.

Соответственно, общая налоговая нагрузка на экономически активное население представляет собой отношение произведения удельного налогового потенциала (Ng) и общего объема валового внутреннего продукта общества (G) к общей сумме оплаты труда наемных работников, включаемой в налогооблагаемую базу (D):

$$Kp = Ng \cdot G / D. \quad (7)$$

Удельная налоговая нагрузка (Kd) представляет собой отношение уровня налоговой нагрузки (рассчитанной как валовая добавленная стоимость (WDS), скорректированная на коэффициент налоговой нагрузки (Kp)) к объему ВВП (G):

$$Kg = Kp \cdot WDS / G \text{ или } Kg = Kp \cdot r. \quad (8)$$

4. Наиболее известной в оценке налогового потенциала является следующая методика⁷:

$$НПР = \Phi_{НП} + \mathcal{Z}_{НП} + L_H + D_H + P_H, \quad (9)$$

где $НПР$ - налоговый потенциал региона;

$\Phi_{НП}$ - фактически налоговые поступления;

$\mathcal{Z}_{НП}$ - прирост задолженности по налоговым платежам за период;

L_H - сумма налогов, приходящаяся на льготы, предоставляемые налоговым и бюджетным законодательством;

D_H - суммы налогов, дополнительно начисленных по результатам контрольной работы налоговых органов;

P_H - налоговые потери по теневому сектору экономики.

Данный метод, по нашему мнению, целесообразно использовать также для определения показателя уровня мобилизации налогов на территории региона. Его можно исчислить по следующей формуле:

$$НПР_{ум} = (\Phi_{НП} + D_H) / (НПР - L_H), \quad (10)$$

где $НПР_{ум}$ - уровень мобилизации налогов на территории региона.

Значение данного показателя интерпретируется таким образом: чем ближе его значение к единице, тем более высокий уровень мобилизации налогов.

5. Иной подход исчисления налогового потенциала, предлагаемый в экономической литературе, выражен в формуле следующей методики⁸:

$$NP = \sum_{i=1}^n (NB_i \cdot Hc_i) \cdot K_1 \cdot K_2 \cdot \dots \cdot K_i, \quad (11)$$

где NP - налоговый потенциал;

NB - налоговая база по i -му налогу;

Hc - налоговая ставка по i -му налогу;

$K_1 \cdot K_2 \cdot \dots \cdot K_i$ - коэффициенты, определяющие заданные условия.

Таким образом, для предприятия оценка налогового потенциала может быть связана с налогогоспособностью и определена как потенциал с учетом эффективных налоговых усилий при оптимальном соотношении темпов экономического роста предприятия и выполнения обязательств перед бюджетом.

¹ Началов А.В. Налоговый словарь. М., 2004.

² Брызгалин А.В., Берник В.Р. Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика. Екатеринбург, 2002. С. 65.

³ Матрусов Н.Д. Региональное прогнозирование и региональное развитие России. М., 1995. С. 156.

⁴ Коломеец А.Л. Анализ концептуальных подходов и методов оценки налогового потенциала региона // Налоговый вестник. 2000. □ 2.

⁵ Суглобов А.Е. Экономическое содержание налогового потенциала в современных моделях экономического развития // Налоги и налогообложение. 2009. □ 7.

⁶ О внесении изменений в постановление Правительства Российской Федерации от 22 ноября 2004 г. Москва □ 670 : постановление Правительства РФ от 2 ноября 2009 г. □ 885 // Рос. газ. 2004. □ 266.

⁷ Архипцева Л.М. Налоговый потенциал: теоретические и практические аспекты использования в планировании налоговых поступлений // Налоги и налогообложение. 2008. □ 7.

⁸ Вачугов И.В. Налоги и налоговый потенциал региона. Н. Новгород, 2003.

Поступила в редакцию 03.12.2010 г.