

На правах рукописи

Васильев Артем Михайлович

**НАЛОГОВЫЙ АНАЛИЗ В СИСТЕМЕ
ПРОГНОЗИРОВАНИЯ И ПЛАНИРОВАНИЯ
НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НА МИКРОУРОВНЕ**

08.00.10 - Финансы, денежное обращение и кредит

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Орел – 2012

Работа выполнена в федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс»

Научный руководитель: доктор экономических наук, доцент
Маслов Борис Григорьевич

Официальные оппоненты:

Ильичева Елена Вячеславовна, доктор экономических наук, профессор, Старооскольский технологический институт имени А.А. Угарова (филиал) Федерального государственного автономного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Национальный исследовательский технологический университет «МИСиС», кафедра «Экономический анализ, финансы и аудит», профессор

Ткачева Татьяна Юрьевна, кандидат экономических наук, доцент, Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Юго-Западный государственный университет», кафедра «Налогообложение и антикризисное управление», заведующая кафедрой

Ведущая организация: Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования «**Российский государственный торгово-экономический университет**»

Защита состоится 22 декабря 2012 г. в 13 часов на заседании диссертационного совета Д 212.182.04 при федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс» по адресу: 302020, г. Орел, Наугорское шоссе, д. 29, аудитория 212 (www.gu-unpk.ru).

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс» по адресу: 302020, г. Орел, Наугорское шоссе, д. 29, аудитория 340.

Автореферат разослан 21 ноября 2012 г. Объявление о защите и автореферат размещены на официальном сайте федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Государственный университет - учебно-научно-производственный комплекс» по адресу: www.gu-unpk.ru и на официальном сайте Высшей аттестационной комиссии Министерства образования и науки Российской Федерации по адресу: vak2.ed.gov.ru/catalogue

Ученый секретарь
диссертационного совета

Коростелкина Ирина Алексеевна

1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Необходимым условием эффективного функционирования российских организаций в конкурентной среде, важным фактором обеспечения их экономической безопасности является построение такой системы прогнозирования и планирования налогообложения, которая учитывала бы все особенности финансово-хозяйственной деятельности организации, и при использовании которой налогоплательщик мог бы регулярно анализировать налоговые последствия осуществляемых им сделок.

При этом грамотная система налогового анализа будет способствовать оперативному и эффективному управлению имеющимися ресурсами и денежными потоками организации, прогнозированию налоговых обязательств в краткосрочном и долгосрочном периодах, предотвращению налоговых санкций, снижению финансовых рисков.

Актуальность исследования концептуальных основ налогового анализа обусловлена тем, что существующая в настоящее время система прогнозирования и планирования налогообложения на микроуровне в большинстве случаев имеет узкопрактическую фискальную направленность и не учитывает постоянно меняющихся экономических условий.

Степень научной разработанности проблемы. Описание основополагающих элементов всей налоговой системы, а также само понимание налогообложения как непрерывного процесса изъятия части имущества, основанного на властном подчинении, изложено в фундаментальных работах как западных исследователей: П. Буагильбера, Ф. Бастиа, А. Вагнера, Ф. Кенэ, Г. Кэрри, А. Лаффера, Т. Мальтуса, К. Маркса, А. Маршалла, Д. Рикардо, А. Смита, Ж.Б. Сэя, А.Р.Ж. Тюрго, Д. Юма и т.д., так и российских ученых - М.М. Алексеенко, Л.В. Канторовича, Н.Д. Кондратьева, Е.Е. Слуцкого, М.Н. Соболева, А.А. Тривуса, Н.И. Тургенева, Л.Н. Юровского и т.д.

Вопросами, связанными с налогообложением, занимаются многие научные деятели современности: А.В. Брызгалин, Н.Г. Дмитриева, Е.Ю. Жидкова, В.С. Золотарев, О.В. Качур, С.П. Колчин, Н.Г. Кузнецов, И.А. Майбуров, Н.В. Миляков, А.В. Перов, А.И. Пономарев, Л.В. Попова, В.А. Скрипниченко, Р.Г. Сомоев, Б.А. Райзберг, В.Ф. Тарасова, А.В. Толкушкин, И.А. Феоктистов, Ф.Н. Филина, Е.В. Шестакова, Е.Б. Шувалова, Т.Ф. Юткина и др.

Составляющие процесса налогового прогнозирования и планирования являются направлениями подробных исследований А.Н. Акжигитовой, С.В. Барулина, И.С. Большухиной, М.В. Васильевой, Н.Г. Варакса, Е.Н. Евстигнеева, Е.А. Ермаковой, Е.В. Ильичевой, И.А. Коростелкиной, Н.А. Мамедовой, И.А. Масловой, В.И. Мишина, О.П. Овчинниковой, А.Б. Паскачева, И.А. Самсонова, Н.Н. Селезневой, И.В. Сергеева, В.Б. Сироткина, И.Н. Соловьёва, В.В. Степаненко, Т.Ю. Ткачевой, Ж.С. Фоминой, Д.Г. Черника и др.

В исследованиях М.И. Баканова, И.С. Баталова, Н.В. Бондарчук, М.Е. Грачева, А.Ф. Ионова, С.Г. Караханян, З.М. Карпасова, В.В. Ковалева, Р.А. Саакян, Г.В. Савицкой, Ф.К. Садыгова, В.А. Чернова и др. детально описаны функции, принципы, базовые концепции, а также методология налогового анализа.

Многие исследователи, изучая проблематику налогового анализа, прогнозирования и планирования, затрагивают только отдельные направления функционирования этого обширного процесса. Однако вопросы, касающиеся определения роли налогового анализа в системе налогового планирования и прогнозирования, требуют научного осмысления и дальнейшей проработки. Таким образом, недостаточная разработанность теоретических и научно-методических подходов, а также вопросы, возникающие при применении налогового анализа в системе прогнозирования и планирования налогообложения на микроуровне, определили тему исследования, ее цель, задачи и научную новизну.

Целью диссертационного исследования является разработка теоретико-методических положений по применению налогового анализа в системе прогнозирования и планирования налогообложения на микроуровне с учетом изменения бюджетно-налоговой политики, оказывающей влияние на процесс принятия управленческих решений во внутренней налоговой среде организации.

Реализация поставленной цели потребовала последовательного решения системы взаимосвязанных **задач**:

- уточнить сущность и значение системы прогнозирования и планирования налогообложения на микроуровне;
- определить и научно обосновать роль налогового анализа в системе прогнозирования и планирования налогообложения на микроуровне;
- раскрыть концептуальные элементы и методику проведения налогового анализа как основного этапа реализации системы налогового прогнозирования и планирования;
- структурировать систему показателей деятельности экономического субъекта для целей проведения налогового анализа;
- разработать научно-методические рекомендации по формированию и внедрению налогового бюджетирования, основанного на налоговом анализе;
- предложить методику реализации перспективного налогового анализа с учетом вариативности налогово-бюджетной политики.

Область исследования соответствует пп. 3.14 «Теория, методология и базовые концепции налогообложения хозяйствующих субъектов», 3.15 «Оптимизация налогового портфеля хозяйствующих субъектов» специальности 08.00.10 – «Финансы, денежное обращение и кредит» Паспорта специальностей ВАК России.

Объектом диссертационного исследования является налоговый анализ в системе прогнозирования и планирования налогообложения на микроуровне.

Предметом диссертационного исследования является совокупность теоретико-методических положений и практических рекомендаций, направленных на реализацию аналитического обеспечения системы прогнозирования и планирования налогообложения на микроуровне.

Теоретической основой исследования послужили основные положения теорий налогообложения, труды ведущих отечественных и зарубежных специалистов в области налогового планирования, прогнозирования и анализа, организации системы налогов и налогообложения, законодательные и правовые акты Российской Федерации, методические указания и инструкции, справочная информация, материалы научно-практических конференций и методических семинаров по вопросам налогового анализа.

Методологической основой исследования является конкретное приложение теории научного познания к предмету исследования. В процессе проведения исследования, сбора и обработки информации использованы эмпирические и теоретические методы исследования. Аргументация полученных положений базируется на результатах исследований, полученных диалектико-синтетическим и абстрактно-логическим методами.

Информационной базой исследования выступили официальные статистические данные Федеральной службы государственной статистики Российской Федерации, аналитические материалы, а также официальная информация Федеральной налоговой службы Российской Федерации, информационно-аналитические материалы Министерства финансов Российской Федерации, данные финансовой и налоговой отчетности коммерческих организаций.

Научная новизна диссертационного исследования заключается в научном обосновании, разработке теоретических положений и научно-методических рекомендаций по использованию налогового анализа в системе прогнозирования и планирования налогообложения на микроуровне.

В работе получены и выносятся на защиту следующие результаты исследования, **имеющие научную новизну:**

- предложена авторская трактовка сущности, значения и направлений положительного влияния на финансово-хозяйственную деятельность организации системы прогнозирования и планирования налогообложения (п. 3.14 паспорта специальности 08.00.10);

- теоретически обоснованы специфические принципы и структурные составляющие единого системного процесса налогового прогнозирования и планирования на микроуровне, а также определено место налогового анализа в нем (п. 3.14 паспорта специальности 08.00.10);

- выделены концептуальные элементы и предложены этапы проведения налогового анализа как основного звена реализации системы прогнозирования и планирования налогообложения, включающая постановку задач, определение

налоговой нагрузки, анализ налоговых платежей, а также выбор способов налоговой оптимизации и расчет эффективности их применения (п. 3.14 паспорта специальности 08.00.10);

- предложена система показателей деятельности экономического субъекта для целей проведения налогового анализа, основанная на комплексе параметров налогообложения и включающая уровень, структуру и динамику налоговых платежей, позволяющая снизить неопределенность информации об учетных и налоговых показателях и повысить качество управленческих решений, оценок и прогнозов в сфере налогообложения, направленных на оптимизацию общего уровня налоговых издержек (пп. 3.14, 3.15 паспорта специальности 08.00.10);

- разработаны научно-методические рекомендации по формированию и исполнению налогового бюджета организации, основанного на налоговом анализе, как завершающего этапа прогнозирования и планирования налогообложения на микроуровне, позволяющие находить дополнительные источники финансовых ресурсов, а также снижать до минимума расходы на пени и штрафные санкции за ненадлежащее выполнение налоговых обязательств (пп. 3.14, 3.15 паспорта специальности 08.00.10);

- предложена методика перспективного налогового анализа с учетом вариативности ожидаемой налогово-бюджетной политики, обеспечивающая повышение качества прогнозирования и планирования налогообложения на микроуровне, что позволит повысить качество контроля налоговой составляющей финансовой состоятельности коммерческих организаций (п. 3.14 паспорта специальности 08.00.10).

Теоретическое значение исследования заключается в обосновании применения методов и инструментов налогового анализа в целях планирования и прогнозирования налогообложения на микроуровне, опирающемся на отечественный и зарубежный опыт; в применении системного подхода к взаимодействию налогового анализа, планирования и прогнозирования налогообложения; в расширении границ использования элементов налогового планирования и прогнозирования на микроуровне.

Представленные в работе теоретические положения имеют потенциал методологического развития с целью формирования концептуальных и методических основ проведения налогового анализа в системе прогнозирования и планирования налогообложения на микроуровне.

Практическое значение исследования определяется тем, что при внедрении предложенных научно-методических разработок у экономического субъекта расширятся возможности оптимизации объема и структуры налоговых платежей с помощью действенных аналитико-прогностических инструментов и своевременно запланированных законных способов оптимизации налоговых обязательств, как в текущем периоде, так и на перспективу. Внедрение в практическую деятельность

организации разработанной методики налогового анализа позволит оперативно и эффективно управлять имеющимися ресурсами экономического субъекта.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные теоретические и практические положения работы докладывались автором на Международных и Всероссийских научно-практических конференциях (Орел, 2001 г., 2003 г., 2011-2012 гг.), (Москва, 2011-2012 гг.).

Результаты диссертационного исследования апробированы и приняты к использованию в деятельности коммерческих организаций Орловской области в целях оптимизации их налоговых обязательств.

Теоретико-методические положения и рекомендации, представленные в диссертации, нашли практическое применение в учебном процессе Государственного университета – учебно-научно-производственного комплекса при преподавании дисциплин «Налоги и налогообложение», «Федеральные налоги и сборы с организаций», «Налоговое консультирование», «Планирование и прогнозирование в налогообложении», «Налоговый анализ».

Публикации. Основные положения диссертационного исследования опубликованы в 15 работах авторским объемом 7,0 п.л., в том числе три статьи в рецензируемых журналах перечня ВАК.

Структура и объем диссертационной работы. Содержание работы обеспечено логикой исследования. Работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы, включающего 129 наименований, содержит 182 страницы, 51 рисунок, 29 таблиц, 2 приложения.

Во **введении** обоснована актуальность темы исследования, определены степень разработанности проблемы, область исследования, цель, задачи, объект и предмет, теоретические, методологические основы исследования, сформулированы научная новизна, положения, выносимые на защиту, теоретическая и практическая значимость, а также приводятся сведения об апробации, внедрении результатов исследования и о структуре работы.

В **первой главе** диссертации «НАЛОГОВЫЙ АНАЛИЗ И МОДЕЛИРОВАНИЕ СИСТЕМЫ НАЛОГОВОГО ПРОГНОЗИРОВАНИЯ И ПЛАНИРОВАНИЯ НА МИКРОУРОВНЕ» раскрыты сущность и характеристика системы налогового прогнозирования и планирования на микроуровне, ее связь с налоговым анализом; исследована производная моделирования системы налогового прогнозирования и планирования на микроуровне - налоговый анализ; а также сформирована информационная база налогового анализа в контексте реализации учетно-аналитического обеспечения моделирования системы налогового прогнозирования и планирования на микроуровне.

Во **второй главе** диссертации «АНАЛИТИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ФОРМИРОВАНИЯ ПАРАМЕТРОВ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В СИСТЕМЕ НАЛОГОВОГО ПРОГНОЗИРОВАНИЯ И ПЛАНИРОВАНИЯ НА МИКРОУРОВНЕ»

исследованы и определены структурные составляющие процесса налогового прогнозирования и планирования на микроуровне; представлена методика формирования и анализа налоговых индикаторов экономического субъекта для целей налогового прогнозирования и планирования; кроме того, проведен анализ налоговой нагрузки при моделировании и осуществлении налогового прогнозирования и планирования на микроуровне.

В **третьей главе** диссертации «ЭЛЕМЕНТЫ НАЛОГОВОГО АНАЛИЗА В СИСТЕМЕ НАЛОГОВОГО ПРОГНОЗИРОВАНИЯ И ПЛАНИРОВАНИЯ НА МИКРОУРОВНЕ» предложены направления совершенствования организационно-методического механизма налогового анализа в системе налогового прогнозирования и планирования на микроуровне; выделены направления внедрения в организации налогового бюджетирования, основанного на налоговом анализе; а также представлен перспективный налоговый анализ с учетом вариативности ожидаемой налогово-бюджетной политики в целях налогового прогнозирования и планирования на микроуровне.

2. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ РАБОТЫ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1 Предложена авторская трактовка сущности, значения и направлений **положительного влияния на финансово-хозяйственную деятельность организации системы прогнозирования и планирования налогообложения**

В существующей теоретической модели налоговой политики планирование циклично происходит после прогнозирования, вместе с тем в реальности эти процессы осуществляются одновременно. Учитывая это, прогнозирование и планирование налогообложения на микроуровне следует рассматривать с позиции системного подхода, в разрезе которого осуществляется периодическая корректировка результатов, представленных в качестве показателей, переоценка мер по их достижению, основанная на непрерывном мониторинге динамических явлений.

Взаимосвязь между прогнозированием и планированием налогообложения дает возможность устанавливать пределы функционирования наиболее важных элементов налогового процесса, обеспечивая при этом стабильность налоговой системы, поскольку налоговое прогнозирование носит вероятностный характер, предполагающий альтернативные направления развития налоговой системы и обладающий директивными качествами, а налоговому планированию свойственно принятие определенного варианта развития системы налогообложения, которое предусматривает систему количественных показателей, обязательных к исполнению.

Таким образом, на микроуровне процедура прогнозирования сводится к налоговому планированию как системе мер, направленных на определение плановой суммы налоговых платежей, которая подлежит уплате в будущих периодах.

На рисунке 1 представлены факторы, обуславливающие потребность в использовании инструментов системы прогнозирования и планирования налогообложения при принятии управленческих решений на микроуровне.



Рисунок 1 – Характеристика факторов, определяющих потребность в системе прогнозирования и планирования налогообложения

Установлено, что использование прогнозирования и планирования налогообложения благоприятно влияет на финансово-хозяйственную деятельность любой организации и создает следующие важные преимущества для бизнеса:

- анализ и использование будущих благоприятных условий в деятельности организации;
- подготовку организации к изменениям во внешней среде;
- стимулирование участников налогового прогнозирования и планирования к принятию решений, которые они реализуют в дальнейшей работе;
- предоставление более разумного распределения и использования различных видов ресурсов организации;
- повышение экономической значимости и устойчивости организации.

Для того, чтобы в полной мере реализовать все преимущества прогнозирования и планирования налогообложения необходимо разработать такую систему, которая будет соответствовать всем особенностям деятельности конкретной организации. Планирование и прогнозирование в налоговой сфере не может осуществляться без налогового анализа, поскольку огромное количество расчетов с использованием различных способов анализа предшествует принятию эффективного управленческого решения.

2 Научно обоснованы специфические принципы и структурные составляющие единого системного процесса налогового прогнозирования и планирования на микроуровне, а также определено место налогового анализа в нем

Применение и реализация на практике концепции формирования системы прогнозирования и планирования налогообложения, позволяет сформировать наиболее приемлемую структуру налоговых расходов, определив их общий объем и разумное распределение по агрегированным источникам поступлений (Рисунок 2). В процессе планирования поступления налогов организация ориентируется на максимально высокий уровень источников для их исчисления, что связано с объективными и субъективными причинами постоянно растущих потребностей.

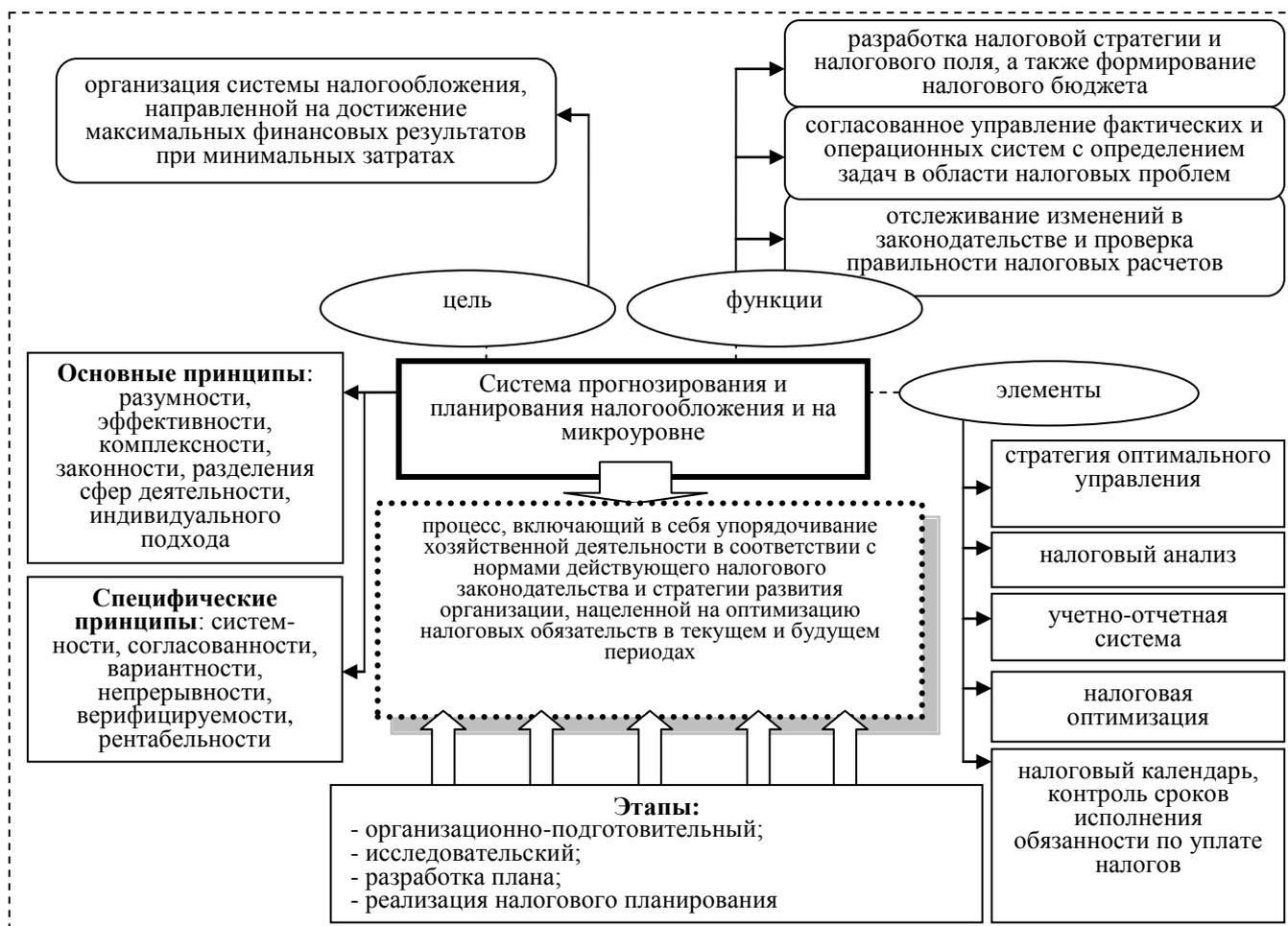


Рисунок 2 – Концептуальные элементы системы прогнозирования и планирования налогообложения на микроуровне

Поскольку принципы планирования и прогнозирования налогообложения являются основополагающими постулатами, то считаем, что с целью определения места и роли налогового анализа к базовым принципам целесообразно добавить специфические принципы:

- принцип системности, заключающийся в требовании несомненности рассмотрения во взаимосвязи и взаимодействии всех элементов прогнозирования и планирования;

- принцип согласованности, определяющий требование согласования прогнозов различной природы и составленных планов в отношении конкретных периодов;
- принцип вариантности, воплощает в себе требование разработки большого количества прогнозов, исходящих и соответствующих всем вариантам составленных планов;
- принцип непрерывности находит свое выражение в требовании неизбежности корректировать прогноз по мере поступления новых данных об объекте прогнозирования и адаптации их с будущими планами;
- принцип верифицируемости заключается в требовании следования достоверности, точности и обоснованности прогноза;
- принцип рентабельности проявляется в требовании соблюдения экономической эффективности в процессе получения плановой и прогнозной информации.

В диссертационном исследовании доказано, что налоговый анализ является элементом налогового прогнозирования и планирования (Рисунок 3). При этом обязательное его присутствие необходимо при повышении налоговой нагрузки экономического субъекта (более 45%), так как это помогает оптимизировать прибыль и дать ответы на поставленные задачи относительно эффективности всей системы налогообложения.

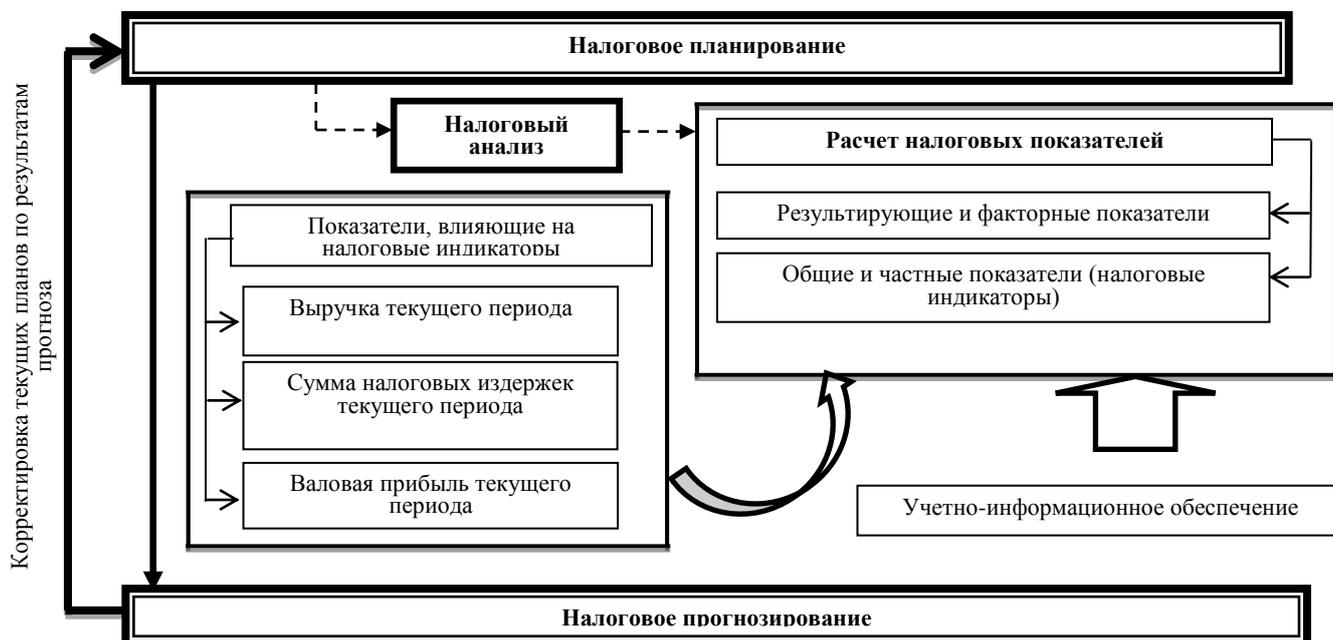


Рисунок 3 – Место налогового анализа в системе прогнозирования и планирования налогообложения

Налоговый анализ является связующим звеном между учетом и принятием управленческих решений, играет важную роль в подготовке информации для налогового прогнозирования и планирования. Эффективность функционирования системы прогнозирования и планирования налогообложения, и как следствие, повышение налоговой дисциплины и укрепление финансового благополучия

организации, в большей степени зависит от того, насколько полно и достоверно проведен налоговый анализ. В свою очередь, грамотно проведенный налоговый анализ, являясь ключевым элементом системы налогового управления, способствует разработке оптимальной модели прогнозирования и планирования налогообложения, которая будет соответствовать особенностям финансово-хозяйственной деятельности конкретной организации.

3 Выделены концептуальные элементы и предложены этапы проведения налогового анализа как основного звена реализации системы прогнозирования и планирования налогообложения, включающего постановку задач, определение налоговой нагрузки, анализ налоговых платежей, а также выбор способов налоговой оптимизации и расчет эффективности их применения

Проведенный теоретический анализ категориального аппарата позволил рассматривать налоговый анализ как совокупность приемов и методов, позволяющих по каждому конкретному налогу охарактеризовать величину использования существующих льгот, а также проанализировать изменения законодательства, оценить налоговую политику и величину налоговых изъятий в динамике для их последующей оптимизации. Концептуальные элементы налогового анализа отражены на рисунке 4.

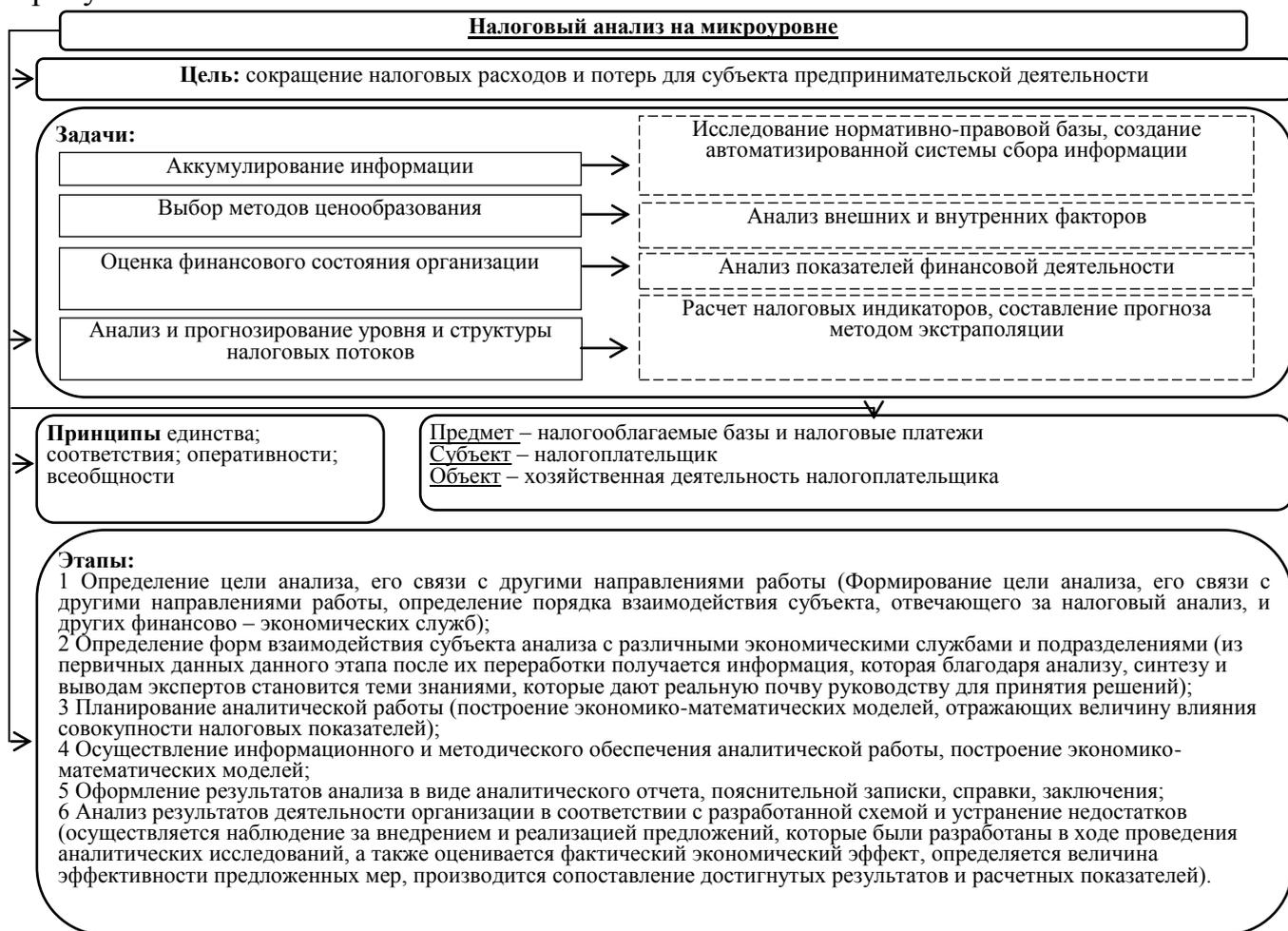


Рисунок 4 – Концепция налогового анализа как этапа налогового прогнозирования и планирования на микроуровне

Результатом проведения налогового анализа является информация, которая оказывает влияние на принятие управленческих решений в отношении текущих и последующих налоговых обязательств. Проведение налогового анализа характеризуется удаленностью и отстраненностью исследований от отраслевых особенностей налогообложения и налоговые суммы, уплачиваемые организацией, часто имеют «обезличенный» характер.

Для проведения комплексного анализа налогов, уплачиваемых организацией, выявления наиболее значимых факторов, вызвавших изменения в динамике и структуре налоговых обязательств, предложены этапы проведения налогового анализа, включающие постановку задач налогового анализа, определение налоговой нагрузки, анализ налоговых платежей, а также выбор схем налоговой оптимизации и расчет эффективности их применения (Рисунок 5).

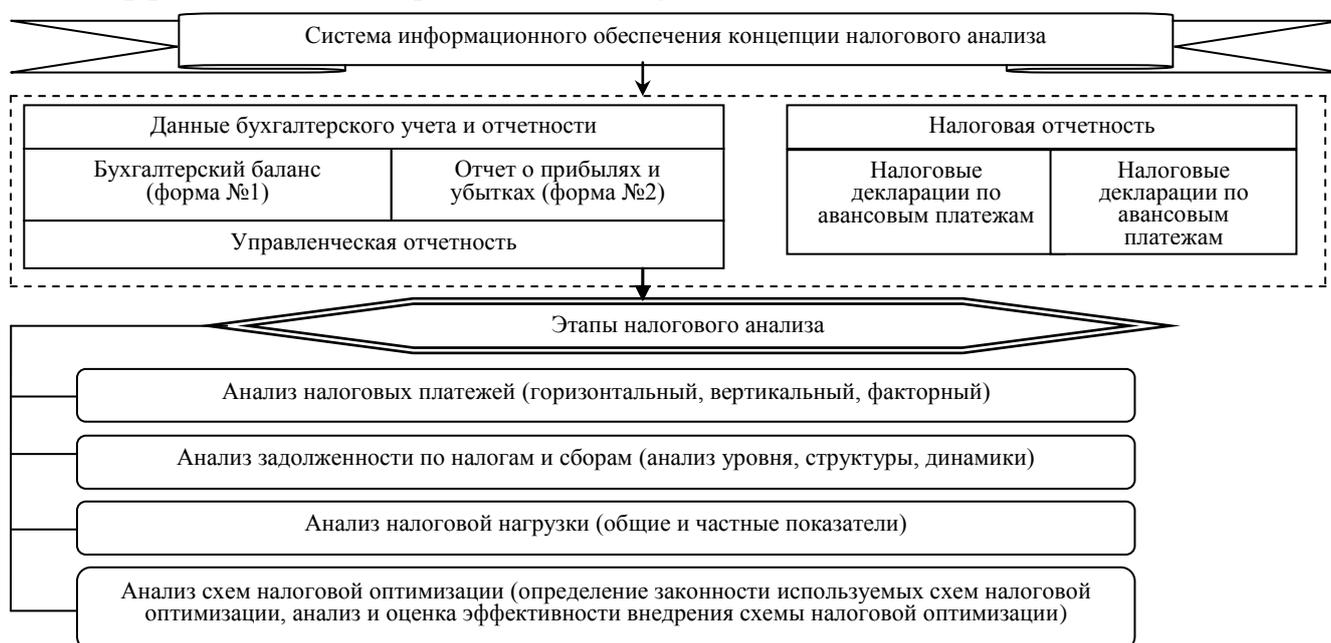


Рисунок 5 – Информационное обеспечение проведения налогового анализа как этапа реализации системы налогового прогнозирования и планирования на микроуровне

Для того, чтобы проводимый налоговый анализ был эффективным необходимо соответствующее учетно-аналитическое обеспечение, в состав которого входит сбор и обработка информационных данных, необходимых для проведения налогового анализа. Учетно-информационная база, используемая при проведении налогового анализа, включает в себя информацию, полученную в ходе анализа самой организацией и от третьих лиц, и необходимую для проверки правильности исчисления и уплаты налогов. В связи с тем, что все процессы, происходящие в организации взаимосвязаны между собой, данные, полученные в ходе проведения анализа учетно-информационной базы, в дальнейшем применяются как аналитическое обеспечение разработанной системы прогнозирования и планирования налогообложения на микроуровне.

4 Предложена система показателей деятельности экономического субъекта для целей проведения налогового анализа, основанная на комплексе параметров налогообложения и включающая уровень, структуру и динамику налоговых платежей, позволяющая снизить неопределенность информации об учетных и налоговых показателях и повысить качество управленческих решений, оценок и прогнозов в сфере налогообложения, направленных на оптимизацию общего уровня налоговых издержек

Важным свойством параметров налогообложения является способность изменяться под воздействием внешних факторов, основным из которых является налоговое регулирование. Расшифровка параметров налогообложения представлена на рисунке 6.

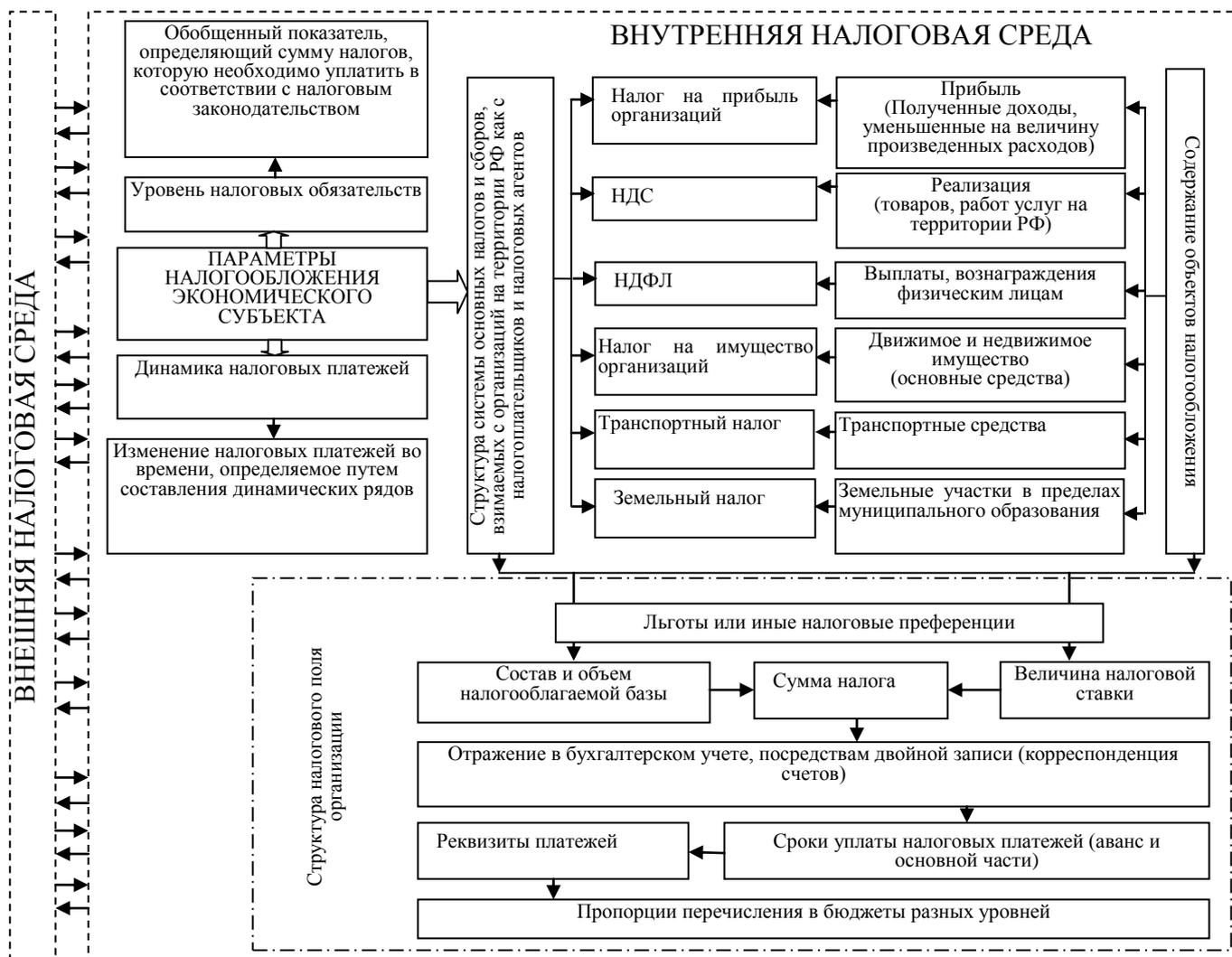


Рисунок 6 – Система параметров налогообложения экономического субъекта

Системный подход при выявлении взаимосвязи прогнозирования и планирования налогообложения на микроуровне с анализом заключается в построении функциональных зависимостей при осуществлении следующих последовательных действий:

1) определяется совокупность налоговых факторов, влияющих на уровень финансово-хозяйственной деятельности организации, в частности элементы налогов;

2) устанавливается зависимость между параметрами прогнозирования и планирования налогообложения и выделенными факторами;

3) осуществляется количественное измерение влияния факторов на плановые (прогнозные) значения налоговых платежей в бюджет.

Определив влияние налоговых факторов на показатели финансово-хозяйственной деятельности, можно сформировать механизм их воздействия на эти факторы.

Для выявления факторов, оказывающих воздействие на параметры налогообложения и оценки эффективности прогнозирования и планирования налогообложения, целесообразно рассчитать налоговые показатели микроуровня:

1) абсолютные:

- результирующие, характеризующие уровень налогообложения (налоговые издержки, денежные потоки организации, формирующиеся в процессе налогообложения, налоговые балансовые остатки);

- факторные, влияющие на уровни результирующих показателей (налоговые базы по каждому из начисляемых налогов, налоговые ставки);

2) относительные:

- общие (коэффициент экономии, коэффициент эффективности налогообложения, налоговоемкость);

- частные (коэффициент налогообложения прибыли, коэффициент налогообложения цены, налоговая нагрузка).

При определении уровня налоговой нагрузки экономические субъекты могут использовать методики, которые предлагаются в теории и на практике. Отечественные ученые предлагают различные модели математического расчета налоговой нагрузки, которые можно объединить в две основные группы:

1) суммовые (Д.А. Козлов, М.И. Литвин);

2) мультипликативные (Т.К. Островенко, А.Е. Викуленко, Е.А. Кирова).

Для получения более точных расчетов при проведении налогового анализа целесообразно не ограничиваться одной методикой, а использовать несколько методик таким образом, чтобы полученные с их помощью результаты достаточно полно описывали текущую или ретроспективную налоговую ситуацию.

В диссертации произведен расчет налоговой нагрузки экономического субъекта по различным методикам. Проведенные расчеты позволили конкретизировать степень влияния каждого налога на источник его платежа, в результате чего можно определять внутренние резервы для снижения налоговых обязательств по видам налоговых платежей. Например, по методике Т.К. Островенко основной показатель налоговой нагрузки на выручку ЗАО «Пульс-ЭКО» за последние 3 года значительно не изменялся, только в 2011 году прослеживается его снижение на 1,9 %, что обусловлено более высоким приростом выручки по сравнению с налоговыми обязательствами.

Считаем, что расчет налоговых индикаторов может реализовываться посредством информационных технологий, построенных по некоторым заданным правилам определения коэффициентов системы налогообложения конкретной организации. Расчетный калькулятор можно построить с учетом и более сложных взаимосвязей, например, с учетом изменений в налоговом законодательстве.

5 Разработаны научно-методические рекомендации по формированию и исполнению налогового бюджета организации, основанного на налоговом анализе, как завершающего этапа прогнозирования и планирования налогообложения на микроуровне, позволяющие находить дополнительные источники финансовых ресурсов, а также снижать до минимума расходы на пени и штрафные санкции за ненадлежащее выполнение налоговых обязательств

В ходе диссертационного исследования определено, что налоговое бюджетирование выступает результативной частью прогнозирования и планирования налогообложения на микроуровне, а также в качестве способа комбинирования мероприятий по оптимизации налоговых платежей. Последовательность формирования налогового бюджета можно представить следующим образом.

1. Проводится анализ объектов налогообложения, налогового законодательства и обязанностей по уплате налогов, налоговых льгот и условий их применения.

2. Формируются зависимые бюджеты и на их основе определяются налогооблагаемые показатели (бюджет реализации, трудовых, материальных ресурсов, инвестиционный бюджет, бюджет движения денежных средств).

3. Определяются расчетные параметры по каждому виду уплачиваемого налога (начисленные суммы налога, при котором исходной информацией являются законодательство о налогах и сборах и значения планируемых налогооблагаемых показателей, налоговые платежи, налоговая задолженность).

4. Оценивается степень исполнения налогового бюджета, для этого выявляются отклонения фактических значений от плановых показателей, дается их оценка, а также определяются причины отклонений, учитывая взаимосвязь налогового бюджета с другими бюджетами организации.

В основе налогового бюджетирования лежит выбор оптимальных решений по налоговым доходам и расходам, целью которых является получение максимально возможной налоговой прибыли с последующим принятием решения для ее эффективного использования. В итоге, конечная цель налогового бюджетирования заключается в обеспечении долгосрочной финансовой стабильности организации. Результаты корпоративного налогового бюджетирования должны быть отражены в разработанном организацией налоговым бюджетом.

Процесс построения моделей налоговых платежей организации может реализовываться с разным уровнем детализации состава платежей и (или)

механизмов их взимания и уплаты. На рисунке 7 представлена структура налогового бюджета и принимаемые на его основе управленческие решения.

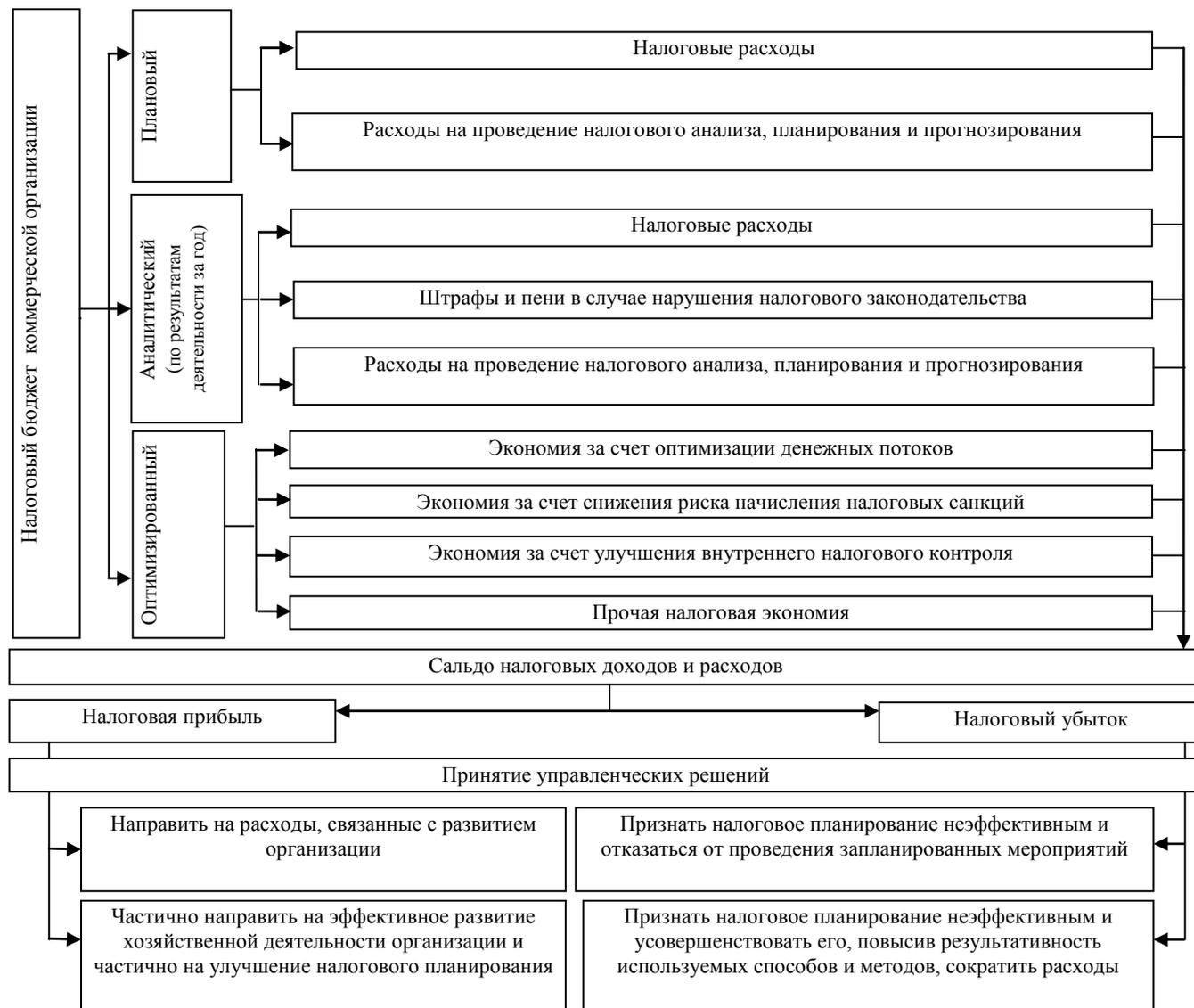


Рисунок 7 – Структура налогового бюджета и принимаемые на его основе управленческие решения

Необходимость организации налогового бюджета сводится к оптимизации налогов и формированию налогового календаря, а также к последующей оптимизации финансовых показателей, эффективного управления ими и снижения налоговых рисков.

Возможность планирования налогов возникает в случае уже составленных операционных и инвестиционного бюджетов. Формирование бюджета доходов и расходов происходит после определения суммы включаемых в себестоимость продукции налогов и сборов. Далее определяется чистая прибыль организации и составляется график расчетов с поставщиками и покупателями, на основе которого формируется бюджет движения денежных средств, и рассчитываются платежи по НДС. После составления налогового бюджета формируется прогнозный баланс.

В налоговом бюджете отражаются планируемые начисления налогов, налогооблагаемая база и планируемая задолженность организации перед бюджетом, а также фиксируются результаты налоговой оптимизации.

Наиболее простым способом составления налогового бюджета является экстраполяция. Для составления налогового бюджета следует рассчитать прогнозное значение налогов, уплачиваемых организацией, а также задолженности перед бюджетом.

На практике для того, чтобы построить количественную модель, выражающую общую тенденцию изменения уровней динамического ряда во времени, используют аналитическое выравнивание ряда динамики (Таблица 2).

Таблица 2 – Выравнивание ряда динамики начисленного НДС по прямой

Год	Y_i (НДС начисленный, тыс.руб.)	k	t	t ²	$Y_i * t$	\tilde{Y}_t	$Y_i - \tilde{Y}_t$	$(Y_i - \tilde{Y}_t)^2$
2010/1	3528	1	-7	49	-24696,0	4043,6	-515,6	265825,8
2010/2	4142	2	-5	25	-20709,2	4411,8	-269,9	72864,4
2010/3	5468	3	-3	9	-16405,4	4780,0	688,5	474022,3
2010/4	6161	4	-1	1	-6160,9	5148,2	1012,8	1025712,5
2011/1	4918	5	1	1	4918,2	5516,3	-598,2	357822,2
2011/2	5633	6	3	9	16899,0	5884,5	-251,5	63262,1
2011/3	6285	7	5	25	31427,1	6252,7	32,7	1069,9
2011/4	6522	8	7	49	45655,0	6620,9	-98,8	9753,1
Итого	42658,0	-	0	168	30927,8	42658,0	0	2270332,4

Точечная оценка прогнозного значения начисленного НДС определяется следующим образом:

в 1 квартале 2013 года: $\tilde{Y}_{2013^1} = 5332,2 + 184 \cdot 9 = 6989,092$ тыс. руб.;

во 2 квартале 2013 года: $\tilde{Y}_{2013^2} = 5332,2 + 184 \cdot 11 = 7357,28$ тыс. руб.;

в 3 квартале 2013 года: $\tilde{Y}_{2013^3} = 5332,2 + 184 \cdot 13 = 7725,47$ тыс. руб.;

в 4 квартале 2013 года: $\tilde{Y}_{2013^4} = 5332,2 + 184 \cdot 15 = 8092,2$ тыс. руб.

Расчеты для выравнивания рядов динамики налогового вычета по НДС представлены в таблице 3.

Таблица 3 – Выравнивание ряда динамики НДС к вычету по прямой

Год	Y_i (НДС к вычету, тыс.руб.)	k	t	t ²	$Y_i * t$	\tilde{Y}_t	$Y_i - \tilde{Y}_t$	$(Y_i - \tilde{Y}_t)^2$
2010/1	1094	1	-7	49	-7657,9	905,6	188,4	35487,5
2010/2	1062	2	-5	25	-5309,3	1083,6	-21,7	471,8
2010/3	1336	3	-3	9	-4007,8	1261,6	74,4	5530,0
2010/4	1471	4	-1	1	-1471,0	1439,6	31,4	986,4
2011/1	1135	5	1	1	1134,7	1617,5	-482,8	233102,5
2011/2	1465	6	3	9	4393,8	1795,5	-330,9	109504,3
2011/3	2398	7	5	25	11989,8	1973,5	424,5	180164,7
2011/4	2268	8	7	49	15878,3	2151,5	116,8	13649,6
итого	12228,4	-	0	168	14950,6	12228,4	0	578896,9

Проведя аналогичные расчеты прогнозного НДС к уплате, получены искомые прогнозные значения:

$$\text{в 1 квартале 2013 года: } \tilde{Y}_{2013/1} = 1528,5 + 89 \cdot 9 = 2329,474 \text{ тыс. руб.};$$

$$\text{во 2 квартале 2013 года: } \tilde{Y}_{2013/2} = 1528,5 + 89 \cdot 11 = 2507,457 \text{ тыс. руб.};$$

$$\text{в 3 квартале 2013 года: } \tilde{Y}_{2013/3} = 1528,5 + 89 \cdot 13 = 2685,441 \text{ тыс. руб.};$$

$$\text{в 4 квартале 2013 года: } \tilde{Y}_{2013/4} = 1528,5 + 89 \cdot 15 = 2863,5 \text{ тыс. руб.}$$

Выравнивание ряда динамики средней стоимости имущества по прямой представлено в таблице 4.

Таблица 4 – Выравнивание ряда динамики средней стоимости имущества по прямой

Год	Y_i (Средняя стоимость имущества, тыс.руб.)	k	t	t ²	$Y_i \cdot t$	\tilde{Y}_t	$Y_i - \tilde{Y}_t$	$(Y_i - \tilde{Y}_t)^2$
2010/1	26805	1	-7	49	-187634,0	28103,7	-1298,8	1686900,3
2010/2	29296	2	-5	25	-146478,0	28505,0	790,6	625032,8
2010/3	29960	3	-3	9	-89878,7	28906,4	1053,2	1109237,7
2010/год	29995	4	-1	1	-29994,9	29307,7	687,2	472214,9
2011/1	29087	5	1	1	29086,9	29709,1	-622,2	387133,7
2011/2	29212	6	3	9	87635,7	30110,4	-898,6	807394,4
2011/3	30509	7	5	25	152544,4	30511,8	-2,9	8,5
2011/год	31205	8	7	49	218432,6	30913,2	291,5	84975,5
итого	236067,3		0	168	33713,9	236067,3	0	5172897,7

Наиболее вероятные значения прогнозного уровня средней за период стоимости имущества составят:

$$\text{за 1 квартал 2013 года: } \tilde{Y}_{2013/1} = 29508,4 + 201 \cdot 9 = 31314,51 \text{ тыс. руб.};$$

$$\text{за полугодие 2013 года: } \tilde{Y}_{2013/2} = 31715,86; \text{ тыс. руб.};$$

$$\text{за 9 месяцев 2013 года: } \tilde{Y}_{2013/3} = 32117,22; \text{ тыс. руб.};$$

$$\text{за год 2013 года: } \tilde{Y}_{2013/год} = 32518,57. \text{ тыс. руб.}$$

Таким образом, в 2013 году, если ставка налога на имущество останется неизменной, то сумма налога за год будет равняться 715,409 тыс. руб.

Прогноз налога на прибыль на 2013 год осуществлен методом экспоненциального сглаживания. Исходные данные расчета налога на прибыль представлены в таблице 5.

Таблица 5 – Расчет параметров прогноза налога на прибыль

Год	Налоговая база, тыс. руб.	t	t*t	yi*t	n
2008	12808	-2	4	-25617	1
2009	7609	-1	1	-7609	2
2010	6322	1	1	6322	3
2011	7026	2	4	14053	4
Итого	33765	0	10	-12851	-

Прогнозируемое значение налогооблагаемой прибыли в 2013 году получилось равным 5 767,35 тыс. руб., а плановое значение налога на прибыль в 2013 году составит 1 153,47 тыс. руб.

Общая модель налогового бюджета представлена в таблице 6.

Таблица 6 – Модель налогового бюджета¹

Виды налогов и сборов	Справочная информация		Налоговая задолженность на начало налогового периода	Прогноз 2013 г., тыс. руб.	Уплаченная сумма налогов	Налоговая задолженность на конец налогового периода
	налоговая база	взаимосвязь с другим документом				
НДС начисленный	Реализация	Бюджет реализации, бюджет движения денежных средств	5 054	30 164	28 011	6 397,57
НДС к вычету	Закупка ресурсов	Бюджет материальных ресурсов, бюджет движения денежных средств		10 386		
НДС к уплате				19 778		
Налог на имущество организаций	Остаточная стоимость имущества	Прогнозный баланс, прогноз стоимости активов и расчет амортизационных отчислений		715,4		
Транспортный налог	Мощность двигателя	Технический паспорт		34,3		
Земельный налог	Кадастровая стоимость	Свидетельство о праве собственности		286,2		
НДФЛ	Сумма выплат работникам	Бюджет трудовых ресурсов		7 566,8		
Налог на прибыль организаций	Доходы минус расходы	Сводный налоговый регистр		1 153,5		

Составление налогового бюджета позволит экономическому субъекту заблаговременно установить фактическое наличие необходимого количества средств организации, а при их нехватке - найти дополнительные источники уплаты налогов, что исключит или снизит до минимума возможные финансовые потери от уплаты пеней и штрафных санкций за несвоевременные расчеты с бюджетом.

6. Предложена методика перспективного налогового анализа с учетом вариативности ожидаемой налогово-бюджетной политики, обеспечивающая повышение качества прогнозирования и планирования налогообложения на микроуровне, что позволит эффективнее контролировать налоговую составляющую финансовой состоятельности коммерческих организаций

В настоящее время исследование влияния налоговых платежей на финансово-хозяйственную деятельность организаций, создание условий для развития активной инвестиционной деятельности, определение оптимальной нормы налоговых ставок,

¹ По данным ЗАО «Пульс-ЭКО» на 2013 г.

которые стимулируют экономический рост как государства в целом, так и регионов, являются актуальными в настоящее время.

В связи с этим, для того чтобы выбрать и правильно сформировать основные элементы прогнозирования и планирования налогообложения в конкретной организации, необходимо анализировать внешнюю налоговую среду.

Доказано, что доля общей налоговой нагрузки, которую несут предприятия Орловской области, уменьшает их инвестиционный капитал в среднем на 63,3%. Доля налоговых поступлений, которые аккумулируются только для осуществления властных полномочий органов управления, уменьшает инвестиционные расходы в среднем на 53,7%, что представляет собой ощутимое уменьшение производственных активов.

В целях стимулирования заданного темпа экономического роста фискальная политика органов власти Орловской области должна быть выстроена таким образом, чтобы механизм изъятия инвестиционного капитала не наносил существенного ущерба производственно-коммерческим планам развития предприятий. Так, для достижения классического 3-х процентного темпа роста региона необходимо ежегодное увеличение инвестиционных расходов предприятий в пределах 15,7% в реальной стоимостной оценке, и в пределах 30-45% в текущих ценах.

Вариативность ожидаемой налогово-бюджетной политики, обеспечивающая повышение качества прогнозирования и планирования налогообложения на микроуровне можно охарактеризовать через взаимосвязь между динамикой социальных трансфертов, потребительским спросом и предпринимательской активностью (Рисунок 8).

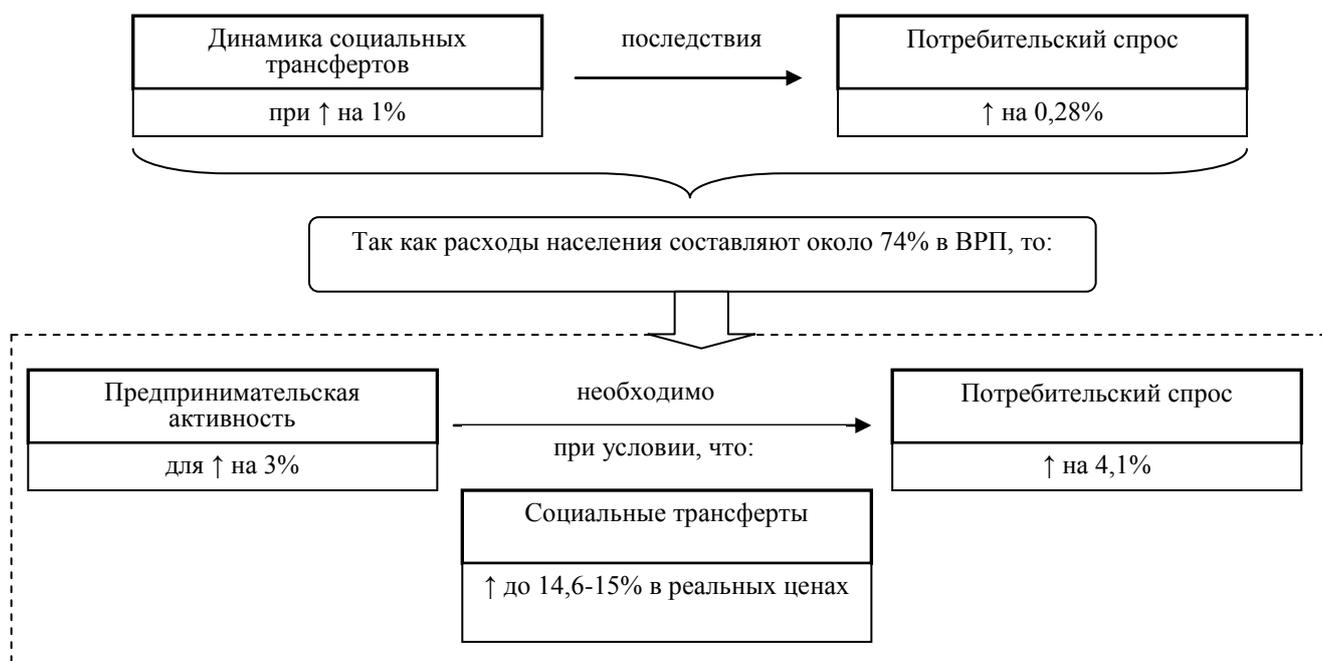


Рисунок 8 – Взаимосвязь между динамикой социальных трансфертов, потребительским спросом и предпринимательской активностью

Влияние увеличения налоговых изъятий на инвестиционное поведение предприятий и динамику ВРП представлено на рисунке 9.

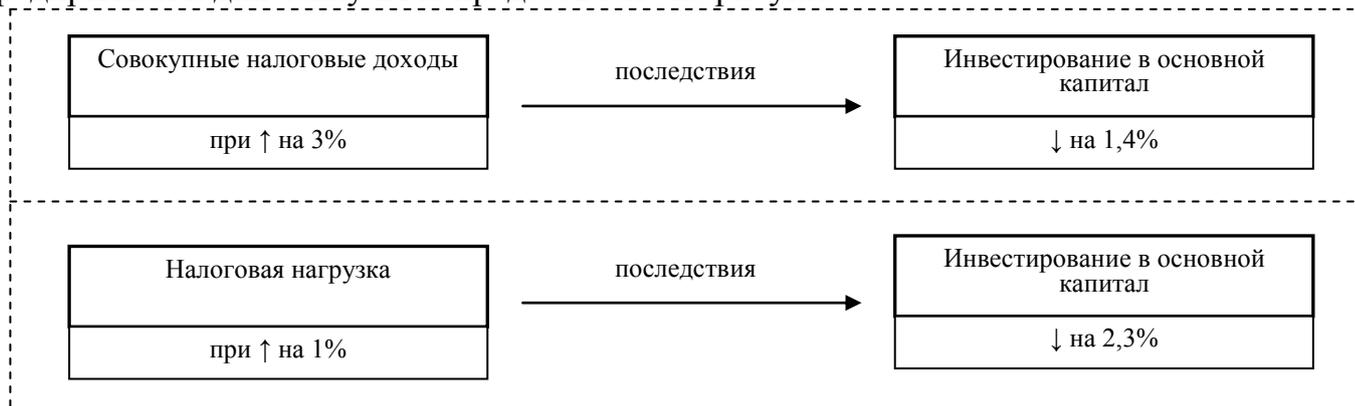


Рисунок 9 - Влияние увеличения налоговых изъятий на инвестиционное поведение предприятий и динамику ВРП

Оперирование изменением величин налоговых поступлений или выплат социальных трансфертов – противоположно направленный процесс: снижение доходной части бюджета однозначно повлечет сокращение расходных обязательств, а повышение социального содействия населению приведет к необходимости усиления налогового пресса на организации в величине, пропорциональной динамике изменений. Таким образом, при моделировании системы прогнозирования и планирования налогообложения на микроуровне необходимо оценивать не только влияние внешних факторов развития региона (инновационное развитие и влияние налогово-бюджетной политики), но и внутренних потребностей экономических субъектов в оптимизации налоговых платежей.

Любое изменение в бюджетно-налоговой политике региона требует детального моделирования последствий с целью повышения эффективности принимаемых решений и устранения негативного воздействия на финансово-хозяйственную деятельность организаций. В связи с этим, возникает необходимость разработки такой информационно-аналитической системы, которая позволит сделать многовариантные расчеты развития экономики регионов и страны в целом под влиянием изменений налоговых ставок и иных параметров налогообложения.

3. ОСНОВНЫЕ ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

В результате исследования налогового анализа в системе прогнозирования и планирования налогообложения на микроуровне можно сделать следующие выводы.

В теоретическом плане сформированы теоретико-методические положения системы налогового прогнозирования и планирования на микроуровне, а также выделены преимущества использования системы, благоприятно влияющие на финансово-хозяйственную деятельность организации, раскрыты концептуальные элементы и методика проведения налогового анализа как основного этапа реализации системы налогового прогнозирования и планирования.

В практическом плане предложены система показателей деятельности экономического субъекта для целей налогового прогнозирования и планирования, а также разработаны научно-методические рекомендации по внедрению налогового бюджетирования, основанного на налоговом анализе, как завершающего этапа процесса налогового прогнозирования и планирования на микроуровне.

4. ОСНОВНЫЕ ПУБЛИКАЦИИ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи в научных журналах, рекомендованных ВАК

1. Васильев, А.М. Анализ налоговых индикаторов для целей налогового планирования и прогнозирования / А.М. Васильев // Экономические и гуманитарные науки. – 2012. - №11. – 0,8 п.л.
2. Васильев, А.М. Институционально-функциональный аспект формирования партнерских отношений между субъектами налогообложения / А.М. Васильев // Управленческий учет. – 2012. - №11. – 0,6 п.л.
3. Васильев, А.М. Информационная база формирования параметров налогообложения экономических субъектов / А.М. Васильев // Экономические и гуманитарные науки. – 2012. - №10. – 0,7 п.л.

Статьи в других научных изданиях

4. Васильев, А.М. Совершенствование организационно-методического механизма налогового анализа в системе налогового прогнозирования и планирования на микроуровне / А.М. Васильев // Материалы всероссийской научно-практической конференции «Концепция развития системы налогообложения в условиях гармонизации отечественных и международных стандартов» (Орел, 21-23 ноября 2012 года). - Орел: ГУ-УНПК, 2012. – 0,4 п.л.
5. Васильев, А.М. Сущность и характеристика системы налогового прогнозирования и планирования на микроуровне, ее связь с налоговым анализом / А.М. Васильев // Материалы международной научно-практической конференции «Внедрение международных стандартов и рекомендаций в системы гарантии качества экономического образования» (Орел, 17-19 октября 2012 года). - Орел: ГУ-УНПК, 2012. – 0,5 п.л.
6. Васильев, А.М. Налоговый анализ и структурные составляющие процесса налогового прогнозирования и планирования на микроуровне / А.М. Васильев // Материалы всероссийской научно-практической конференции «Приоритетные направления устойчивого развития учетно-аналитической системы в условиях интеграции международных экономических процессов» (Орел, 23-25 мая 2012 года). - Орел: ГУ-УНПК, 2012. – 0,5 п.л.
7. Васильев, А.М. Налоговый анализ, как производная моделирования системы налогового прогнозирования и планирования на микроуровне / А.М. Васильев // Материалы международной научно-практической конференции «Концепции гармонизации информационных потоков учетно-налоговой системы» (Орел, 18-20 апреля 2012 года). - Орел: ГУ-УНПК, 2012. – 0,6 п.л.
8. Васильев, А.М. Определение категории налогового риска налогоплательщика / А.М. Васильев // Материалы всероссийской научно-практической конференции «Концепция устойчивого развития налогообложения как инструмент социально-экономического регулирования хозяйствующих систем в современных условиях» (Орел, 21-23 ноября 2011 года). - Орел: ГУ-УНПК, 2011. – 0,4 п.л.
9. Васильев, А.М. Оценка параметров налогообложения на микроуровне / А.М. Васильев // Материалы всероссийской научно-практической конференции «Концепция устойчивого развития налогообложения как инструмент социально-экономического регулирования хозяйствующих систем в современных условиях» (Орел, 21-23 ноября 2011 года). - Орел: ГУ-УНПК, 2011. – 0,7 п.л.
10. Васильев, А.М. Использование компонентов системного подхода при взаимодействии налогового прогнозирования и планирования с учетными и аналитическими процедурами микроуровня / А.М. Васильев // Материалы международной научно-практической

конференции «Современные тенденции развития налоговой системы на базе интеграции учетных и аналитических процедур микро- и макроуровня» (Орел, 17-19 октября 2011 года). - Орел: ГУ-УНПК, 2011. – 0,6 п.л.

11. Васильев, А.М. Ретроспективный анализ налогового планирования и прогнозирования на микроуровне / А.М. Васильев // Материалы международной научно-практической конференции «Современные тенденции развития налоговой системы на базе интеграции учетных и аналитических процедур микро- и макроуровня» (Орел, 17-19 октября 2011 года). - Орел: ГУ-УНПК, 2011. – 0,5 п.л.

12. Васильев А.М. Информационное обеспечение регулирования инвестиционной деятельности России/ А.М. Васильев, Н.А. Шibaева // Материалы международной научно-практической Интернет конференции «Система учета, анализа и аудита в едином информационном пространстве» (Орел, 15-17 ноября 2003года). - Орел: ОрелГТУ, 2003. - 0,3 п.л. (авт. 0,1 п.л.)

13. Васильев А.М. Роль МСФО в привлечении иностранных инвестиций в экономику России / А.М. Васильев, И.А. Маслова // Материалы Международной научно-практической конференции «Финансовый менеджмент, учет и контроль с использованием современных информационных технологий» (Орел, 26-28 ноября 2001 года). - Орел: ОрелГТУ. -2001. – 0,2 п.л. (авт. 0,1 п.л.)

14. Васильев А.М. Приближение учета выручки от продаж к требованиям МСФО / А.М. Васильев, И.А. Маслова // Материалы Всероссийской научно-практической конференции «Реформирование системы бухгалтерского учета и финансового контроля при переходе на международные стандарты» (Орел, 4-6 апреля 2001 года). - Орел: ОрелГТУ, 2001. - 0,2 п.л. (авт. 0,1 п.л.)

15. Васильев А.М. Основы менеджмента: учебное пособие / А.М. Васильев, В.В. Титаренко. – Орел: Орловская областная организация - общество «Знание». – 2000. – 37с. - 1,5 п.л. (авт. 0,5 п.л.)

Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс

Лицензия № 00670 от 05.01.2000

Подписано к печати 15.11.2012 Формат 60 x 841/16

Печать офсетная. Объем 1,0 усл. печ. л. Тираж 100 экз.

Заказ № _____

Отпечатано с готового оригинал-макета

На полиграфической базе Госуниверситет - УНПК

302030, г. Орел, ул. Московская, 65.