

УДК 336.221.26

ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ КЛАССИФИКАЦИОННЫХ ПРИЗНАКОВ ПЛАНИРОВАНИЯ НАЛОГОВЫХ ДОХОДОВ БЮДЖЕТОВ

М. В. Котельникова

Уральский государственный экономический университет

Поступила в редакцию 21 января 2015 г.

Аннотация: в статье рассмотрены теоретические подходы к применению классификационных признаков планирования налоговых доходов бюджетов. По итогам исследования автором предложены ключевые признаки подобной классификации и проанализирована специфика соответствующих видов планирования.

Ключевые слова: планирование налоговых доходов бюджетов, классификация, виды планирования налоговых доходов, текущее и перспективное планирование налоговых доходов.

Abstract: the article considers theoretical approaches on the application of classification criteria planning tax revenues. According to the results of the study, the author proposed key signs and analyzed the specifics of the respective types of planning.

Key words: planning tax revenues, classification, types of planning tax revenues, current and future planning tax revenues.

Исследование вопросов теории и практики планирования налоговых доходов является одной из важнейших задач финансовой науки, так как реальность бюджета любого уровня зависит во многом от точности прогноза доходной части, главным образом налоговых доходов, поскольку именно они занимают наибольший удельный вес в общей структуре доходов бюджета.

Один из таких вопросов – определение классификационных признаков планирования налоговых доходов бюджетов. Общепринятая обоснованная классификация видов (форм) планирования налоговых доходов в настоящее время отсутствует [1, с. 86]. Планирование налоговых доходов бюджетов и налоговое планирование как процессы имеют общую объектную и методическую основу. Поэтому рационально, по нашему мнению, при исследовании вопроса о классификации налогового планирования распространять теоретические положения по налоговому планированию на процесс планирования налоговых доходов бюджетов [2, с. 236].

В экономической литературе нет однозначного мнения по поводу классификации видов планиро-

вания доходов. Различные точки зрения ученых по этому поводу представлены в табл. 1.

Необходимо отметить, что авторы, исследуя вопросы классификации планирования налоговых доходов, зачастую не рассматривают сущность каждого вида планирования.

Наиболее содержательной с точки зрения охвата классификационных признаков является классификация видов планирования налоговых доходов, предложенная М. А. Троянской, И. И. Бабленковой, Л. С. Кириной, Г. Н. Карповой, Н. А. Горюхой.

Заслуживает внимание позиция Е. П. Пешковой, Е. А. Чумаченко, А. А. Пешковой и Л. В. Вардасян, которые выделяют в качестве классификационного признака «масштаб объекта управления», рассматривая планирование на федеральном, региональном и муниципальном уровнях.

Полагаем, необходимым при рассмотрении видов планирования налоговых доходов дополнительно учитывать следующие классификационные признаки: статус субъекта планирования, характер информационного обеспечения, субъектный статус, степень внешнего принуждения и степень влияния на состояние бюджета. Поэтому в качестве основополагающих признаков, кото-

Теоретические подходы по применению классификационных признаков планирования налоговых доходов

Автор	Классификационный признак	Вид планирования
М. В. Романовский [3, с. 315], В. Г. Пансков [4, с. 155] И. А. Майбуров [5, с. 152], А. Б. Паскачев, Ф. К. Садыгов, В. И. Мишин, Р. А. Саакян [6, с. 60]	Период	Текущее (оперативное и краткосрочное)
		Перспективное (среднесрочное и долгосрочное)
М. А. Троянская [1, с. 88], И. И. Бабленкова, Л. С. Кирина, Г. Н. Карпова, Н. А. Горохова [7, с. 17]	Содержание плановых решений	Стратегическое планирование определяет основные направления развития
		Тактическое планирование создает предпосылки для реализации резервов
		Оперативное планирование – конкретизация показателей тактического планирования
	Степень охвата и глубина планирования	Общее планирование (агрегированное)
		Детальное планирование
	Учет изменения данных	Жесткое планирование
		Гибкое планирование
	Срок, на который составлен план, и степень детализации плановых расчетов	Долгосрочное планирование (свыше 10 лет) – определение долговременной стратегии развития
		Среднесрочное планирование (3–7 лет)
		Текущее планирование (12 месяцев)
Очередность во времени	Упорядоченное планирование – по завершении одного плана разрабатывается другой	
	Скольльзящее планирование – по истечении определенного срока план продлевается на следующий период	
	Внеочередное планирование – осуществление по мере необходимости	
Координация планов во времени	Последовательное планирование	
	Одновременное планирование	
Е. В. Боровикова [8, с. 158]	Цель	Тактическое
		Стратегическое
Е. П. Пешкова, Е. А. Чумаченко, А. А. Пешкова, Л. В. Вардасян [9, с. 20]	Масштаб объекта управления	Планирование на федеральном уровне
		Планирование на региональном уровне
		Планирование на муниципальном уровне

рые в достаточной степени позволяют классифицировать планирование налоговых доходов и обеспечивать на практике реализацию поставленных целей и задач, предлагаем выделять:

1) период планирования (текущее тактическое и перспективно-стратегическое);

2) характер информационного обеспечения (базовое и комплексное);

3) уровень управления (федеральный, региональный и муниципальный уровни планирования);

4) субъектный статус в зависимости от целей планирования и степени ответственности за результаты планирования (планирование финансовыми органами и планирование налоговыми органами);

5) степень внешнего принуждения (директивное и самостоятельное планирование);

6) степень влияния на состояние бюджета (формальное и буквальное) (табл. 2).

Классификационные признаки планирования налоговых доходов бюджетов

№ п/п	Классификационный признак	Вид планирования	Сущность каждого вида планирования
1	2	3	4
1	Период планирования	Текущее тактическое	Оценка налоговых поступлений на срок до одного года с целью определения лимитов финансирования и степени выполнения плановых заданий текущего периода Предполагает решение тактических задач: мониторинг бюджетно-налоговой сферы, анализ и контроль исполнения налоговых поступлений, принятие мер оперативного воздействия при установлении нарушений налогового законодательства
		Перспективно-стратегическое	Разработка и обоснование налоговой составляющей финансовых ресурсов территории на среднесрочную и долгосрочную перспективу Предполагает разработку стратегических целей и задач в области налогообложения, выбор и обоснование оптимальной налоговой концепции
2	Характер информационного обеспечения (степень охвата и глубина планирования)	Базовое (общее, косвенное) планирование	Анализ и оценка размеров налоговых поступлений без деления по видам налогов на основе макроэкономических показателей (объем ВВП, численность населения, мировые цены на сырьевые ресурсы и товары экспорта, учетная ставка Центрального банка, ставки налогов, таможенные пошлины) Предполагает многовариантность прогноза на основе стратегического плана развития территории и политических приоритетов, заявленных Президентом Российской Федерации (главой исполнительной власти территории)
		Комплексное (детальное, прямое) планирование	Анализ и оценка размеров налоговых поступлений, как по всей совокупности налогов, так и по отдельным их видам Предполагает планирование налоговых доходов бюджетов на основе информации о налогоплательщиках, начислениях и уплаченных налогах, суммах задолженности и недоимки по налогам с учетом результатов базового планирования
3	Уровень управления	Федеральный уровень планирования	Осуществление процесса планирования налоговых доходов в государственном масштабе с целью обеспечения потребностей федерального бюджета в решении поставленных социально-экономических задач
		Региональный уровень планирования	Осуществление процесса планирования налоговых доходов в рамках отдельного региона с целью обеспечения потребностей регионального бюджета в решении поставленных социально-экономических задач
		Муниципальный уровень планирования	Осуществление процесса планирования налоговых доходов в рамках муниципального образования с целью обеспечения потребностей местного бюджета в решении поставленных социально-экономических задач
4	Субъектный статус в зависимости от целей планирования и степени ответственности за результаты планирования	Планирование финансовыми органами	Деятельность финансовых органов (Министерства финансов РФ, Министерств финансов субъектов РФ, финансовых органов муниципальных образований) по определению размера поступлений налогов в соответствующий бюджет с целью обеспечения потребностей бюджетов в решении поставленных социально-экономических задач и регулирования межбюджетных отношений Отвечают за составление проекта бюджета и несут полную ответственность за адекватную оценку объема налоговых доходов бюджетов в соответствии с бюджетным законодательством

1	2	3	4
		Планирование налоговыми органами	Деятельность налоговых органов (Федеральной налоговой службы РФ и ее территориальных подразделений) по обеспечению финансовых органов адекватной и достоверной информацией, необходимой для планирования налоговых доходов бюджетов и по обеспечению максимальной мобилизации налоговых доходов в бюджет Отвечают за обоснованность исходной информации, которая влияет на оценку планового объема налоговых доходов бюджета, но ответственности за результаты планирования не несут
5	Степень внешнего принуждения	Директивное планирование	Процесс принятия управленческих решений на основе плановых заданий вышестоящих органов, имеющих обязательный характер. Плановые задания носят адресный характер, обязательны для всех исполнителей, а должностные лица несут ответственность за невыполнение плановых заданий. Выполнение планов жестко контролируется
		Самостоятельное (индикативное) планирование	Процесс принятия самостоятельных управленческих решений на основе собственных методик и расчетов с учетом параметров (индикаторов), характеризующих эффективность социально-экономического развития территории и состояние налогово-бюджетной сферы. Параметры (индикаторы) носят не обязательный, а направляющий и рекомендательный характер
6	Степень влияния на состояние бюджета	Формальное (пассивное) планирование	Оценка различных показателей, которые косвенно учитываются при расчете налоговых доходов (оценка налогового потенциала субъекта РФ и муниципальных образований, расчет размера дотаций местным бюджетам в рамках составления проекта регионального бюджета)
		Буквальное (активное) планирование	Проведение расчетов, результаты которых являются основополагающими при планировании налоговых доходов. Процесс разработки планов имеет силу юридического закона

Необходимо отметить, что все виды планирования тесно взаимосвязаны друг с другом и представляют единую систему процесса планирования налоговых доходов бюджетов.

Так, по мнению Е. В. Боровиковой, стратегическое и тактическое планирование «вместе представляют органичное целое и сочетают единство текущих и перспективных оценок... налоговых ситуаций... Разработка текущих налоговых планов без тщательной проработки перспектив развития налогообложения приводит к разрыву между налоговыми заданиями и показателями финансово-хозяйственной деятельности» [8, с. 158].

Имея различные мнения по вопросу применения классификационных признаков, большинство экономистов определяют в качестве основных видов планирования налоговых доходов текущее (включающее оперативное и краткосрочное прогнозирование) и перспективное (включающее среднесрочное и долгосрочное прогнозирование).

Оперативное планирование осуществляется финансовыми органами на месяц или квартал. Оно призвано обеспечить реальную оценку поступления налогов на ближайшее время для определения лимитов финансирования (в рамках утвержденного бюджета) в разрезе бюджетной классификации, а также министерств, ведомств, территорий и целевых программ [4, с. 155].

В процессе оперативного налогового планирования активно участвуют налоговые органы, которые на основе анализа налогооблагаемой базы и прогноза поступлений налогов на очередной месяц и квартал определяют тактику контрольной работы, а также сферу своего воздействия: конкретные предприятия, подлежащие проверке в ближайшее время, и перечень налогов, подлежащих документальной проверке [10, с. 236].

В работах под общей редакцией М. В. Романовского и О. В. Врублевской подчеркивается особая значимость оперативного налогового планирова-

ния, в рамках которого «в процессе исполнения бюджета возникает необходимость установления степени выполнения плановых заданий текущего периода, их напряженности» [3, с. 316].

Краткосрочное планирование налоговых доходов служит основой для составления проектов бюджетов на очередной год. Краткосрочное планирование строится на базе прогноза социально-экономического развития территории, а также анализа налоговых поступлений в текущем году, как в целом, так и по отдельным налогам [4, с. 156]. Такое планирование осуществляется непосредственно финансовыми органами при участии налоговых органов и других органов исполнительной власти (в частности, министерств, департаментов, комитетов и управлений экономики), при этом данное направление деятельности финансовых органов относится к расчетно-аналитическому направлению [11, с. 41].

В процессе осуществления оперативного и краткосрочного планирования решаются в основном тактические задачи, вследствие чего создаются важнейшие предпосылки для реализации стратегии планирования налоговых доходов.

Данная стратегия определяется в процессе среднесрочного и долгосрочного налогового планирования. Указанные виды планирования можно охарактеризовать как перспективное планирование.

В ходе перспективного налогового планирования определяется налоговая составляющая финансовых ресурсов территории на среднесрочную и долгосрочную перспективу. Тенденция движения сумм налоговых платежей на перспективу харак-

теризует позитивные и негативные моменты проводимой экономической политики. Тем самым перспективное налоговое планирование не только сигнализирует о необходимости внесения изменений в экономическую и бюджетную политику, но и позволяет выработать направления этих изменений. В рамках перспективного планирования традиционно используется, помимо прочих методов, метод экспертных оценок, предполагающий разработку и обоснование сценариев развития экономики территории на плановый период, которые определяют «тенденции экономических показателей, влияющих на объем доходов бюджетов» [12, с. 27].

Если при текущем планировании детально анализируются и определяются размеры налоговых поступлений как по всей совокупности налогов, так и по отдельным их видам, то в перспективном планировании, как правило, нет деления по видам налогов [3, с. 316].

Развитию перспективного планирования в России препятствует ряд факторов, о которых упоминают в своих работах М. В. Романовский и О. В. Врублевская (неустойчивость экономических процессов, недостаточная надежность макроэкономического прогнозирования, частое изменение законодательства), а также И. А. Майбуров (продолжающийся процесс реформирования налоговой системы, неопределенность сохранения в перспективе ставок и порядка взимания налогов).

В развитии перспективного планирования в Российской Федерации можно выделить несколько этапов [2, с. 238–239; 13; 14] (табл. 3).

Т а б л и ц а 3

Этапы развития перспективного планирования в Российской Федерации

Этап	Период	Характеристика этапа
I	2004–2006 гг.	Формирование принципиальных идей среднесрочного планирования, первые опыты составления перспективных финансовых планов. В рамках постановления Правительства РФ от 22 мая 2004 г. № 249 «О мерах по повышению результативности бюджетных расходов» утверждена Концепция реформирования бюджетного процесса РФ в 2004–2006 гг., предусматривающая переход к многолетнему бюджетному планированию с повышением обоснованности объема ресурсов, которым управляют администраторы бюджетных средств
II	2007 г.	Введение в Бюджетный кодекс РФ статей, устанавливающих требование о составлении федерального бюджета на 3-летний период, а также обязанность разработки среднесрочного финансового плана для субъектов РФ и муниципальных образований (с возможностью составления 3-летних бюджетов). Составление первого федерального бюджета на 3 года (2008–2010)
III	2008 г.	Составление первой бюджетной стратегии РФ на 15 лет (2008–2023 гг.), в которой была предпринята попытка оценить тенденции изменения налоговых доходов бюджетной системы при предполагаемых изменениях налогового законодательства Составление федерального бюджета на 2009–2011 гг. Развитие опыта составления 3-летних бюджетов в субъектах РФ и муниципальных образованиях

Этап	Период	Характеристика этапа
IV	2009 г.	Кризис практики составления 3-летних бюджетов, вызванный негативным влиянием последствий мирового финансового кризиса на доходы бюджетов бюджетной системы РФ. Отказ многих субъектов РФ и муниципальных образований от составления бюджетов на 3 года. Показатели федерального бюджета 2009–2011 гг. на 2009 г. объявлены несостоятельными, однако на федеральном уровне практика составления бюджета на 3 года продолжается (составлен федеральный бюджет на 2010–2012 гг.)
V	2010 г.	Составление федерального бюджета на 3 года. Составление региональных и местных бюджетов в ряде субъектов РФ и муниципальных образований на 3 года (без составления среднесрочного финансового плана). Составление региональных и местных бюджетов в остальных субъектах РФ и муниципальных образованиях на 1 год (с обязательным составлением среднесрочного финансового плана на 3 года)
VI	с 2015 г.	Бюджетный прогноз РФ и субъекта РФ на долгосрочный период разрабатывается каждые 6 лет на 12 лет и более, прогноз муниципального образования на долгосрочный период – каждые 3 года на 6 и более лет на основе прогноза социально-экономического развития, соответственно, РФ, субъекта РФ и муниципального образования на соответствующий период

Как отмечает Н. А. Истомина, в настоящее время проявляется кризис многолетнего налогового планирования как элемента государственного налогового планирования в целом. По ее мнению, именно в условиях посткризисного периода, когда государство нуждается в точном обосновании возможностей мобилизации доходных источников для обеспечения стабильного финансирования долгосрочных программ развития и инноваций, следует вести работу по разработке методик и технологий оценки среднесрочных и долгосрочных параметров налоговых поступлений в бюджетную систему [2, с. 239]. При этом важно использовать опыт разработки и реализации региональных методик планирования налоговых доходов, который накоплен в каждом субъекте РФ [15, с. 47], а также учитывать аспекты налогового регулирования финансовой базы местных бюджетов [16, с. 67] органами государственной власти субъектов РФ.

Таким образом, исследование (обобщение, дополнение и уточнение) классификационных признаков планирования налоговых доходов позволяет структурировать и систематизировать виды планирования и, соответственно, организовывать процесс планирования налоговых доходов бюджетов на более качественном уровне.

ЛИТЕРАТУРА

1. Троянская М. А. Экономико-правовые основы планирования налоговых доходов / М. А. Троянская // Экономика : вчера, сегодня, завтра. – 2012. – № 7–8. – С. 73–92.

2. Истомина Н. А. К вопросу о сущности и классификации налогового планирования (планирования доходов бюджетов) / Н. А. Истомина // Налоги и финансовое право. – 2010. – № 7. – С. 235–239.

3. Налоги и налогообложение / под ред. М. Романовского, О. Врублевской ; 6-е изд., доп. – СПб. : Питер, 2009. – 528 с. – (Учебник для вузов).

4. Пансков В. Г. Налоги и налогообложение : теория и практика : учебник для вузов / В. Г. Пансков. – М. : Юрайт, 2010. – 680 с. – (Университеты России).

5. Майбуров И. А. Налоги и налогообложение : учебник для студентов вузов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Мировая экономика» / И. А. Майбуров [и др.] ; под ред. И. А. Майбурова. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 655 с.

6. Паскачев А. Б. Анализ и планирование налоговых поступлений : теория и практика / А. Б. Паскачев [и др.] ; под ред. Ф. К. Садыгова. – М. : Изд-во экон.-правовой лит-ры, 2004. – 232 с.

7. Бабленкова И. И. Прогнозирование и планирование в налогообложении : учебник / И. И. Бабленкова [и др.] ; науч. ред. И. И. Бабленкова. – М. : Экономика, 2009. – 351 с. – (Высшее образование.)

8. Боровикова Е. В. Налоговое и бюджетное планирование в субъектах Российской Федерации и муниципальных образованиях : теория и практика / Е. В. Боровикова. – М. : Дашков и К°, 2007. – 336 с.

9. Пешкова Е. П. Налоговое прогнозирование и планирование как основа проектирования доходов бюджета региона / Е. П. Пешкова [и др.]. – Ростов н/Д. : Ростиздат, 2008. – 112 с.

10. Истомина Н. А. Вопросы теории и практики прогнозирования налоговых доходов на региональном уровне / Н. А. Истомина, М. В. Котельникова // Экономика региона. – 2009. – № 2. – С. 236–240.

11. *Истомина Н. А.* Институциональные (субъектные) особенности процесса формирования (планирования) регионального бюджета / Н. А. Истомина // *Финансы и кредит.* – 2012. – № 48. – С. 36–42.

12. *Истомина Н. А.* О сущности и современной практике применения методов бюджетного планирования и прогнозирования / Н. А. Истомина // *Национальные интересы : приоритеты и безопасность.* – 2012. – № 37. – С. 26–30.

13. О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации и статью 30 Федерального закона «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений : федер. закон от 4 октября 2014 г.

№ 283-ФЗ (в ред. от 24.11.2014). – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

14. О мерах по повышению результативности бюджетных расходов : постановление Правительства Рос. Федерации от 22 мая 2004 г. № 249 (в ред. от 06.04.2011 г.). – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

15. *Истомина Н. А.* Региональные методики планирования налоговых доходов бюджетов в системе регионального бюджетного планирования / Н. А. Истомина // *Финансовая аналитика : проблемы и решения.* – 2010. – № 13. – С. 46–53.

16. *Истомина Н. А.* Налоговое регулирование финансовой базы местных бюджетов как элемент межбюджетных отношений и бюджетного планирования в регионе / Н. А. Истомина // *Финансы и кредит.* – 2011. – № 44. – С. 66–70.

Уральский государственный экономический университет

Котельникова М. В., старший преподаватель кафедры государственных и муниципальных финансов

E-mail: puma200282@mail.ru

Ural State University of Economics

Kotelnikova M. V., Senior Lecturer of the Public and Municipal Finances Department

E-mail: puma200282@mail.ru