

ПРОГНОЗИРОВАНИЕ И ПЛАНИРОВАНИЕ В НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

С. И. Сиражудинова

НАЛОГОВЫЙ ПОТЕНЦИАЛ СУБЪЕКТОВ ФЕДЕРАЦИИ: ПОКАЗАТЕЛИ, МЕТОДИКА И ПРОБЛЕМЫ ОЦЕНКИ

***Аннотация.** Основная цель работы состоит в исследовании показателей и методов оценки налогового потенциала субъектов РФ и в анализе перспектив их совершенствования*

В статье анализируются показатели оценки налогового потенциала субъектов Федерации. Раскрываются основные методы и проблемы оценки налогового потенциала. Проведен дискуссионный обзор, обоснована необходимость и уточнено экономическое содержание понятия «налоговый потенциал». Рассмотрены существующие подходы к оценке налогового потенциала. Выделены преимущества и недостатки регрессионного метода оценки налогового потенциала. На основании проведенного исследования выделена классификация методов оценки налогового потенциала собственных доходов регионов РФ.

С целью повышения точности оценки налогового потенциала регионов обоснована необходимость использования подхода, основанного на применении репрезентативной налоговой системы, с применением поправочного коэффициента. Предложена уточненная методика оценки налогового потенциала субъектов Федерации, основанная на применении поправочного коэффициента, позволяющая повысить его качество и учитывать особенности регионов с низким уровнем собственных налоговых доходов. Проведена кластеризация и дана оценка налогового потенциала субъектов Федерации по предложенной методике.

***Ключевые слова:** налоги и налогообложение, налоги, потенциал, показатели, планирование, методы, оценка, аддитивный, регрессионный, регион.*

На современном этапе РФ, показатели налогового потенциала, собираемости налогов и сборов, а также методика расчета налоговой базы, на основе которых планируются бюджетные доходы, не являются признанными экономико-статистическими показателями. Неопределенный статус этих показателей снижает эффективность налогово-бюджетного процесса, хотя, например, падение среднего показателя собираемости даже на несколько процентов влечет за собой значительный недобор налогов. Именно поэтому показатели налогового потенциала и собираемости налогов, а также факторы, влияющие на собираемость, методы их оценки должны рассматриваться в качестве полноценных инструментов бюджетно-налогового планирования и статистического учета.

Систематическое несоответствие между планируемыми и фактическими объемами мобилизации налоговых платежей, наблюдаемое в субъектах Федерации, в частности в одном из ключевых

субъектов Северокавказского Федерального округа – Республики Дагестан (РД), является следствием недостаточного внимания проблемам налогового планирования доходов бюджета на основе реальной оценки налогового потенциала. Так, по официальным данным УФНС РФ по РД бюджетные назначения по мобилизации доходов в консолидированный бюджет РД были исполнены в 2008г. на 86,7%, в 2009г. на 85,3%, в 2010г. – 92,5%, а в 2011г. лишь на 84,9%. В 2011 г. по основным налогам в консолидированный бюджет РД не поступило: налога на прибыль организаций -1099,2 млн. рублей (22,7%); акцизов на алкогольную продукцию 638,3 млн. рублей (38,7%); земельного налога – 391,5 млн. рублей (39,3%); налог на имущество организаций – 194,6 млн. рублей (10,8%) ¹.

¹ Отчеты «О результатах работы УФНС РФ по Республике Дагестан» за 2009-2011 гг. и объяснительные записки к ним. – Махачкала: УФНС РФ по Республике Дагестан.

В экономической литературе конца 1990-х гг. налоговый потенциал рассматривался как основа финансовой самостоятельности бюджетов субъектов РФ, и от его правильной оценки зависело решение региональных задач бюджетного финансирования².

Ряд современных ученых трактуют налоговый потенциал как «совокупность объектов налогообложения в рамках действующей налоговой системы, расположенных на территории субъекта»³. Однако, сложность расчета этого показателя и низкая достоверность полученного значения снижают ценность такого подхода к определению налогового потенциала.

Другие специалисты считают, что налоговый потенциал — это максимально возможная в условиях действующего налогового законодательства сумма начислений налогов, которая учитывает суммы налогов, подлежащих уплате в рассматриваемом периоде, и доначисленные налоги по результатам контрольной работы налоговых органов⁴.

Профессор А.Б. Паскачев отмечает, что «представить налоговую базу в качестве реального экономического статистического показателя по совокупности налогов невозможности, объекты налогообложения по отдельным налогам имеют либо стоимостную, либо физическую характеристики (причем и физические характеристики также несопоставимы – тонны, кубические метры и т.д.), поэтому реальное содержание и статистически возможное выражение имеет показатель налогового потенциала, представляющий собой возможную сумму начислений налогов и сборов в условиях действующего налогового законодательства»⁵.

Аналогичное определение налогового потенциала дает И.З. Горский: «Под налоговым потенциалом понимают максимально возможную сумму начис-

ленных налогов и сборов в условиях действующего налогового законодательства»⁶. При этом налоговый потенциал (страны, региона) трактуется в качестве совокупности из потенциалов отдельных налогов. Например, выделяется потенциал косвенных, прямых, имущественных и прочих групп налогов.

Показатель налогового потенциала имеет большое аналитическое значение и может использоваться для различных целей:

- во-первых, для прогнозирования и планирования налоговых поступлений в бюджет;
- во-вторых, для определения трансфертов в процессе регулирования межбюджетных отношений в пользу нуждающихся в финансовой помощи регионов;
- в-третьих, для решения вопросов развития, реструктуризации и т.п. налоговой системы государства при рассмотрении альтернативных подходов к ее формированию, когда альтернативные варианты должны сопоставляться между собой по ряду параметров, в том числе и по налоговым потенциалам, присущим каждому из них.

В последующем ранее цитированные определения налогового потенциала нуждаются в существенной корректировке, поскольку при наличии целевой установки на изменение действующей системы налогообложения уже нельзя ориентироваться на «максимально возможную сумму начислений налогов и сборов в условиях действующего налогового законодательства» по следующим причинам:

- поскольку рассматриваются вопросы изменения законодательства, опираться на существующий порядок налогообложения уже нельзя;
- новая система налогообложения (или существенные изменения в рамках действующей системы) должна быть ориентирована не на максимальный, а на оптимальный уровень ставок налогов.

Исходя из выше сказанного, автор считает необходимым, уточнить определение налогового потенциала.

Налоговый потенциал (НП) – это количественно выраженная в денежных единицах способность

² Карташова Н.Г. Об оценке эффективности функционирования налоговых органов или концептуальных подходов к некоторым аспектам аналитической работы в сфере налогообложения. // Налоговый вестник. 1999. №1. – С.77.

³ Горский И.В. Налоговый потенциал в механизме межбюджетных отношений. // Финансы. 1999. – №6. – С.32.

⁴ Орлова Е.И. Формирование налогового потенциала в регионе: дис. ... канд. эконом. наук. Иркутск. 2006. – С. 34.

⁵ Паскачев А.Б., Садыгов Ф.К., Мишин В.И., Саакян Р.А., Бессчетная О.А., Засько В.Щ., Новикова А.И. Анализ и планирование налоговых поступлений: Теория и практика. М.: Издательство экономико-правовой литературы. 2004. – С.142

⁶ Горский И.В. Налоговый потенциал в механизме межбюджетных отношений. // Финансы. 1999. – №6. – С. 28.

^Коломиец А.Л., Мельник А.Д. О понятиях налогового и финансового потенциалов регионов. // налоговый вестник. – 2000. – №1. – С. 40.

плательщиков (организаций и физических лиц) вносить налоги в бюджет; при этом по отношению к действующему налоговому законодательству платежеспособность определяется по ее максимальному уровню, а для поисков наилучшего варианта системы налогообложения она оценивается по ее оптимальному уровню.

Существует несколько подходов к оценке налогового потенциала региона. Расчет налогового потенциала является важной составляющей в бюджетном процессе, и региональные власти справедливо отмечают в своей нормативно-правовой базе важность данного показателя. Анализ современных публикаций показал, что разные авторы придерживаются различных подходов к оценке налогового потенциала региона. Следует отметить, что при расчете по единой отдаче от налоговой базы определяется репрезентативная налоговая ставка, которая показывает, какой объем налогов реально поступает в бюджет с единицы налоговой базы, и определяется как отношение фактических налоговых поступлений к налоговой базе. Данные о размере налоговых баз предоставляются налоговыми органами. Ставки определяются средние по стране. Использование средних ставок позволяет подсчитать объем доходных поступлений, который собрал регион, если бы прилагал средний уровень фискальных усилий. Налоговый потенциал в результате определяется сложением налоговых баз по отдельным налогам в регионе и средних ставок для данного налога, рассчитанных по стране в целом.

На наш взгляд, использование средних по стране ставок в репрезентативной налоговой системе недостаточно корректно. Это связано с особенностями экономического развития регионов. Большинство субъектов РФ испытывает нехватку в собственных средствах.

В основе второй группы методов, выделяемых СИ. Ислямутдиновым, лежит регрессионный анализ. Ключевыми характеристиками этих методов являются поступления налогов и сборов, образованная задолженность по налогам, и, выпадающие суммы налоговых доходов от предоставления льгот, а также макроэкономические показатели. Различиями аддитивного и регрессионного методов являются форма связи ресурсных и результативных характеристик налогового потенциала и степень дезагрегированности исходных данных. Почти во всех без исключения работах предлагается исполь-

зовать линейную регрессионную модель, которая обобщенно имеет следующий вид:

$$НП = a_0 + a_1x_1 + a_2x_2 + \dots + a_nx_n + e,$$

Где a_0 – свободный член;

a_1, \dots, a_n – коэффициенты уравнения регрессии;

x_1, x_2, \dots, x_n – факторы, налогового потенциала региона,

характеризующие налоговую базу;

e – стохастическая составляющая, которая интегрирует влияние неучтенных факторов.

Результатом расчетов приведенного регрессионного уравнения выступает теоретическое значение налоговых доходов (налоговых доходов на душу населения), исходя из среднего уровня использования налоговых ресурсов и среднего уровня налоговых усилий территориальных властей, которое принимается за налоговый потенциал. В качестве «точек наблюдения» в такой модели используются территории, входящие в рассматриваемую совокупность. Для обеспечения сопоставимости различных показателей и территорий большинство авторов предлагают использовать в модели не абсолютные значения показателей факторов налогового потенциала и налоговых доходов, а удельные — приходящиеся на душу населения.

Регрессионный метод определения налогового потенциала территории (региона) обладает рядом преимуществ по сравнению с аддитивным методом.

- Во-первых, при его применении требуется значительно меньшая по объему информационная база, основным источником которой являются публикуемые данные официальной статистики, как в разрезе субъектов РФ, так и в разрезе муниципальных образований.
- Во-вторых, оценки налоговых обязательств, получаемые при помощи данного метода, образуют единую систему показателей, включенных в модель, и, следовательно, являются сопоставимыми между собой.
- В-третьих, данный метод позволяет осуществлять прогнозные расчеты на краткосрочном и среднесрочном временном интервале.
- В-четвертых, в отличие от аддитивного метода, оперирующего громоздкой системой формул, применение данного метода предполагает построение относительно несложной модели.

Тем не менее, регрессионный метод имеет собственные формальные ограничения, которые могут

затруднить его применение на практике. Среди них, можно выделить следующие:

- данный метод обладает весьма высокой чувствительностью результатов к однородности и составу исходной совокупности территориальных образований. Поскольку в основе метода лежит усреднение параметров формирования и использования налоговых обязательств субъекта Федерации, важным условием проявления корреляционной связи и, следовательно, применимости регрессионных моделей является необходимость обеспечения надежной и устойчивой закономерности между средними величинами результативного и факторного признаков. Для этого необходима достаточно качественная однородность исследуемой совокупности;
- существенным условием применимости регрессионного метода, обеспечивающим надежность получаемых результатов, является необходимость подчинения распределения совокупности территорий по результативному и факторным признакам, нормальному закону распределения вероятностей.

В случае невыполнения данных требований регрессионные модели, рассмотренные выше, будут иметь неудовлетворительные качественные характеристики, а результаты расчетов окажутся малоценными и малопригодными к использованию в практической деятельности.

Последняя группа представлена структурным методом определения налогового потенциала региона, который был разработан специалистами Министерства финансов РФ в рамках создания системы распределения дотаций из Федерального фонда финансовой поддержки субъектов РФ. На его основе, начиная с 2001 г., производится официальный ежегодный расчет валовых налоговых ресурсов субъектов РФ (далее — ВНР) и индексов их налогового потенциала (далее — ИНП). Оба показателя являются количественной оценкой налогового потенциала регионов страны с одним ключевым различием: ВНР определяется как абсолютная величина потенциальных налоговых доходов консолидированных бюджетов, приходящаяся на душу населения, а ИНП является относительной оценкой возможности экономики региона генерировать данные налоговые доходы по сравнению со среднероссийским значением.

Большинство ученых используют в качестве классификационного признака информацию, не-

обходимую для оценки налогового потенциала региона.

Так, в работе Е.Б. Дьяковой выделяется четыре группы методов, первая из которых в качестве входящей информации использует макроэкономические показатели; вторая группа — методы оценки на основе преобразованных данных официальных форм налоговой отчетности; третья группа — методы, базирующиеся на основе корректировки фактически собранных в регионе платежей в базовом году. Четвертая группа представлена одним способом оценки налогового потенциала — методом репрезентативной налоговой системы, который основан на использовании информации о среднем уровне налоговых усилий территориальных властей⁷.

Данную классификацию усовершенствовали Н.Н. Куницына и В.В. Рощупкина⁸. В их трактовке все методы оценки можно разделить на четыре группы:

- методы оценки с использованием показателей экономического дохода;
- методы оценки на основе построения репрезентативной налоговой системы;
- методы оценки на основе данных форм налоговой отчетности и корректировки сумм фактически собранных налогов;
- методы оценки с использованием индекса налогового потенциала.

Методы первой группы оценивают налоговый потенциал на основании показателя среднедушевых доходов населения, валового регионального продукта и совокупных налогооблагаемых ресурсов. Вторая группа методов использует корреляционно-регрессионный анализ и репрезентативную систему налоговых показателей. Третья группировка представлена методами, опирающимися на аддитивное свойство налогового потенциала, упрощенным методом и плановым методом. В последнюю группу попали методы, использующие индекс налогового потенциала.

В диссертационной работе Е.Н. Орловой представлена достаточно интересная классификация. Все способы оценки налогового потенциала разби-

⁷ Дьякова Е.Б. Формирование и оценка налогового потенциала региона (на примере Волгоградской области): дис...канд. эконом. наук. Волгоград, 2002. С. 87

⁸ Куницына Н.Н., Рощупкина В.В. Проблемы оценки налогового потенциала региона. // *Налоги и налогообложение*. 2008. — №2 (59). С.50.

ваются на методы, использующие детерминированную информацию (базирующиеся на свершившихся фактах), и методы, основанные на неопределенной информации (базирующиеся на прогнозировании). В качестве входящей информации первая группа методов использует данные о макроэкономических показателях, налоговых платежах и налоговых базах. Вторая группа методов — только данные о налоговых базах⁹.

На основании проведенного анализа нами предлагается следующая классификация методов оценки.

В первую группу данной классификации попали методы непосредственного подсчета налогового потенциала. Во вторую группу вошли способы оценки налогового потенциала с применением статистических методов, таких как регрессионный анализ, корреляционный анализ, компонентный анализ и т.д. Последняя группа методов для расчетов применяет подходы, используемые первой и второй группировками. Метод оценки налогового потенциала, представленный в данной работе, принадлежит к последней группе методов.

Таким образом, проведенное исследование способов оценки налогового потенциала региона показало большое их разнообразие. Однако на сегодняшний день отсутствуют методы, учитывающие особенности развития регионов и структуру их налогового потенциала.

Для более точной оценки налогового потенциала региона целесообразно использовать подход, основанный на применении репрезентативной налоговой системы, с применением поправочного коэффициента. Повышение точности методов расчета налогового потенциала необходимо в первую очередь регионам с низким уровнем собственных налоговых доходов, таким как Республика Дагестан.

Поясним экономический смысл поправочного коэффициента (k); Репрезентативная налоговая система создавалась с целью упрощения расчетов. Коэффициент k_j показывал средний уровень собираемости основных видов налогов, рассчитанный по всем регионам страны. Однако данный подход не совсем верен из-за большой дифференциации регионов РФ. Поэтому предлагается использовать не средний по стране коэффициент k_j , а средний

по кластеру, с примерно одинаковой структурой и величиной налоговых доходов. Количественная оценка коэффициента осуществляется на основе уравнения парной регрессии, где в качестве зависимой переменной выступают налоговые доходы, а независимой является валовой региональный продукт.

В дальнейших расчетах будем использовать систему, содержащую налоги, поступивших в консолидированные бюджеты субъектов Федерации в 2012г.: налог на прибыль организаций, налог на доходы физических лиц, акцизы, налог на имущество организаций, транспортный налог, налог на имущество физических лиц, земельный налог. Все значения рассчитаны на душу населения.

Проведение кластеризации методом k -средних значений по основным налогам, поступающих в консолидированные бюджеты субъектов Федерации для трех кластеров показало, что в первую группировку попали следующие регионы: Ненецкий автономный округ, Ханты-Мансийский автономный округ, Москва, Ямало-Ненецкий автономный округ. Во второй кластер — Московская область, Республика Коми, Вологодская область, Мурманская область, Санкт-Петербург, Свердловская область, Тюменская область, Красноярский край, Республика Саха, Камчатский край, Магаданская область, Сахалинская область, Чукотский автономный округ. В третий кластер попали оставшиеся регионы.

Отметим, что Республика Дагестан попадает в третий кластер. Поэтому дальнейшие вычисления были проведены по данному кластеру.

На основании проведенного регрессионного анализа были получены поправочные коэффициенты для налогов, рассчитанных по Республике Дагестан. Как показали расчеты, резервы поступлений имеются по акцизам, налогу на прибыль организаций, земельному налогу и налогу на имущество физических лиц. По другим налогам собираемость в регионе выше, чем средняя по кластеру. Далее, фактические налоговые доходы необходимо скорректировать на рассчитанные коэффициенты для получения величины налогового потенциала.

Использование предложенной методики на основе экономико-математических методов существенно повысит качество оценки налогового потенциала субъекта Федерации. Данный подход в свою очередь обеспечит объективность в процессе

⁹ Орлова Е.И. Формирование налогового потенциала в регионе: дис... канд. эконом. наук. Иркутск. 2006. – С.146.

налогового планирования и в межбюджетных отношениях, позволит учитывать сезонность поступления налогов и в конечном итоге повысить эффективность бюджетно – налогового планирования.

Библиография

1. Отчеты «О результатах работы УФНС РФ по Республике Дагестан» за 2009-2011гг. и объяснительные записки к ним. – Махачкала: УФНС РФ по Республике Дагестан.
2. Бюджетная система Российской Федерации: учебник / Под ред. О.В. Врублевской, М. В. Романовского. – М.: Юрайт-Издат. 2010.-510с.
3. Горский И.В. Налоговый потенциал в механизме межбюджетных отношений. // Финансы. 1999. – №6. – С.27-35.
4. Дьякова Е. Б. Формирование и оценка налогового потенциала региона (на примере Волгоградской области): дис... канд. эконом, наук. Волгоград. 2002.
5. Ислямутдинов С. И. Налоговый потенциал территории: методологические аспекты формирования и использования: дис... канд. эконом, наук. Самара. 2007.
6. Карташова Н.Г. Об оценке эффективности функционирования налоговых органов или концептуальных подходов к некоторым аспектам аналитической работы в сфере налогообложения. // Налоговый вестник. 1999. №1.- С.67-77.
7. Коломиец А.Л., Мельник А.Д. О понятиях налогового и финансового потенциалов регионов. // Налоговый вестник. – 2000.- №1.-С.56-71.
8. Климова Н.В. Методические основы анализа налоговых рисков.// Финансы. – 2011.- №3.- С.31-34
9. Куницына Н. Н., Рошупкина В.В. Проблемы оценки налогового потенциала региона. // Налоги и налогообложение. 2008.- №2 (59).- С. 49-53.
10. Мусаева Х.М., Исаев М.Г. Институциональные условия эффективности налогового планирования: теория и методология.// Финансы и кредит.2012.-№26(505)
11. Орлова Е. И. Формирование налогового потенциала в регионе: дис... канд. эконом, наук. Иркутск. 2006.- С. 146.
12. Паскачев А. Б., Садыгов Ф. К., Мишин В. И., Саакян Р. А., Бессчетная О.А., Засько В.Щ., Новикова А.И. Анализ и планирование налоговых поступлений: Теория и практика. М.: Издательство экономико-правовой литературы. 2004.
13. Паскачев А.Б. Налоговый потенциал экономики России.- М., ИД Мелап, 2001.

References (transliteration)

1. Otchety «O rezul'tatakh raboty UFNS RF po Respublike Dagestan» za 2009-2011gg. i ob'yasnitel'nye zapiski k nim. – Makhachkala: UFNS RF po Respublike Dagestan.
2. Byudzhethnaya sistema Rossiyskoy Federatsii: uchebnik / Pod red. O.V. Vrublevskoy, M. V. Romanovskogo. – M.: Yurayt-Izdat. 2010.-510s.
3. Gorskiy I.V. Nalogovyy potentsial v mekhanizme mezhbyudzhethnykh otnosheniy. // Finansy. 1999. – №6. – S.27-35.
4. D'yakova E. B. Formirovanie i otsenka nalogovogo potentsiala regiona (na primere Volgogradskoy oblasti): dis... kand. ekonom, nauk. Volgograd. 2002.
5. Islyamutdinov S. I. Nalogovyy potentsial territorii: metodologicheskie aspekty formirovaniya i ispol'zovaniya: dis... kand. ekonom, nauk. Samara. 2007.
6. Kartashova N.G. Ob otsenke effektivnosti funktsionirovaniya nalogovykh organov ili kontseptual'nykh podkhodov k nekotorym aspektam analiticheskoy raboty v sfere nalogooblozheniya. // Nalogovyy vestnik. 1999. №1. – S.67-77.
7. Kolomiets A.L., Mel'nik A.D. O ponyatiyakh nalogovogo i finansovogo potentsialov regionov. // Nalogovyy vestnik. – 2000.- №1.-S.56-71.

8. Klimova N.V. Metodicheskie osnovy analiza nalogovykh riskov.// *Finansy*. – 2011.- №3.- S.31-34
9. Kunitsyna N. N., Roshchupkina V.V. Problemy otsenki nalogovogo potentsiala regiona. // *Nalogi i nalogooblozhenie*. 2008.- №2 (59).- S. 49-53.
10. Musaeva Kh.M., Isaev M.G. Institutsional'nye usloviya effektivnosti nalogovogo planirovaniya: teoriya i metodologiya.// *Finansy i kredit*.2012-№26(505)
11. Orlova E. I. Formirovanie nalogovogo potentsiala v regione: dis... kand. ekonom, nauk. Irkutsk. 2006. – S. 146.
12. Paskachev A. B., Sadygov F. K., Mishin V. I., Saakyan R. A., Besschetnaya O.A., Zas'ko V.Shch., Novikova A.I. Analiz i planirovanie nalogovykh postupleniy: Teoriya i praktika. M.: Izdatel'stvo ekonomiko-pravovoy literatury. 2004.
13. Paskachev A.B. Nalogovyy potentsial ekonomiki Rossii. – M., ID Melap, 2001.