

УДК 336. 221.26

Экономико-правовые основы планирования налоговых доходов

Троянская Мария Александровна

Кандидат экономических наук,
доцент кафедры финансов,
Оренбургский государственный университет,
460018, Россия, Оренбург, пр. Победы, 13;
e-mail: m_troyanskaya@mail.ru

Аннотация

В статье рассмотрены теоретические основы, связанные с вопросами налогового планирования, приведено соотношение понятий «планирование налоговых доходов» и «налоговое планирование», что позволило сопоставить их основные характеристики. Автором выделены структурные элементы (стадии) процесса планирования, приведены общенаучные принципы, которые дополнены с учётом особенностей налогового планирования. Предложены группировочные признаки планирования налоговых доходов, позволяющие организовать более достоверный процесс планирования, исходя из специфических особенностей его видов.

Ключевые слова

Планирование, планирование налоговых доходов, стадии планирования, принципы планирования налоговых доходов, виды планирования налоговых доходов.

Введение

Планированию налоговых доходов бюджетов России уделяется

все больше внимания, как в научных исследованиях, так и в практической деятельности органов власти всех уровней, в связи с тем, что существен-

но возрастает значение объективных оценок доходного потенциала развития территории. Однако действующие подходы к планированию нередко не приводят к достоверному обоснованию доходов региональных бюджетов и не ориентированы на результат, что обусловлено недостаточной разработанностью методологии и методического обеспечения бюджетного планирования доходов. Поэтому актуальной проблемой в настоящий момент является уточнение теоретических основ планирования налоговых доходов.

Теоретические подходы к определению понятия «планирование налоговых доходов»

Не претендуя на исчерпывающее изложение всех имеющихся в экономической литературе определений понятия «планирование налоговых доходов», которое нередко отождествляется с налоговым планированием, приведём некоторые из них. Так, по мнению Дробозиной Л.А.¹, налоговое планирование как часть бюджетного планирования призвано обеспечивать механизм производства и распределе-

ния ресурсов из единого экономического центра. На наш взгляд, налоговое планирование действительно является частью бюджетного менеджмента и, соответственно, бюджетного планирования, как стадия составления бюджета, направленная на мобилизацию средств в доходы бюджета на соответствующей территории. Группа экономистов во главе с Горским И.В. и Малис Н.И.² налоговое планирование отождествляют с налоговой политикой. Представляется, что такой подход не является корректным, поскольку планирование налоговых доходов ориентируется на цели налоговой политики и служит инструментом её реализации.

Многие учёные-экономисты – Юткина Т.Ф., Заяц Н.Е.³, Пансков В.Г., Паскачев А.Б.⁴ понятие налогового планирования раскрывают через его сущность. На наш взгляд, необходимо учитывать не только деятельность по определению размера поступлений налогов в бюджет соответствующего

1 Общая теория финансов / Под ред. Дробозиной Л.А. – М.: Юнити, 1995. – 256 с.

2 Малис Н.И., Горский И.В., Медведева О.В. Налоговая политика России: проблемы и перспективы // Финансы. – 2003. – № 4. – С. 7.

3 Заяц Н.Е. Теория налогов. – Мн.: БГЭУ, 2002. – 220 с.

4 Пансков В.Г., Князев В.Г. Налоги и налогообложение. – М.: МЦФЭР, 2003. – 336 с.

уровня, но учитывать также их соответствие бюджетным расходам.

Санкт-Петербургская школа во главе с Романовским М.В. и Врублевской О.В.⁵ налоговое планирование определяет как комплекс мер, методов и процедур планирования и управленческих воздействий, направленных на реализацию главной цели – расчёт размера поступлений в бюджет налогов и сборов на соответствующей территории и на законодательно утверждённый период времени. С этим толкованием трудно согласиться по двум причинам. Во-первых, планирование является составной частью менеджмента, во-вторых, авторы, на наш взгляд, сузили поле планирования налоговых доходов расчётом поступлений и к тому же ограничили его законодательно определёнными временными границами. Но, как известно, на сегодняшний день среднесрочное и долгосрочное планирование налоговых доходов, как правило, законодательно пока не оформляется. Следовательно, авторы планирование налоговых доходов рассматривают только в течение бюджетного года. Однако данный процесс имеет более широкий горизонт.

5 Налоги и налогообложение / Под ред. Романовского М.В., Врублевской О.В. – СПб.: Питер, 2002. – 571 с.

Поэтому более точным представляется определение Бариленко В.И.⁶, по мнению которого налоговое планирование представляет собой процесс определения объёма той части финансовых ресурсов, которая за планируемый период может быть мобилизована в государственный бюджет и использована на общие государственные цели.

Более широкое толкование термина приводит Барулин С.В.⁷, разделяющий налоговое планирование на государственное и корпоративное, понимая при этом под государственным налоговым планированием – элемент налогового механизма, направленный преимущественно на реализацию фискального предназначения налогов, т. е. на обеспечение максимально возможного при заданных параметрах и условиях объёма налоговых поступлений в бюджет и внебюджетные фонды, а под корпоративным – составную часть финансового менеджмента предприятий, направленную на минимизацию налоговых поступлений налогоплательщиками.

6 Финансово-кредитный экономический словарь / Под ред. Бариленко В.И. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 1168 с.

7 Барулин С.В. Теория и истории налогообложения: Учебное пособие. – Саратов: СГСЭУ, 2005. – 316 с.

Таблица 1. Соотношение понятий «планирование налоговых доходов» и «налоговое планирование»

Характеристики	Планирование налоговых доходов	Налоговое планирование
Субъект	Органы государственной власти и местного самоуправления	Хозяйствующий субъект
Объект	Объем налоговых доходов бюджета	Объем перечисляемых налогов
Цель	Обеспечение доходов, необходимых для финансирования расходных обязательств	Минимизация уплачиваемых налогов на законных основаниях
Критерий оценки	Отклонение фактических значений от запланированных	Уровень налоговой нагрузки на хозяйствующий субъект

Из всех приведённых выше определений планирования налоговых доходов, на наш взгляд, наиболее удачными являются формулировки, выдвигаемые Барулиным С.В. и Бариленко В.И., поскольку первый разделяет планирование на макро- и микроуровне с целью более точного изложения их содержания, а второй взаимоувязывает мероприятия, связанные с определением поступления налогов в доходы бюджетов и их дальнейшим использованием.

Исходя из анализа представленных определений можно отметить, что планирование налогов можно и нужно рассматривать как с позиций государства и органов местного самоуправления в лице их уполномоченных органов, так и с позиций конкретного хозяйствующего субъекта (табл. 1).

С позиции государства налоговое планирование – комплексный и многофакторный процесс определе-

ния общей суммы и структуры налоговых доходов бюджета. Планирование налоговых доходов регулируется нормами бюджетного процесса и представляет собой единство нескольких элементов.

Во-первых, процесс планирования налоговых доходов основывается на научно обоснованной концепции построения налоговой системы государства, её структуры и состава, соответствующей проводимым в экономике преобразованиям. Этот процесс находит выражение в налоговой политике страны, определяющей организационно-правовые принципы функционирования системы налогообложения и методику исчисления конкретных налогов.

Второй составляющей планирования налоговых доходов является разграничение налоговых полномочий и доходных источников между органами власти и управления раз-

личных уровней, определение конкретных пропорций распределения налогов между бюджетами.

Третьим направлением планирования налоговых доходов является расчёт конкретных сумм – контингентов налогов, мобилизуемых на территории. Это один из важнейших элементов системы бюджетно-налогового планирования, так как оценка налоговых поступлений призвана обеспечить экономически обоснованные качественные и количественные параметры бюджетных показателей. Основной задачей этого этапа планирования налоговых доходов является определение объёма налоговых поступлений на краткосрочную и долгосрочную перспективу на основе расчётов изменения доходности предприятий, отдельных отраслей, экономики в целом.

Четвёртая составляющая – налоговое администрирование, одновременно ориентированное на максимально возможный сбор налогов и на минимизацию соответствующих издержек на налогоплательщиков.

Пятым элементом является учёт налоговых рисков, которые представляют собой возможность возникновения недоимок фактических налоговых поступлений по сравнению

с планом как в целом по налоговым доходам, так и по отдельным видам и группам налогов. Поэтому степень риска недоимок должна быть заложена в плановых налоговых поступлениях, что обеспечит более точное исполнение бюджета.

Налоговое планирование хозяйствующих субъектов или планирование на микроуровне является частью финансового планирования их деятельности и означает использование учётной и амортизационной политики предприятия, льгот по налогам и законных вычетов для оптимизации налоговых обязательств. Необходимость налогового планирования на микроуровне обоснована требованиями рыночной конкуренции и вызванным ею стремлением хозяйствующего субъекта к сокращению своих расходов и сбережению заработанного дохода для дальнейшего расширения коммерческой деятельности и решения стратегических задач развития производства. Таким образом, налоговое планирование представляет собой организацию деятельности экономического субъекта, направленную на минимизацию его налогообложения строго в соответствии с действующим законодательством.

На основании вышесказанного целесообразно разграничить понятия

«налоговое планирование» и «планирование налоговых доходов», поскольку первое осуществляют хозяйствующие субъекты, а второе происходит на государственном уровне. В связи с этим под налоговым планированием следует понимать оптимизацию налоговых платежей налогоплательщиками при использовании разнообразных методов уменьшения налоговых обязательств на законных основаниях, а под планированием налоговых доходов – деятельность органов власти, направленную на обеспечение объёма налоговых доходов бюджета на основе анализа факторов внешней среды, которые определяют размер их поступления в рамках действующего законодательства о налогах и сборах, и оценке их с помощью адекватных уровню неопределённости методов⁸.

Планирование налоговых доходов – важнейший элемент процесса бюджетного менеджмента, от качества осуществления которого напрямую зависит финансовое положение государства, субъектов Российской Федерации и муниципальных обра-

зований – как в текущем периоде, так и в отдалённой перспективе. Анализ поступления налогов, тенденций и факторов развития их налогооблагаемых баз и определение на этой основе объёмов налоговых поступлений в бюджеты на предстоящий период определяют назначение планирования налоговых доходов на всех уровнях власти. В ходе реализации этого назначения следует исходить из того, что планирование налоговых доходов – это не одноразовое событие, а непрерывный процесс, связанный с систематической постановкой целей и подготовкой необходимых для их достижения мероприятий в рамках имеющегося или создаваемого налогового потенциала.

Основной целью планирования налоговых доходов является решение проблемы научного обоснования объёмов налогов в бюджетную систему. Решение этой задачи возможно, с одной стороны, на основе оптимизации структуры доходных источников на текущий бюджетный год и перспективу, поддержания высокого уровня собираемости налогов и контроля за пределом налоговых изъятий, а с другой стороны – с учётом рациональности в финансовых потребностях государства. Важнейшей проблемой

8 Налоговая нагрузка на экономику и планирование налоговых доходов регионального бюджета: монография / Балтина А.М., Комарова Е.И., Троянская М.А. – Оренбург: ИПК ГОУ ОГУ, 2007. – 220 с.

налогового планирования является поиск компромиссных решений, учитывающих обе противодействующие закономерности в конкретных практических действиях государственных органов законодательной и исполнительной власти.

При реализации планирования как функции бюджетного менеджмента государство осуществляет управление экономикой на макро- и микроуровне. Основная задача планирования налоговых доходов состоит в экономическом обосновании количественных параметров бюджетных заданий и перспективных программ социально-экономического развития страны и регионов в рамках разработанной и законодательно принятой налоговой концепции.

Реализацией этого процесса должно стать принятие решений относительно общественных приоритетов на текущий год по конкретным направлениям и размерам государственных доходов. При этом наряду с другими задачами предусматривается обеспечить формирование доходной части бюджетов с учётом изменений налогового законодательства. Задание целевого ориентира в виде качественных и количественных параметров расходной части бюджетов ставит

проблему поиска налоговых и неналоговых источников покрытия запланированных бюджетных расходов, определения их соотношения на конкретный плановый период.

Структурные элементы процесса планирования

Для определения структурных элементов планирования налоговых доходов в научной литературе применяются различные подходы. По мнению Муравьёва В.В.⁹, с содержательно-процедурных позиций планирование налоговых доходов, как и любой другой вид человеческой деятельности, состоит из нескольких неоднородных по своей сути этапов. Разбиение процесса планирования налоговых доходов – исходя из специфических особенностей тех или иных процедур, применяемого научного аппарата, логической согласованности и последовательности деятельности – имеет большое теоретическое значение и практический смысл. С теоретической точки зрения разукрупнение планирования налоговых доходов как целостной деятельности на отдельные

9 Муравьёв В.В. Организация налогового планирования на предприятии // Аудит и финансовый анализ. – 2001. – № 2. – С. 5-52.

составляющие позволяет в наиболее полной мере изучить конструкцию данного вида экономической деятельности посредством применения индуктивного логического аппарата, а также выявить его место в комплексе общеэкономического планирования. Учитывая обширную область распространения и влияния деятельности, связанной с планированием налоговых доходов в системе управления государственными финансами, обнаружение методологических, функциональных и директивных связей налогового планирования с другими видами управленческой деятельности возможно только при анализе взаимо-

действия обособленных институтов планирования между собой, без учёта их синергетической составляющей. На практике поэтапное разбиение процесса планирования налоговых доходов позволяет определить последовательность операций, чёткую организационную структуру, исполнителей и ответственных за реализацию тех или иных мероприятий; организовать контроль за реализацией принятых управленческих решений.

Как целенаправленная деятельность людей, процесс планирования имеет свою технологию, представляющую последовательность работ, выполняемых при составлении плана. С

Таблица 2. Подходы к определению структурных элементов процесса налогового планирования

	Медведев А.Н.* , Рогозин Б.А.**	Тихонов Д.Н.***	Ревенков А.Н.****
1	Формулирование целей и задач	Анализ деятельности субъекта планирования	Анализ показателей за предыдущий период
2	Анализ особенностей налогообложения	Вычленение основных налоговых проблем	Составление основных прогнозных документов
3	Анализ предоставляемых льгот	Разработка и планирование налоговых схем	Прогнозирование последствий текущих решений,
4	Минимизация налоговой нагрузки и получение максимальных доходов в бюджет	Подготовка и реализация налоговых схем	Уточнение прогнозов и составление текущих планов
5		Включение результатов в отчётность и ожидание результатов	Оперативное планирование

* Медведев А.Н. Как планировать налоговые платежи. Практическое руководство для предпринимателей. – М.: Инфра-М, 1996. – 246 с.

** Рогозин Б.А. Налоговое планирование на предприятиях и в организациях (оптимизация и минимизация налогообложения). – М., 1997. – 150 с.

*** Тихонов Д.Н. Основы налогового планирования. – М., 1999. – 243 с.

**** Ревенков А.Н. Финансовое планирование как элемент хозяйственного управления // Финансы. – 2005. – № 3. – С. 12-13.

определённой долей условности считается, что этот процесс проходит несколько стадий. Сгруппированные в таблице 2 характеристики содержания процесса планирования налоговых доходов, приводимые разными авторами, основываются на его определении как практической деятельности по расчёту поступлений от налогов в бюджет. В то же время, планирование налоговых доходов – неотъемлемая часть общеэкономического планирования, а значит, первому в полной мере должна соответствовать процедура второго, в противном случае может возникнуть противоречие с моделью развития государства, что в итоге повлечёт увеличение расходов на сбор налогов.

Представляется, что работа в области планирования налоговых доходов должна состоять из следующих стадий:

- организационно-подготовительной, включающей определение цели планирования налоговых доходов, которая является решающим фактором при выборе методов планирования и обуславливает критерии принятия плановых решений;

- исследовательской, направленной на выполнение анализа проблем, в т.ч. действующего законодательства, предшествующего составлению пла-

на; сбор требуемой информации; разработка аналитических таблиц; выбор экономических показателей;

- планово-разработочной, состоящей в составлении самого плана поступлений;

- оценочной, заключающейся в проведении расчётов для выбора наилучшей альтернативы;

- заключительной: принятие планового решения, выбор и оформление единственного варианта, предлагаемого для обсуждения и утверждения законом о бюджете на очередной финансовый год.

В ходе реализации процесса планирования возникают различные проблемы. Но их было бы значительно меньше, если бы особое внимание уделялось закономерностям, принципиальным основам планирования. Именно выявление и познание закономерностей позволяют проводить глубокий научный анализ процесса планирования и объективно оценивать его состояние; в полной мере учитывать фактор времени при совершенствовании планирования; осуществлять системный подход к процессу планирования и его комплексному совершенствованию.

Для того чтобы планирование налоговых доходов способствовало

реализации поставленных целей, необходимо определить методологические основы, на которых базируется его построение и функционирование, то есть выявить принципы, присущие планированию налоговых доходов.

Принципы планирования налоговых доходов

Основу методологии планирования составляют как общие, так и специфические экономические законы. Требования законов обуславливают необходимость соблюдения соответствующих принципов. Под принципами планирования следует понимать основополагающие правила планирования, т. е. исходные положения формирования планов и их обоснования с точки зрения целенаправленности, системности, структуры, логики и организации разработки. Иными словами, это – основные требования, которые должны выполняться при планировании. Таким образом, принципы планирования определяют характер и содержание плановой деятельности. Правильное соблюдение принципов планирования создаёт предпосылки для эффективной работы и уменьшает возможность отрицательных результатов планирования.

Формирование принципов планирования происходит в соответствии с доминирующей в обществе системой взглядов на него, образующихся из основополагающих идей и достигнутых научных результатов. Принципы планирования не являются застывшими догмами. С течением времени они развиваются, совершенствуются, конкретизируются. Современные принципы планирования были сформулированы в соответствии с изменениями, произошедшими в мировой системе взглядов на планирование, которые сложились под воздействием объективных изменений в мировом общественном развитии, эволюции разнообразных взглядов на планирование, влияния различных школ и течений. Они обусловлены объективными потребностями общественного развития.

В экономической литературе выделяют общенаучные принципы, принципы налогового и финансового планирования на предприятии. Рассмотрим классификацию общенаучных принципов планирования. Основополагающим является принцип целевой направленности. В соответствии с этим принципом любой перспективный или текущий макро- и микроэкономический план должен

содержать систему взаимоувязанных целей, а также методы и средства их достижения. Именно правильно ориентированные и согласованные цели участников процесса планирования позволяют добиться запланированных результатов. Несогласование целей, как правило, приводит к невыполнению бюджетных показателей.

Принцип приоритетности, заключающийся в необходимости выбора приоритетных направлений в развитии экономики, обусловлен, во-первых, ограниченностью ресурсов, которая имеет место практически в любой отдельно взятой стране, и, во-вторых, неотложностью решения важнейших общегосударственных задач.

Принцип согласования краткосрочных и перспективных целей и задач предполагает сочетание текущих целей и задач социально-экономического развития страны с достижением научно-обоснованных стратегических целей. Реализуется этот принцип через систему долгосрочных, среднесрочных и текущих плановых документов.

Содержанием принципа единства экономики и политики при приоритете политики является требование, согласно которому разработчики стратегических программ и планов

должны исходить из целей политики, намеченной к реализации соответствующими субъектами управления.

Принцип сочетания общих и локальных интересов предполагает приоритет интересов более высокого ранга и стимулирование личной и коллективной заинтересованности в выполнении заданий стратегических программ и планов. Этот принцип означает: во-первых, объективную необходимость органической увязки интересов различных классов, социальных слоев, коллективов коммерческих организаций и отдельных работников в единую систему и обеспечение в процессе управления стратегических целей программ и проектов планов; во-вторых, регулирование воспроизводственных процессов, происходящих в национальной экономике, с помощью федеральных и региональных целевых, комплексных стратегических программ и планов исходя из приоритетности для всех членов общества интересов укрепления его безопасности, обороноспособности, социальной защищенности граждан и других общечеловеческих ценностей.

Необходимо отметить, что большинство из рассмотренных принципов присуще и процессу планирования налоговых доходов. Морозова Т.Г.

и Пикулькин А.В.¹⁰ внесли определённый вклад в развитие принципов планирования налоговых доходов. Ими сформулированы значимые принципы, которыми предлагается руководствоваться при составлении планов, а именно:

- оптимальность плановых решений в соответствии с избранными критериями;

- непрерывность, т. е. сочетание перспективных и текущих планов, преемственность, корректировка показателей при изменении условий;

- обоснование резервного (аварийного) варианта плана, предназначенного для выполнения при самых неблагоприятных обстоятельствах.

Развивая вышеуказанные принципы, группа экономистов, таких как Лексин И.В., Грицюк Т.В., Лексин А.В.¹¹, упоминают следующие:

- комплексность – полнота охвата основных элементов хозяйства региона в процессе планирования, а также предвидение последствий стра-

тегии социально-экономического развития региона;

- системность – с одной стороны, необходимость рассмотрения хозяйства региона как части экономики страны, а с другой – как системы, состоящей из сложной совокупности взаимосвязанных объектов основного производства, производственной и социальной инфраструктуры;

- альтернативность, соблюдение которой повышает надёжность рекомендаций по выбору перспективной структурной и инвестиционной политики, а также при обосновании концепции межрегиональных и внешнеэкономических связей;

- сочетание генетического (сложившихся тенденций и возможных ресурсов) и нормативного подходов при выработке методики разработки планов, обоснования концепции регулирования территориального развития и увеличения доходной части бюджета региона в условиях рынка, изменения налоговой политики;

- соотнесение объекта плана и имеющейся информации, выражающейся в надёжности и достоверности рекомендуемых предложений;

- преемственность в процессе анализа, плана, выбора методов регулирования территориального разви-

10 Прогнозирование и планирование в условиях рынка: Учебное пособие для вузов / Под ред. Морозовой Т.Г., Пикулькина А.В. – М., 2000. – 318 с.

11 Лексин И.В., Грицюк Т.В., Лексин А.В. Стратегическое планирование и прогнозирование бюджетов // Бухгалтерский учёт в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2005. – № 6. – С. 24-37.

тия и финансового обеспечения, отобранных вариантов развития;

- сопоставимость показателей в сравнительных аналитических и плановых таблицах и формах;

- агрегирование показателей по мере увеличения планового периода, перехода от частного к общему (от отраслевых к макроэкономическим показателям), а также в процессе ранжирования целей, задач, проблем и путей их решения в связи с выбором стратегии рыночной экономики;

- конкретность полученных результатов, однозначность и ясность в принятии решения, а также при выборе наилучшего варианта из множества возможных и обоснованных этапов достижения намеченной цели в долгосрочном периоде.

Представляется, что выделяемые различными экономистами принципы, отличаются незначительными и непринципиальными нюансами, дополняя друг друга. Преследуя цель применения методологии общеэкономического планирования к планированию налоговых доходов, целесообразно использовать такие принципы, как научность, системность, маржинальность, точность, непрерывность, обоснованность, гибкость, оперативность.

Реализация принципа научности проявляется в формировании плановых показателей, что обязывает учитывать научные методы и научные подходы, не исключая необходимости учёта факторов внешней среды. Представляется, что практическая реализация принципа научности неотделима от учёта других факторов, определяемых принципом системности.

Принцип системности позволяет координировать планы на вертикальном и горизонтальном уровнях, поскольку их наиболее удобно составлять начиная от местного уровня и заканчивая федеральным, что даёт возможность добиться более точного исполнения бюджетов.

Принцип непрерывности планирования, условием применения которого может служить преемственность планов, заключён в использовании сопоставимых показателей, в учёте ранее достигнутых результатов планирования налоговых доходов, а также в расширении временного горизонта планирования.

Задачи реализации принципа маржинальности проистекают из определения предельных величин рассчитываемых показателей при планировании.

Проявлением принципа гибкости в планировании налоговых дохо-

дов является сочетание определённости планов с последующим отказом от чрезмерной их детализации. Другим способом достижения аналогичного эффекта представляется отсрочка деталей планирования до выяснения обстановки, вариантность.

Главным недостатком совместного использования обоих приведённых способов управления налоговыми доходами является их противоречивость по отношению к реализации принципа точности планирования, который гласит о конкретизации планов в той степени, в которой позволяют внутренние и внешние условия развития объекта планирования.

Выполнение разграничения видов планирования налоговых доходов необходимо рассматривать в непосредственной взаимосвязи с таким принципом планирования, как оперативность. Он предполагает корректировку процедуры планирования налоговых доходов с целью учёта в кратчайшие сроки вносимых в законодательство изменений. Достигается это путём внесения поправок в запланированные величины налоговых платежей на этапе, предшествующем началу соответствующего исполнения закона о бюджете.

В настоящее время применительно к планированию налоговых доходов возрастает роль принципа обоснованности, который базируется на расчётах, соответствующих действительности, и имеет экономико-правовое обоснование.

Таким образом, приведённые принципы планирования позволят привести детальные признаки конкретных видов планирования налоговых доходов.

Классификация видов планирования налоговых доходов

Общепринятая обоснованная классификация видов планирования налоговых доходов в настоящее время отсутствует. На наш взгляд, классификация видов налогового планирования должна исходить из общетеоретических положений группировки, учитывать гносеологические корни этого понятия. Планирование налоговых поступлений есть элемент, звено системы общеэкономического планирования. Взаимодействуя с другими элементами общей системы, оно принимает все черты, свойственные общеэкономическому планированию. Следовательно, необходимо иметь в виду: во-первых, логику и структуру

построения цепочки наилучших способов достижения поставленных целей; во-вторых, временные рамки, с одной стороны, ограничивающие постановку невыполнимых задач и целей, а с другой – выступающие индикатором эффективности планируемых действий путём сличения прогнозируемого и фактического результата.

В экономической литературе нет однозначного мнения по классификации видов и форм планирования доходов. Представим (табл. 3) мнения некоторых учёных по этому вопросу.

Анализ экономической литературы показал, что таким понятиям как виды и формы планирования налоговых доходов, которые являются составной частью бюджетного менеджмента, придаётся различное содержание. Можно

сделать вывод, что при исследовании общих вопросов планирования налоговых доходов многие авторы просто отошли от основных концептуальных понятий теории управления. Поэтому необходимо говорить не о классификации видов планирования налоговых доходов, а о группировании его признаков. Проведённое исследование содержания различных принципов планирования налоговых доходов указывает на тесную их взаимосвязь между собой. Поэтому разные способы сочетания этих принципов в их реализации могут дать необходимый вид планирования налоговых доходов, однако изолированные и несогласованные между собой действия способны послужить причиной отклонения фактических значений от запланированных.

Таблица 3. Мнения учёных по классификационным признакам планирования доходов

Показатели	Зависимость от	Вид планирования
Юткина Т.Ф.* , Пансков В.Г., Князев В.Г.**	периода	Текущее, перспективное
Муравьев В.В.***	целей	Оперативное, тактическое, стратегическое
Пепеляев С.Г.****	способов	Краткосрочное, долгосрочное
Козенкова Т.А.*****	задач	Стратегическое, оперативное

* Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение. – М.: Инфра-М, 1998. – С. 140-155.

** Пансков В.Г., Князев В.Г. Налоги и налогообложение. – М.: МЦФЭР, 2003. – 336 с.

*** Муравьев В.В. Организация налогового планирования на предприятии // Аудит и финансовый анализ. – 2001. – № 2. – С. 5-52.

**** Налоговое право / Под ред. Пепеляева С.Г. – М.: ФБК-Пресс; НФПК; TACIS, 2000. – С. 584.

***** Козенкова Т.А. Принципы и ограничения налогового планирования // Налоговое планирование. – 2001. – № 4. – С. 20-28.

В соответствии с приведёнными выше подходами к классификации видов планирования налоговых доходов, исходя из выделенных принципов, предлагается авторская система группировочных признаков, представленная в таблице 4.

Предложенные группировочные признаки указывают на тесную взаимосвязь вышеприведённых принципов между собой и отражают возможности и ограничения каждого вида планирования налоговых доходов, учёт которых позволит их использовать для реализации конкретных целей.

Заключение

Подводя итог, можно отметить, что изученные подходы к определению понятия «планирование налоговых доходов» позволили выявить, что оно нередко отождествляется с налоговым планированием. При этом во внимание не принимаются различия целевой направленности действий соответствующих субъектов экономики. Разграничение названных понятий позволило определить планирование налоговых доходов как деятельность органов власти по обоснованию налоговых поступлений в бюджет на осно-

Таблица 4. Группировочные признаки планирования налоговых доходов

Группировочные признаки планирования налоговых доходов	Содержательные признаки	1) по содержанию плановых решений		
		<i>стратегическое планирование</i> – определяет основные направления развития	<i>тактическое планирование</i> – создаёт предпосылки для реализации резервов	<i>оперативное планирование</i> – конкретизация показателей тактического планирования
		2) по степени охвата и глубине планирования		
		<i>общее планирование (агрегированное)</i>		<i>детальное планирование</i>
		3) по учёту изменения данных		
		<i>жёсткое планирование</i>		<i>гибкое планирование</i>
	Временные признаки	1) в зависимости от срока, на который составлен план, и степени детализации плановых расчётов		
		<i>долгосрочное планирование</i> (свыше 10 лет) – определение долговременной стратегии развития	<i>среднесрочное планирование</i> (3-7 лет)	<i>текущее планирование</i> (12 месяцев)
		2) по очередности во времени		
		<i>упорядоченное планирование</i> – по завершении одного плана разрабатывается другой	<i>скользящее планирование</i> – по истечении определённого срока план продлевается на следующий период	<i>внеочередное планирование</i> – осуществление по мере необходимости
		3) по координации планов во времени		
		<i>последовательное планирование</i>		<i>одновременное планирование</i>

ве анализа и оценки факторов внешней среды с помощью адекватных уровню неопределённости развития экономики методов, а налоговое планирование – как оптимизацию налоговых платежей налогоплательщиками при использовании разнообразных методов уменьшения налоговых обязательств на законных основаниях.

С учётом достижения планированием налоговых доходов поставленных целей необходимы принципы, на которых базируется построение и

функционирование самого процесса планирования. Представляется целесообразным использование следующих принципов: научность, системность, маржинальность, точность, непрерывность, обоснованность, гибкость, оперативность.

В планировании налоговых доходов ни один из его видов не применяется поодиночке, поэтому в основе достоверного планирования должен лежать системный подход, учитывающий предложенные группировочные признаки.

Библиография

1. Барулин С.В. Теория и история налогообложения: Учебное пособие. – Саратов: СГСЭУ, 2005. – 316 с.
2. Заяц Н.Е. Теория налогов. – Мн.: БГЭУ, 2002. – 220 с.
3. Козенкова Т.А. Принципы и ограничения налогового планирования // Налоговое планирование. – 2001. – № 4. – С. 20-28.
4. Лексин И.В., Грицюк Т.В., Лексин А.В. Стратегическое планирование и прогнозирование бюджетов // Бухгалтерский учёт в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2005. – № 6. – С. 24-37.
5. Малис Н.И., Горский И.В., Медведева О.В. Налоговая политика России: проблемы и перспективы // Финансы. – 2003. – № 4. – С. 7.
6. Медведев А.Н. Как планировать налоговые платежи. Практическое руководство для предпринимателей. – М.: Инфра-М, 1996. – 246 с.
7. Муравьёв В.В. Организация налогового планирования на предприятии // Аудит и финансовый анализ. – 2001. – № 2. – С. 5-52.
8. Налоги и налогообложение / Под ред. Романовского М.В., Врублевской О.В. – СПб.: Питер, 2002. – 571 с.

9. Налоговая нагрузка на экономику и планирование налоговых доходов регионального бюджета: монография / Балтина А.М., Комарова Е.И., Троянская М.А. – Оренбург: ИПК ГОУ ОГУ, 2007. – 220 с
10. Налоговое право / Под ред. Пепеляева С.Г. – М.: ФБК-Пресс; НФПК; TACIS, 2000. – 601 с.
11. Общая теория финансов / Под ред. Дробозиной Л.А. – М.: Юнити, 1995. – 256 с.
12. Пансков В.Г., Князев В.Г. Налоги и налогообложение. – М.: МЦФЭР, 2003. – 336 с.
13. Прогнозирование и планирование в условиях рынка: Учебное пособие для ВУЗов / Под ред. Морозовой Т.Г., Пикулькина А.В. – М., 2000. – 318 с.
14. Ревенков А.Н. Финансовое планирование как элемент хозяйственного управления // Финансы. – 2005. – № 3. – С. 12-13.
15. Рогозин Б.А. Налоговое планирование на предприятиях и в организациях (оптимизация и минимизация налогообложения). – М., 1997. – 150 с.
16. Тихонов Д.Н. Основы налогового планирования. – М., 1999. – 243 с.
17. Финансово-кредитный экономический словарь / Под ред. Бариленко В.И. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 1168 с.
18. Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение. – М.: Инфра-М, 1998. – 250 с.

Economic and legal basis of tax revenues planning

Troyanskaya Mariya Aleksandrovna

PhD (Economics),

Associate Professor of the department of finance,

Orenburg State University,

P.O. Box 460018, Pobedy ave., No. 13, Orenburg, Russia;

e-mail: m_troyanskaya@mail.ru

Abstract

The article is dedicated to the theoretical basis of tax planning, which currently requires scientific justification and development because of inefficiency of exist-

ing approaches to planning, which often do not lead to a significant justification of budget revenues due to insufficiently developed methodologies and methodological support for budget planning. The author compares main characteristics of the concepts "tax planning" and "tax revenues planning" with the division of their structural elements. The differentiation of these concepts is reasonable since the first one is exercised by businesses, and the second one goes on the state level. In this regard, the concepts "tax revenues planning" and "tax planning" are specified. The planning process is regarded separately. The approaches of Russian economists are grouped to elements of the process of tax planning. General scientific principles, principles of tax and financial planning allowed identify similarities and differences and supplement by the following principles: scientific character, systemacity, marginlity, accuracy, continuity, validity, flexibility, efficiency. The viewpoints of national scientists are systematized on the criterion of classification of income planning that allowed emphasize grouping criterion of tax revenues planning, which indicate on the close relationship between the principles of planning and reflecting capabilities and limitations of each type of tax revenues planning.

Keywords

Planning, tax revenues planning, planning stages, principles of tax revenues planning, types of tax revenues planning.

References

1. Baltina, A.M., Komarova, E.I., Troyanskaya, M.A. (2007), *The tax burden on the economy and planning of the regional budget tax revenues: monograph* [*Nalogovaya nagruzka na ekonomiku i planirovanie nalogovykh dokhodov regional'nogo byudzheta: monografiya*], IPK GOU OGU, Orenburg, 220 p.
2. Barilenko, V.I. (2002), *Financial and Credit Dictionary of Economics* [*Finansovo-kreditnyi ekonomicheskii slovar'*], Finansy i statistika, Moscow, 1168 p.
3. Barulin, S.V. (2005), *Theory and History of Taxation: Study guide* [*Teoriya i istorii nalogooblozheniya: Uchebnoe posobie*], SGSEU, Saratov, 316 p.
4. Drobozina, L.A. (1995), *General Theory of Finance* [*Obshchaya teoriya finansov*], Yuniti, Moscow, 256 p.

5. Kozenkova, T.A. (2001), "Principles and limitations of tax planning" ["Printsipy i ogranicheniya nalogovogo planirovaniya"], *Nalogovoe planirovanie*, No. 4, pp. 20-28.
6. Leksin, I.V., Gritsyuk, T.V., Leksin, A.V. (2005), "Strategic planning and forecasting of budgets" ["Strategicheskoe planirovanie i prognozirovanie byudzhetrov"], *Bukhgalter-skii uchet v byudzhetykh i nekommercheskikh organizatsiyakh*, No. 6, pp. 24-37.
7. Malis, N.I., Gorskii, I.V., Medvedeva, O.V. (2003), "Tax Policy in Russia: Problems and Prospects" ["Nalogovaya politika Rossii: problemy i perspektivy"], *Finansy*, No. 4, p. 7.
8. Medvedev, A.N. (1996), *How to plan tax payments. Practical guide for entrepreneurs* [*Kak planirovat' nalogovye platezhi. Prakticheskoe rukovodstvo dlya pred-prinimatelei*], Infra-M, Moscow, 246 p.
9. Morozova, T.G., Pikul'kin, A.V. (2000), Forecasting and planning in market conditions: Textbook for universities [Prognozirovanie i planirovanie v usloviyakh rynka: Uchebnoe posobie dlya VUZov], Moscow, 318 p.
10. Murav'ev, V.V. (2001), "The organization of tax planning at the enterprise" ["Organizatsiya nalogovogo planirovaniya na predpriyatii"], *Audit i finansovyi analiz*, No. 2, pp. 5-52.
11. Panskov, V.G., Knyazev, V.G. (2003), *Taxes and Taxation* [*Nalogi i nalogooblozhenie*], MTsFER, Moscow, 336 p.
12. Pepelyaev, S.G. (2000), *Tax Law* [*Nalogovoe pravo*], FBK-Press; NFPK; TACIS, Moscow, 601 p.
13. Revenkov, A.N. (2005), "Financial planning as an element of economic management" ["Finansovoe planirovanie kak element khozyaistvennogo upravleniya"], *Finansy*, No. 3, pp. 12-13.
14. Rogozin, B.A. (1997), *Tax planning for companies and organizations (optimization and minimization of taxation)* [*Nalogovoe planirovanie na predpriyatiyakh i v organizatsiyakh (optimizatsiya i minimizatsiya nalogooblozheniya)*], Moscow, 150 p.
15. Romanovskii, M.V., Vrublevskaya, O.V. (2002), *Taxes and Taxation* [*Nalogi i nalogooblozhenie*], Piter, St. Petersburg, 571 p.
16. Tikhonov, D.N. (1999), *Fundamentals of Tax Planning* [*Osnovy nalogovogo planirovaniya*], Moscow, 243 p.
17. Yutkina, T.F. (1998), *Taxes and Taxation* [*Nalogi i nalogooblozhenie*], Infra-M, Moscow, 250 p.
18. Zayats, N.E. (2002), *Tax theory* [*Teoriya nalogov*], BGEU, Minsk, 220 p.