

Ключевые слова:

налог на прибыль,
прогнозирование доходов,
государственный бюджет,
налогообложение,
микромоделирование

М. А. Карев, аспирант кафедры «Финансы»
Академии бюджета и казначейства Минфина России,
советник Сводного департамента макроэкономического
прогнозирования Минэкономразвития России
(e-mail: karev@economy.gov.ru)

Особенности прогнозирования доходов от налога на прибыль

Налог на прибыль считается одним из основных в системе государственных доходов многих стран мира. Его доля в доходах разных стран различна, однако роль в развитии экономики, в формировании эффективной налоговой системы государства, несомненно, велика. Налог на прибыль традиционно относится к тем налогам, которые образуют понятие «фискальной» экономики. Фискальная экономика включает в себя экономическую деятельность, которую государство ведет, чтобы получить и использовать ресурсы или фонды, необходимые для предоставления государственных услуг. «Специальная природа фискальной экономики определяется тем, что она должна обеспечивать государство требуемыми доходами (товарами или деньгами) и осуществлять их использование. Отсюда вытекает специфический характер как расходной, так и доходной части фискальной экономики, формализованной в бюджете государства»¹. Как следствие, точное определение того, какой объем дохода всего и, в том числе, от налога на прибыль поступит в бюджет страны, является важной задачей государственного органа, занимающегося составлением бюджета.

На протяжении многих лет модели, используемые при прогнозировании налоговых доходов российского бюджета, претерпевали лишь незначительные изменения, связанные с нововведениями в налоговое и бюджетное законодательство. Результаты, которые обеспечивали применяемые методики, ежегодно приводили к ошибке прогнозирования. Однако в связи с тем, что российский бюджет носит ярко выраженный консервативный характер, данная ошибка всегда была положительной, то есть объем фактических доходов всегда был больше, нежели было предусмотрено в проекте бюджета.

¹ Афанасьев М. П., Афанасьев Я. М. Методологические и теоретические основы формулировки закона А. Вагнера. Подходы к его тестированию // Вопросы государственного и муниципального управления. — 2009. — № 3. — С. 52-53.

Мировой экономический кризис наглядно показал, что используемая в России система прогнозирования государственных доходов недостаточно эффективна. Ни один сделанный прогноз не предусматривал кризисного варианта развития событий, а прогнозы развития в посткризисный период, подготовленные всеми участниками бюджетного процесса, сильно отличаются друг от друга.

В сложившейся ситуации анализ основных методов налогового прогнозирования и выбор среди них оптимального с точки зрения как подготовки качественного прогноза, так и эффективности функционирования в российских реалиях поможет улучшить используемые в России модели. А это, в свою очередь, приведет к повышению точности бюджетных прогнозов.

Мировая литература, рассматривающая модели прогнозирования прямых и косвенных налогов, весьма обширна. Однако обзору существующих моделей прогнозирования налога на прибыль уделено небольшое внимание исследователей.

В данный момент существует ряд подходов к прогнозированию налога на прибыль, каждый со своими плюсами и минусами. Обзор нескольких подходов к прогнозированию налога на доходы физических лиц и налога на прибыль представлен в работах М. Рубина, Дж. Питерса, Н. Мантелла², а также в сборнике под редакцией П. Спана и М. Пирсона³, где рассматриваются налоговые модели в переходных экономиках.

Одной из первых работ, анализирующих существующие модели прогнозирования налоговых доходов, была работа А. Бака⁴, описывающая три основных метода прогнозирования доходов, используемых правительствами различных стран:

- метод предпоследнего года;
- метод скользящей средней;
- метод прямых оценок.

В методе предпоследнего года доходы текущего года используются для прогнозирования доходов следующего года.

Метод скользящей средней основывается на средней величине исполнения доходов за несколько предыдущих лет.

Метод прямых оценок представляет собой прогноз, составляемый в начале прогнозного года и основанный на объеме поступивших доходов за прошедший с начала года период времени.

Первые два из перечисленных методов используются до сих пор для прогнозирования объемов поступления налогов наряду с современными методами, такими как метод сложных многовариантных моделей, включающий использование временных рядов, макроэконометрическое моделирование и другие.

В США перечисленные методы применяются на всех уровнях государственной власти — федеральном, региональном и местном — и различаются только уровнем ответственности при подготовке прогноза.

В Великобритании в основе всей системы прогнозирования лежат методы микромоделирования, разработанные ее налоговой службой, которые используют макроэкономический прогноз, подготавливаемый Казначейством страны.

² Rubin M. J., Peters L., Mantell N. *Revenue forecasting and estimation. Handbook on Taxation.* — New York: Marcel Dekker, 1999.

³ *Tax Modelling for Economies in Transition* / Spahn P. B., Pearson M. (eds). — Hampshire: Macmillan Press, 1998.

⁴ Buck A. E. *Public Budgeting.* New York: Harper and Row, 1929.

Похожие модели используются и во Франции, только в отличие от Англии они имеют ярко выраженную макроэкономическую природу. Совсем недавно модели микро-моделирования были разработаны и начали применяться в Италии с целью оценки налоговых доходов и влияния изменений налоговой политики на величину налоговой нагрузки в стране.

Канада применяет более сложный подход, используя модели, симулирующие различные условия существования государственных расходов и доходов. Наряду с симуляционными моделями канадское правительство для оценки влияния на налог на прибыль изменений в законодательстве (как налоговом, так и бюджетном) также использует микромоделирование.

Для Ирландии свойственен более простой подход к прогнозированию налоговых поступлений, заключающийся в использовании коэффициента эластичности налогов, так как отношение налогов к ВВП за последние несколько лет в этой стране находится на примерно одинаковом уровне.

В зависимости от того, сколько временных периодов рассматривается, модели прогнозирования могут быть статическими либо динамическими. В литературе, посвященной вопросу прогнозирования налогов и, в частности, налога на прибыль, выделяют две основные проблемы, затрудняющие прогноз.

Во-первых, существует понятие «поведенческий эффект» (behavioral effect), подразумевающий, что изменения в налоговой политике оказывают влияние на поведение компаний, в связи с чем процесс моделирования становится сложнее.

Во-вторых, изменение налогового законодательства в отношении отдельно взятого налога приводит к двум последствиям: прямому влиянию на данный налог и косвенному влиянию на другие налоги.

Еще один вопрос, который возникает при прогнозировании, касается обратной связи налога и влияющего на него макропоказателя. Например А. Ауэрбах писал: «... включать ли в оценку налога эффект обратной связи — возможно, самый спорный вопрос прогнозирования доходов. Однако противоречие не в том, оказывают ли налоги влияние на макроэкономические показатели: по существу все налоги оказывают макроэкономический эффект. Вопрос в том, должны ли прогнозы доходов учитывать эти эффекты»⁵.

В национальных экономиках применяется множество моделей, прогнозирующих поступления налогов в бюджет. Наиболее полную классификацию, отражающую последние тенденции в составлении прогнозов доходов, представил в своей работе С. Ахмед⁶. Это так называемые «количественные методы» прогноза. В основу принципа их классификации заложено разделение моделей по использованию макро- и микроподходов. Эта классификация может быть представлена следующим образом:

1. Макроподходы (Macro approaches).

1.1. Экстраполяция (трендовый анализ) (Extrapolation).

1.2. Условный подход на основе эластичности (Conditional approach using elasticities):

- изменение налоговой базы (Tax buoyancy approach);
- изменение эластичности (Tax elasticity approach).

⁵ Auerbach A. J. *On the Performance and Uses of Government Revenue Forecasts* // *National Tax Journal*. — 1999. — Vol. 42. — № 4.

⁶ Ahmed S. *Corporate Tax Models: A Review* // *State Bank of Pakistan, SPB working paper series*. — 2006. — № 13.

- 1.3. Построение макроэконометрических моделей (Macroeconometric models).
- 1.4. Промежуточный подход (Gap approach).
- 1.5. Оперативный прогноз (Cash flow Model).
2. Микроподходы (Micro approaches).
 - 2.1. Микроэкономические модели (Integrated forecasting system or microsimulation models).
 - 2.2. Микроэконометрическое моделирование (Econometric models using enterprise (micro) data).
 - 2.3. Эффективная налоговая ставка (Effective tax rates approaches).

Перечисленные количественные методы находят широкое применение на практике. Помимо них для прогнозирования и оценки будущих поступлений часто применяются также качественные методы, основанные на экспертных оценках и мнениях. Такие методы, использующие опыт, интуицию и догадки представителей государственных органов, занимающихся прогнозированием, финансовых агентств, могут быть достаточно точными и очень полезными. Однако они редко применяются в чистом виде и больше подходят для корректировки количественных методов.

Каждый из представленных количественных подходов имеет свои преимущества и недостатки, а также различные области применения. Рассмотрим их подробнее.

Подход, основанный на экстраполяции, представляет собой построение линейного тренда поступления отдельного налога, исходя из фактических данных. То есть прогноз дохода τ_t^i от определенного налога i во времени t зависит только от фактических налоговых доходов прошлых периодов:

$$\tau_t^i = f(\tau_{t-1}^i, \tau_{t-2}^i, \dots). \quad (1)$$

Для реализации данного подхода не обязательно обладать полными знаниями о налоговой системе или взаимосвязи между доходами и экономическими показателями. Трендовый анализ удобен для прогнозирования годовых поступлений только в текущем году. Он показывает сезонную динамику в поступлении налога и чаще всего используется региональными и местными уровнями власти, а также администраторами налога. Прогнозирование доходов федерального бюджета при помощи экстраполяции осуществляется крайне редко.

Условный подход применяется при прогнозировании доходов на основе эластичности отдельно взятого налога по отношению к ВВП, налоговой базе либо другому показателю, влияющему на поступление налога. Данный метод можно описать следующей формулой:

$$\varepsilon_t^i = \left(\frac{dT^i}{dY} \right) \times \left(\frac{Y}{T^i} \right), \quad (2)$$

где ε_t^i — эластичность налога T^i по отношению к ВВП, обозначенному Y .

Данная методика налогового прогнозирования может быть поделена на два типа: использование эластичности с учетом дискретных изменений налога и без их учета. В первом случае эластичность определяется без учета изменения налоговой ставки, уровня собираемости, налоговой базы и других изменений в законодательстве. При расчете эластичности по второму типу налоговые доходы не очищаются от влияния всех законодательно обусловленных изменений налога.

Единственным минусом данного метода является то, что эластичность зачастую принимается как постоянная величина, что в условиях постоянно изменяющегося законодательства и поступательного развития экономики неверно. Прогнозирование налоговых поступлений с использованием эластичности — самый распространенный подход. Его используют большинство стран в мире, а также ряд международных организаций, например, МВФ.

А. Гамбоа в своем исследовании⁷ подтвердила, что среди всех методов налогового прогнозирования подход с использованием эластичности показывает наилучшие результаты при оценке поступлений налога на прибыль и налога на доходы физических лиц.

Построение **макроэконометрических** (регрессионных) моделей считается более эффективным подходом при осуществлении оценки зависимостей между налоговыми доходами и различными макроэкономическими показателями. Преимущество эконометрического прогноза налоговых доходов состоит в том, что он осуществляется в тесной связи с прогнозом макроэкономических показателей.

Однако существует ряд недостатков или ограничений при его использовании. Данный подход привязывает прогноз доходов к ограниченному объему макроэкономических показателей.

Одной из проблем построения эконометрической модели является прогнозирование существующих зависимостей, которые в дальнейшем используются в модели. Однако данные зависимости не всегда постоянны, и особенно сильно это проявляется в моменты экономической неопределенности.

Другая проблема — прогнозирование на основе косвенной зависимости между экономической активностью и собираемостью налога. Обычно в таких моделях под собираемостью налога подразумевают обязанность по уплате налога, которая, безусловно, отличается от объема собранного налога. Данный факт нередко приводит к ошибкам в прогнозе.

Еще одна проблема — трудность правильного определения налоговой базы, которая состоит из большого количества различных показателей. А ее неправильная оценка, в свою очередь, приводит к большим отклонениям прогноза от фактических данных. Главным же недостатком данного подхода являются ошибки, вызванные задержкой отчетных данных.

Эконометрические модели применяются для прогнозирования налоговых доходов, а также для оценки влияния изменений налоговых ставок и других показателей налогового законодательства. Большинство стран используют данный подход в тесной связи с микромоделированием или другими методиками (Канада и Франция).

Цель **промежуточного подхода** (gap approach) — определение потенциально возможного поступления налога, т. е. поступления налога при стопроцентном уровне собираемости и отсутствии теневой экономики. Расчет налога по данному методу начинается с определения «идеальной» налоговой базы, применения к ней действующей налоговой ставки и тех дополнительных доходов, которые бюджет мог получить, если бы экономика была эталонной.

⁷ Gamboa A. M. S. J. *Development of Tax Forecasting Models: Corporate and Individual Taxes / PIDS Discussion Paper. — 2002. — № 6.*

Этот подход полезен для анализа воздействия налоговой политики государства на экономических агентов. Определение промежутка между потенциальным и фактическим поступлением налогов может свидетельствовать о качестве работы налоговых органов, а также отражать объем налогов, которые не поступили в бюджет из-за существования теневой экономики. Минусом данного подхода является то, что результаты прогноза нельзя использовать для составления бюджета. Его основная задача — помощь в теоретическом анализе влияющих на налог изменений в законодательстве, а также в оценке величины скрытой экономики.

На основе сложившихся месячных тенденций, средних объемов и доли по отношению к общему объему поступления налога за отчетный период осуществляется **оперативный прогноз**. Данный подход отражает сезонность поступления налога и обеспечивает достаточно высокую точность прогноза в рамках одного года.

Микроэкономические модели представляют собой компьютерные программы, рассчитывающие налоговые обязательства отдельно взятого физического или юридического лица в условиях действующего законодательства. Такие программы полностью воссоздают условия, в которых находится объект налогообложения, а также добавляют к существующим новые элементы для оценки их влияния. В рамках модели можно производить расчет влияния любого элемента на конечный результат, а также влияния элементов друг на друга.

Микроэкономические модели прогнозирования доходов от налога на прибыль преследуют следующие цели:

- оценка налоговой нагрузки на отдельные компании;
- оценка доходов от налога на прибыль;
- прогноз доходов и анализ влияния изменений в налоговом законодательстве.

Очевидной проблемой при использовании микроэкономического моделирования налоговых доходов является потенциальная несовместимость данных макроэкономических прогнозов и собственно прогноза доходов. В то время как макроэкономические прогнозы зависят от экономических циклов, налоговые доходы обуславливаются прошлогодними показателями прибыли и убытков компаний.

Так как микроэкономические модели основываются на использовании налоговых отчетов фирм, являющихся частной информацией, количество работ, посвященных методам оценки влияния налоговой политики и эффективной налоговой ставки на компании различных стран, а также на выбор форм собственности, долговой политики и политики в области выплаты дивидендов, ограничено.

Эконометрического анализа, основывающегося на связи между коммерческими факторами (на уровне компаний) и уплаченными налогами, не существует. В своей работе С. Ахмед⁸ предложил структуру анализа на микроуровне для того, чтобы заполнить данный пробел. Эконометрическая модель подчеркивает зависимость налога на прибыль организаций от выбора формы собственности компаний, типа учета, а также используемых принципов налогообложения.

Существующие микроэкономические модели не справляются с налоговым планированием транснациональных компаний со сложной организационной структурой

⁸ Ahmed S. *Modelling Corporate Tax Liabilities using Company Accounts / Cambridge Working Papers in Economics*. — 2004. — № 12.

и, как следствие, результаты таких прогнозов часто неточны. Налоговое поведение крупных компаний может быть достаточно хорошо объяснено с использованием эконометрических моделей.

Проведя исследование, С. Ахмед пришел к выводу, что компании с большим количеством дочерних предприятий стремятся различными способами снизить свои налоговые обязательства. Также исследование показало, что каждый элемент налогооблагаемой прибыли существенен при определении налога на прибыль организаций.

Один из важных подходов к прогнозированию налоговых поступлений — метод, основанный на использовании эффективной налоговой ставки. Эффективная налоговая ставка служит базой для сравнения эффективности налоговых систем различных стран, а также будет полезной при анализе влияния различных систем на инвестиционную политику компаний. Существует два варианта этого метода: концепция, основанная на данных, собранных в прошлом (*backward-looking concept*), и концепция, основанная на определении стимулов использования нового капитала (*forward-looking concept*). Оба подхода имеют свои преимущества и недостатки и могут приводить к различным результатам. В случае, если результаты различны, они подтверждаются или опровергаются применением другой модели.

Мировая практика налогового прогнозирования достаточно обширна. Разработано и используется более десятка методов для оценки будущих налоговых поступлений, каждый со своими преимуществами и недостатками, с различной степенью популярности и эффективности, но все с единой целью — дать точный прогноз налогового дохода.

Наиболее популярным подходом среди стран и таких организаций, как МВФ и Институт финансовых исследований (IFS), является использование коэффициента эластичности налогов. Так как поступление налогов в большей степени зависит от роста экономики, прогнозирование при помощи эластичности дает наиболее точные результаты ввиду ее тесной связи с прогнозом ВВП — наиболее точным из прогнозов в любой развитой экономике.

Действующие модели налогового микромоделирования в основном сосредоточены на оценке вводимых налоговым законодательством изменений и в редких случаях используются для прогнозирования. Несомненный их плюс — способность моделировать различные изменения в налоговой среде, что во много раз увеличивает точность прогноза.

Таким образом, наиболее продуктивным и точным методом прогнозирования бюджетных доходов по отдельным видам налоговых поступлений является симбиоз методов микромоделирования и эластичности.

Библиография

1. Федеральный закон «О федеральном бюджете на 2009 год и на плановый период 2010 и 2011 годов» №204-ФЗ от 24 ноября 2008 года (в ред. Федеральных законов от 30.12.2008 N 324-ФЗ, от 28.04.2009 N 76-ФЗ, от 29.06.2009 N 131-ФЗ, от 17.07.2009 N 146-ФЗ, от 03.10.2009 N 230-ФЗ, с изм., внесенными Федеральным законом от 26.02.2009 N 26-ФЗ).
2. Налоговый кодекс Российской Федерации: части первая и вторая.

3. Афанасьев, М. П., Кривоногов, И. В., Беленчук, А. А. Бюджет и бюджетная система. — М.: Юрайт, 2009.
4. Афанасьев, М. П., Афанасьев, Я. М. Методологические и теоретические основы формулировки закона А. Вагнера. Подходы к его тестированию // Вопросы государственного и муниципального управления. — 2009. — № 3.
5. Ahmed, S. Corporate Tax Models: A Review // State Bank of Pakistan, SPB working paper series. — 2006. — № 13
6. Ahmed, S. Modelling Corporate Tax Liabilities using Company Accounts. — Cambridge Working Papers in Economics. — 2004. — № 12.
7. Armstrong, J. S. Principles of Forecasting: A Handbook for Researchers and Practitioners. — Springer, 2001.
8. Auerbach, A. J. On the Performance and Uses of Government Revenue Forecasts // National Tax Journal. — 1999. — Vol. 42. — № 4. — P. 767—782.
9. Buck, A. E. Public Budgeting. — New York: Harper and Row, 1929.
10. Gamboa, A. M. S. J. Development of Tax Forecasting Models: Corporate and Individual Taxes / PIDS Discussion Paper. — 2002. — № 06.
11. Rubin, M. J., Peters, L., Mantell, N. Revenue forecasting and estimation. Handbook on Taxation. — New York: Marcel Dekker, 1999.
12. Tax Modelling for Economies in Transition / Spahn, P. B., Pearson, M. (eds). — Hampshire: Macmillan Press, 1999.
13. Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации [Электронный ресурс]. — Режим доступа: www.minfin.ru