

С.В. Барулин, д-р экон. наук, профессор,  
г. Саратов,  
А.Ю. Казак, д-р экон. наук, профессор,  
Ю.Э. Слепухина, д-р экон. наук, доцент,<sup>1</sup>  
г. Екатеринбург

## ОПТИМИЗАЦИЯ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ НА ОСНОВЕ ИХ ОЦЕНКИ

В статье обосновываются необходимость и значимость для государства и налогоплательщиков создания системы мониторинга налоговых льгот (преференций) на основе оценки их результативности и эффективности с целью принятия решений об отмене или трансформации и продлении действующих налоговых льгот. Конкретизируются объекты оценки и мониторинга в разрезе их групп: социальные, инвестиционные и общие (обще-стимулирующие) налоговые льготы, а также уточняются понятия их результативности и эффективности. Разработаны и предложены авторские подходы и методы, критерии и показатели оценки результативности и эффективности социальных налоговых льгот, инвестиционных налоговых льгот и общих (общестимулирующих) налоговых льгот. Предложены алгоритм, поэтапная последовательность процедуры формализованной оценки и принятия решений по ее результатам.

**Ключевые слова:** налоговые льготы, результативность, эффективность, алгоритм оценка, мониторинг, критерии, показатели, предельные значения, критериальные уровни.

В методологическом плане следует отметить неправомерность сложившегося в современных условиях подхода к налоговому регулированию и, в частности, налоговым льготам. Нормой становится ситуация, когда для обеспечения «ускоренного» развития той или иной отрасли или сферы деятельности считается необходимым и достаточным «обосновать»

целесообразность применения налоговых льгот. Их действующий (и предлагаемый к принятию) перечень настолько же широк, насколько алогичен.

Массовое учреждение и применение налоговых льгот, бесконечно опрокинутых в будущее, не только «компрометирует» их первоначальное экономическое назначение, но и оказывает негативное воздействие в целом на экономику. Это, по существу, и происходит сегодня.

В общем плане налоговая политика государства должна быть нейтральной. В соответствии с этим применение налоговых льгот должно быть исключено, а также распространяться только на те сферы деятельности, стимулирование «прорыва» в развитии которых может обеспечить стабилизацию всей экономики. Поэтому в каждый конкретный момент должны быть четко определены приоритеты в учреждении и применении налоговых льгот. Их одновременное действие для разнообразных сфер деятельно-

<sup>1</sup> Барулин Сергей Владимирович – доктор экономических наук, профессор кафедры налогов и налогообложения Саратовского социально-экономического института Российского экономического университета имени Г. В. Плеханова; e-mail: barulinsv@mail.ru.

Казак Александр Юрьевич – доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой финансов, денежного обращения и кредита Института Высшая школа экономики и менеджмента Уральского федерального университета имени первого Президента России Б. Н. Ельцина; e-mail: akazak@k66.ru.

Слепухина Юлия Эдуардовна – доктор экономических наук, профессор кафедры финансов, денежного обращения и кредита Института Высшая школа экономики и менеджмента Уральского федерального университета имени первого Президента России Б. Н. Ельцина; e-mail: julya.slepuhina@yandex.ru.

сти неэффективно с позиций экономики в целом. Льготы следует ограничивать во времени, а эффективность их применения подвергать строгой независимой экспертной оценке.

Особый интерес в условиях специфики развития России на современном этапе может представлять изучение опыта развитых западных стран в сфере использования финансовых отношений [3]. Как известно, при построении экономической модели государства на Западе использовались две основные теории: посткейнсианство и неоконсерватизм.

В основе теории посткейнсианцев лежит жесткое государственное регулирование экономики. Неоконсерваторы выступают за постепенный отход от государственного регулирования национальных экономик и снижение величины национального дохода, перераспределяемого через государственный бюджет.

Происходящие в России процессы прежде всего обуславливают интерес к сущности теории неоконсерватизма, основными чертами которой являются:

- ограничение экономической роли государства и его вмешательства в экономическую жизнь;
- использование рыночного механизма в целях стимулирования производства, его эффективности и конкурентоспособности;
- создание благоприятных условий для предпринимательства, увеличение числа занятых в этой сфере.

В области финансовой политики неоконсерваторы выступают за активное использование налоговых, бюджетных, денежно-кредитных рычагов и стимулов, в совокупности обеспечивающих рост сбережений и накоплений – главного источника промышленного инвестирования. Основными методами налогового регулирования выступают ставки налогообложения, налоговые льготы и таможенные пошлины.

Регулирование экономики при помощи налогов сопряжено с тем, что посредством изъятия прибыли через налоги возможности инвестирования сокращаются. В свою очередь, это вызывает снижение темпов производства. Уменьшение же налогового бремени, наоборот, позволяет увеличить объемы инвестирования и, соответственно, ускорить темпы экономического роста. Поэтому повышение налогов рассматривается неоконсерваторами как сдерживание процессов производства, а их снижение – как стимулирование. Таким образом, налоговое регулирование активно используется для сглаживания циклических колебаний в рамках национальных экономик.

Так, например, в США в 1962 г., в период экономического спада экономики, был принят специальный закон, согласно которому при использовании прибыли на инвестиции инвестор получал налоговую скидку в размере 7 %. Это способствовало ускоренному развитию промышленного производства. В 1968 г., когда вновь обозначилась угроза экономического кризиса, конгресс США принял решение о повышении на 10 % федерального подоходного налога и на 10 % – налога на прибыль корпораций. На следующий год положение в экономике стабилизировалось, и была отменена налоговая льгота инвесторам, а также снижены вдвое надбавки по налогу на корпорации и подоходному налогу на физических лиц. В ФРГ, например, начиная с 50-х гг. прошлого века, почти каждые два года проводятся полные или частичные налоговые реформы. При этом регулярный пересмотр налогового законодательства обусловлен постоянным изменением экономической конъюнктуры [3].

Следует отметить, что важным видом налогового регулирования в развитых западных странах являются налоговые льготы. Посредством применения системы налоговых льгот, государство стимулирует предпринимателей осуществлять необходимые капитальные вложения (за счет высвободившихся от налогообложения средств)

в нужные для экономики страны отрасли и сферы деятельности. Перечень налоговых льгот довольно обширен. В зависимости от социально-экономической ситуации налогами может не облагаться прибыль, предназначенная для финансирования благотворительных и религиозных организаций, субсидирования партий, рекламы, издержек по представительству, взносов на научно-исследовательские цели, страхования жизни и т. д. и т. п.

Таможенные пошлины как метод налогового регулирования экспортных и импортных операций широко применяются во всех развитых странах.

Механизм государственного манипулирования таможенными пошлинами весьма прост. В том случае, когда государство заинтересовано в увеличении импорта, оно резко снижает импортные пошлины или освобождает от обложения ими отдельные группы и виды товаров. Напротив, если государство проводит протекционистскую политику с целью обеспечения защиты внутреннего рынка, им устанавливаются высокие пошлины на ввозимые товары. На отдельные виды товаров таможенные пошлины могут быть настолько высокими, что их импорт прекращается совсем. В этих условиях такие товары, по сути дела, неконкурентоспособны на внутреннем рынке, а следовательно, экономически невыгодны.

В ряде стран, таких как Германия, Япония, экономика которых активно работает на внешний рынок, государство всецело стимулирует данный процесс, освобождая экспортеров от уплаты не только таможенных пошлин, но и подоходного налога и т. п., а также выдает экспортерам специальные премии, стимулируя тем самым увеличение экспорта.

Отмечая положительное влияние развернутой системы налоговых льгот на повышение эффективности национальных экономик западных стран, необходимо предостеречь имеющиеся попытки слепого копирования данного опыта в современ-

ных российских условиях. К полноценному манипулированию системой налоговых льгот государство может прибегнуть лишь в условиях относительной бюджетной стабилизации, означающей начало процесса оживления экономики. Но в современных условиях негативных последствий санкций Евросоюза, конечно же, об оживлении экономики пока говорить рано: сокращение поступлений в бюджет таможенных пошлин и сборов, невозможность рефинансировать свои кредиты в западных банках, рост курса доллара и снижение цен на нефть, общий экономический спад, снижение доходов предприятий и, как следствие, сокращение поступлений налоговых платежей в бюджет – все это естественным образом влечет за собой увеличение дефицита государственного бюджета и необходимость его покрытия, в том числе за счет ужесточения налоговой политики.

В связи с чем для России остается актуальной проблема мониторинга налоговых льгот (преференций) на основе оценки их результативности и эффективности. Это обусловлено тем, что современное налогообложение предусматривает широкое и не всегда обоснованное использование льгот и преференций практически по всем налогам и сборам, что, с одной стороны, выгодно налогоплательщикам и стимулирует их, но, с другой стороны, усложняет механизм налогообложения, исчисления, уплаты налогов и контроля со стороны уполномоченных государственных органов.

Поэтому в настоящее время во многих странах назрела необходимость решения следующих задач в области налогового льготирования: оптимизации системы налоговых льгот; организации полноценной системы мониторинга налоговых льгот; разработки более совершенных подходов и методов оценки их результативности и эффективности, по результатам которой будут приниматься решения со стороны государства об отмене или трансформации и продлении действующих налоговых льгот,

а со стороны налогоплательщиков – об использовании или неиспользовании права на ту или иную налоговую льготу (преференцию). Это позволит также осуществлять достоверную оценку потерь налоговых доходов в результате применения налоговых льгот и учитывать их в качестве налоговых расходов государства при планировании (разработке) бюджетов бюджетной системы страны.

Для разработки и внедрения в практику такой системы мониторинга необходимо решить ряд частных вопросов, касающихся его объектов и субъектов, периодичности мониторинга и оценки, состава оценочных критериев и показателей результативности и эффективности, идентификации рисков, связанных с этим процессом, информационного обеспечения и алгоритма оценки и принятия решений по ее результатам [1, 2, 4].

Объектом оценки и мониторинга результативности и эффективности выступают налоговые льготы (преференции). Последними следует считать определенные преимущества, предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков, по сравнению с другими налогоплательщиками, позволяющие не уплачивать или уплачивать налог в меньшем размере, то есть дающие законное право на уменьшение налоговых платежей для достижения определенных государством целей.

Целесообразно расширить состав объектов оценки и мониторинга налоговых льгот (преференций) путем, во-первых, включения в них налоговых преференций, напрямую не связанных с налоговым льготированием и имеющих к нему косвенное отношение, например, консолидация финансовой отчетности для целей налогообложения прибыли, ускоренная амортизация, налоговые кредиты и др.; во-вторых, оценки и мониторинга льгот по другим обязательным (фискальным) платежам в бюджет, которые во многих странах законодательно не относятся к неналоговым доходам, но по своей

природе и сущности являются платежами налогового типа, например обязательные взносы в государственные социальные внебюджетные фонды (пенсионный, социального, медицинского страхования, занятости), таможенные пошлины (платежи), платежи за пользование лесными ресурсами. Поэтому в дальнейшем под общим термином «налоги» будут подразумеваться все платежи налогового типа (налоги, сборы и другие обязательные платежи), а под общим термином «налоговые льготы» – все льготы и преференции по названным налоговым платежам.

В мировой теории и практике приняты различные подходы к классификации (группировке) налоговых льгот. Чаще всего выделяют две группы льгот: налоговые освобождения и налоговые скидки (вычеты). К налоговым освобождениям относятся освобождения от уплаты налога (полные или частичные) отдельных категорий налогоплательщиков, видов доходов, операций от реализации недвижимого и движимого имущества, применение пониженных налоговых ставок, включая ставку 0 %, и т. д. Налоговые скидки предполагают возможность уменьшения отдельными категориями налогоплательщиков налоговой базы путем вычета из объекта налогообложения или базового показателя определенных сумм доходов, расходов, имущества, например, вычеты на детей, на продажу имущества (скидки на доходы), целевые, социальные, имущественные, инвестиционные, амортизационные и другие вычеты (скидки на доходы), налоговый кредит, скидки на «истощение недр», ускоренная амортизация и др.

Однако для целей оценки и мониторинга их результативности и эффективности необходима также группировка налоговых освобождений и скидок (вычетов) на три группы: социальные, инвестиционные и общие (общестимулирующие) налоговые льготы. Это связано с тем, что при оценке результативности и эффективности нельзя

применять единый подход к построению оценочных критериев и показателей в силу специфики (различий в значимости, целях, результатах и т. д.) каждой из названных трех групп налоговых льгот. Единые подходы можно разработать только в отдельности для каждой группы социальных, инвестиционных и общих льгот.

Социальные налоговые льготы – это налоговые преимущества, предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков по налогам с физических лиц с целью финансовой поддержки населения в рамках реализации социальной политики государства, а также налогоплательщикам-организациям по отдельным видам социальных расходов и операций по реализации ими социально значимых товаров при налогообложении юридических лиц с целью стимулирования развития социально ориентированного бизнеса. К социальным льготам относятся все налоговые освобождения и налоговые скидки по налогу на доходы физических лиц (подходному налогу), налогам на недвижимое и движимое имущество физических лиц, а также пониженные ставки по налогу на добавленную стоимость или налогу с продаж при реализации социально значимых товаров и по обязательным страховым взносам, вычеты расходов социального характера по налогу на прибыль организаций.

Инвестиционные налоговые льготы представляют собой совокупность преимуществ налогоплательщикам – инвесторам в виде налоговых освобождений и налоговых скидок, направленных на стимулирование инвестиционной активности бизнеса. В их состав можно включить «налоговые каникулы» инвесторам по налогу на прибыль; ускоренную амортизацию и амортизационную премию; инвестиционные налоговые скидки (вычеты) на осуществление при налогообложении прибыли расходов на НИОКР, списание убытков на будущее (если они связаны с инвестициями), на приобретение новых основных средств и тех-

нологий; вычеты из облагаемых доходов расходов на поиск, разведку и подготовку к разработке новых месторождений полезных ископаемых, а также инвестиционных расходов на «истощение» недр для добычи полезных ископаемых из действующих месторождений; инвестиционный налоговый кредит (предполагает уменьшение налоговых платежей в течение ряда лет при осуществлении инвестиций) и другие.

Общие (общестимулирующие) налоговые льготы – это все остальные налоговые преимущества, которые напрямую не относятся к социальным и инвестиционным налоговым освобождениям и скидкам, а установлены с целью общей финансовой поддержки и стимулирования развития льготных категорий налогоплательщиков и (или) видов деятельности.

Организация и проведение оценки и мониторинга, принятие решений по их результатам и доведение этих решений до практической реализации должны осуществляться государственными финансовыми органами федерального (центрального) и регионального уровня, соответственно, первыми – в отношении льгот по федеральным (общенациональным), региональным, местным налогам, а вторыми – в отношении льгот по региональным и местным налогам. На Министерство финансов должна быть возложена обязанность разработки единой методологической, организационной, процедурной и методической базы процесса мониторинга налоговых льгот на предмет их результативности и эффективности, а также координации мониторинговой деятельности в едином налоговом пространстве страны.

Необходимо также определиться с периодом времени, в течение которого будет производиться оценка результативности и эффективности налоговых льгот и приниматься решения по их пересмотру. Вряд ли такую оценку нужно проводить ежегодно, так как налогоплательщику требуется время для адаптации к вновь введенным налого-

вым льготам и принятия решений. Следует также учитывать специфику льгот. Поэтому период оценки инвестиционных налоговых льгот должен составлять 5 лет – общепринятый в мире период принятия налогоплательщиком инвестиционных решений и осуществления капитальных вложений. По всем прочим группам и видам налоговых льгот таким периодом должен быть период бюджетного планирования – 3 года.

Наиболее сложной, трудоемкой и одновременно ответственной частью процесса внедрения и проведения мониторинга является разработка системы оценочных критериев (показателей) и сама процедура оценки на ее основе результативности и эффективности налоговых льгот.

Под результативностью последних следует понимать достижение предполагаемых целей, выраженных в определенных результатах, для обеспечения которых налоговые льготы были установлены. В этой связи возникает проблема правильного количественного выражения и измерения результатов с помощью критериев и показателей, в полной мере характеризующих цели введения льгот, а также достаточности или недостаточности достигнутого значения результатов. У одной льготы может быть не один, а несколько результатов.

Под эффективностью налоговой льготы следует понимать ее целесообразность с точки зрения приемлемой затратоемкости достижения определенного ожидаемого и (или) запланированного результата (результатов), то есть это соотношение результата с расходами на его обеспечение. При оценке эффективности также необходимо определить, что следует понимать под расходами и какой уровень эффективности можно считать приемлемым или неприемлемым путем определения соответствующих ориентиров (нормативных или предельных значений показателей).

Таким образом, если оценка результативности налоговых льгот должна дать ответ на вопрос, достигнуты ли цели их

введения, то оценка эффективности – с каким уровнем потерь для бюджета и (или) выгод для экономики страны и налогоплательщиков эти цели были достигнуты или не достигнуты. Поэтому алгоритм, последовательность процедуры оценки налоговых льгот и принятия решений по ее результатам должны включать следующие этапы:

1) *оценка их результативности*: если результата (результатов) нет или он (они) не соответствуют ожидаемым параметрам, то принимается решение об отмене либо существенном изменении направленности или элементов налоговой льготы; если результативность достаточная, то проводится оценка эффективности;

2) *оценка эффективности результатов*: если ее уровень соответствует приемлемому, нормативному, то действие налоговой льготы продляется на следующий период; если уровень эффективности ниже требуемого (приемлемого, нормативного), то льгота отменяется либо существенно трансформируется по элементам.

Конкретные результаты, потери и выгоды, подходы к построению, расчету и определению норм показателей результативности и эффективности должны определяться и разрабатываться по каждой из названных ранее групп налоговых льгот, а также по отдельным их видам. Если в процессе оценки используется несколько показателей результативности и эффективности, то необходимо применять метод балльной оценки (взвешивания их влияния на конечный результат).

#### **Оценка социальных налоговых льгот.**

Объектом их оценки должны быть социальные результативность и эффективность, отличающиеся от их экономических аналогов сложностью количественного выражения цели и ее результатов. В качестве таких социальных результатов можно назвать улучшение финансового положения путем увеличения доходов малообеспеченных слоев населения, пенсионеров, инвалидов и лиц, имеющих на иждивении несовершеннолет-

них детей, повышение доступности жилья, коммерческого обучения и дорогостоящего медицинского обслуживания, увеличение социальных расходов организаций, развитие социальной сферы и т. д. Критерии и показатели результативности и эффективности социальных льгот нужно разделить на две группы: по налогам с физических лиц и по налогам с организаций.

Критериями результативности социальных налоговых льгот по налогам с физических лиц, направленных на финансовую поддержку малообеспеченных и других категорий налогоплательщиков, являются потребность в этих льготах и их существенность для налогоплательщиков. Оценка результативности должна проводиться как в целом по данной группе льгот, так и по отдельным их видам в отношении соответствующих категорий налогоплательщиков.

Потребность в таких льготах может быть выражена через показатели доли (в процентах) населения, денежные доходы которого не превышают определенного в стране минимума доходов (оплаты труда) с учетом и без учета налоговых льгот, в общей численности населения. Абсолютное значение этих показателей будет косвенно характеризовать потребность в социальных льготах, а разница между ними – результативность или нерезультативность. Значимое (в соответствии с требуемым, прогнозным уровнем) снижение величины первого показателя за анализируемый период и увеличение разницы между этими показателями при введении новых или изменении действующих льгот будет свидетельствовать об их результативности, и наоборот.

Существенность для налогоплательщиков социальных налоговых льгот рассматриваемой группы можно определить показателями: годовой и (или) среднемесячной суммы экономии на налогах; удельного веса этой экономии в годовых и (или) среднемесячных доходах льготированных категорий населения; отношения суммы экономии на налогах к стоимости общей и

(или) специальной минимальной потребительской корзины (покупательной способности экономии на налогах). Соответствие значений этих показателей отечественным или международным стандартам и их увеличение (при введении новых или замене действующих льгот) будет означать их результативность, и наоборот.

Эффективность результативных социальных налоговых льгот по налогам с физических лиц должна характеризовать целесообразность их установления и функционирования с позиций потерь бюджетных доходов, принимающих для государства форму налоговых расходов. Критерием эффективности может выступать степень влияния этих льгот на бюджетные доходы и дефицит бюджета, а показателями могут быть отношение (в процентах) названных сумм бюджетных потерь (налоговых расходов) к общей сумме доходов соответствующего бюджета, к общей сумме налоговых расходов и к сумме дефицита бюджета; увеличение бюджетного дефицита (в процентах к общей сумме доходов) с учетом социальных налоговых льгот по сравнению с дефицитом бюджета без учета этих налоговых льгот. Необходимо определить некие предельные значения этих показателей, превышение которых будет основанием для признания таких социальных налоговых льгот неэффективными.

Критериями (показателями) результативности социальных налоговых льгот по налогам с организаций являются положительная или не снижающаяся динамика роста определенных социальных расходов организаций и развития отдельных сегментов социальной сферы. Для оценки результативности можно использовать как анализ соответствующих фактических темпов роста натуральных и стоимостных показателей за мониторинговый период, так и сравнение фактических темпов с их плановыми (прогнозными) значениями, принятыми в планах (прогнозах) социально-экономического развития страны и ее регионов, хо-

зяйствующих субъектов. В обоих вариантах отрицательные значения приростных показателей будут свидетельствовать о нерезультативности рассматриваемых налоговых льгот.

Критерием эффективности таких результативных социальных льгот является их экономическая целесообразность для государства с точки зрения понесенных потерь доходов бюджетной системы. Он мо-

жет быть выражен показателями (коэффициентами) отношения темпов роста (снижения) анализируемых социальных расходов и (или) сегментов социальной сферы к темпам роста (снижения) бюджетных потерь налоговых расходов от применения этих налоговых льгот. Значение этих показателей меньше единицы будет говорить о неэффективности социальных налоговых льгот по налогам с организаций.

Таблица 1

Критерии и показатели оценки результативности и эффективности социальных налоговых льгот

Результативность	Эффективность
<p>1. <u>Критерии</u> – потребность в льготах и их существенность для налогоплательщиков. <u>Показатели:</u> 1) доля (в процентах) населения, доходы которого не превышают принятого минимума доходов (оплаты труда) с учетом налоговых льгот, в общей численности населения; 2) доля (в процентах) населения, доходы которого не превышают принятого минимума доходов (оплаты труда) без учета налоговых льгот, в общей численности населения; 3) годовая или среднемесячная сумма экономии на налогах от применения льгот; 4) удельный вес экономии на налогах в сумме годового или среднемесячного дохода льготизируемых категорий населения; 5) покупательная способность экономии на налогах (отношение ее суммы к стоимости минимальной потребительской корзины).</p> <p>2. <u>Критерии</u> – положительная или неснижающаяся динамика роста социальных расходов организаций и сегментов социальной сферы. <u>Показатели:</u> 1) индексы роста натуральных и стоимостных показателей мониторинга; 2) процент фактического выполнения плановых (прогнозных) значений социальных показателей</p>	<p>1. <u>Критерии</u> – степень влияния налоговых расходов (потерь бюджета) от применения льгот на бюджетные доходы и дефицит бюджета. <u>Показатели:</u> 1) сумма потерь доходов бюджета (налоговых расходов) от применения налоговых льгот; 2) отношение (в процентах) сумм потерь (налоговых расходов) к общей сумме доходов бюджета: <math>K1 = ПБ/ДБ * 100 \%</math>; 3) отношение (в процентах) сумм потерь (налоговых расходов) к общей сумме расходов бюджета: <math>K2 = ПБ/РБ * 100 \%</math>; 4) отношение (в процентах) сумм потерь (налоговых расходов) к общей сумме дефицита бюджета: <math>K3 = ПБ/ДефБ * 100 \%</math>; 5) изменение дефицита бюджета (в процентах к общей сумме его доходов) с учетом льгот по сравнению с дефицитом без учета льгот: <math>DДефБ = (ДефБл - ДефБбл)/ДБ * 100 \%</math>.</p> <p>2. <u>Критерии</u> – экономическая целесообразность льгот для государства (бюджета). <u>Показатели:</u> 1) коэффициент соотношения темпов анализируемых социальных расходов организаций и темпов налоговых расходов (бюджетных потерь) от льгот: <math>K4 = Тср/Тнр</math>; 2) коэффициент соотношения темпов анализируемых сегментов социальной сферы и темпов налоговых расходов (бюджетных потерь) от льгот</p>

**Оценка инвестиционных налоговых льгот.** Учитывая целевую инвестиционную направленность этой группы льгот, основными критериями их результативности являются существенность для налогоплательщиков (значимость как источника финансирования инвестиций) и повышение инвестиционной активности. Первый критерий непосредственно влияет на второй, определяя степень заинтересованности налогоплательщика в использовании права на эти льготы. Показателями существенности (значимости) налоговых льгот для налогоплательщиков могут быть процентное отношение их абсолютных сумм (сумм соответствующих налоговых расходов бюджета) к сумме собственных источников финансирования инвестиций организаций (амортизации и прибыли) и (или) к сумме капитальных вложений.

На наш взгляд, существенными можно считать значения этих показателей, превышающие 20 % и 15 % соответственно (второй показатель ниже, поскольку для финансирования капитальных вложений могут привлекаться также заемные средства). Показателями другого критерия результативности – повышение инвестиционной активности – являются прирост фактических объемов капитальных вложений и темпы их роста за анализируемый период и (или) по сравнению с плановыми (прогнозными) значениями этих показателей. Неснижающаяся или положительная их динамика будет свидетельствовать о результативности инвестиционных налоговых льгот, и наоборот.

Критерием эффективности результативных инвестиционных налоговых льгот является их экономическая эффективность как косвенного бюджетного финансирования инвестиций. Эффективность этих льгот может определяться показателем отношения (в процентах) объема прироста капитальных вложений к сумме налоговых расходов (потерь бюджета), вызванных применением инвестиционных налоговых

льгот. Учитывая, что такие результативные льготы должны дать эффект прироста в ближайшем будущем налоговых поступлений в бюджетную систему НДС, налога на прибыль, налогов на имущество, налогов за пользование природными ресурсами и других обязательных платежей, налоговые расходы (потери) от применения инвестиционных льгот, следует определять как разницу между общей суммой этих льгот (потерь) и суммой названного прироста налоговых поступлений.

В качестве нормативного значения показателя эффективности инвестиционных налоговых льгот целесообразно принять среднюю фактическую рентабельность производства в экономике за мониторинговый период или нормативную рентабельность инвестиций, а в отношении отраслевых льгот – среднюю фактическую или нормативную рентабельность в отрасли (виде деятельности). Если по результатам оценки фактические значения эффективности инвестиционных налоговых льгот будут ниже нормативного уровня, то такие льготы следует считать неэффективными и их необходимо либо отменить, либо трансформировать.

**Оценка общих (общестимулирующих) налоговых льгот.** Результативность этих льгот можно оценить по показателям, характеризующим динамику объемов (натуральных или стоимостных) и темпов роста стимулируемых (поддерживаемых) видов деятельности, производств, отраслей и т. д. за мониторинговый период по факту и (или) по сравнению с планом (прогнозом) государственных органов или организаций. Решение о продлении срока действия общих льгот должно приниматься только при наличии положительной динамики названных показателей результативности, а решения об их отмене – при отрицательной динамике.

Эффективность результативных общих льгот можно оценить на основе показателей затратоемкости льгот в стоимостном

выражении и (или) в индексах, позволяющих определить, во что обходятся льготы бюджетной системе. В первом случае эффективность рассчитывается как сумма соответствующих налоговых расходов или потерь бюджета на единицу прироста натурального показателя результата, во втором случае – как коэффициент, характеризующий соотношение прироста объемов деятельности или производства по стоимости и суммы соответствующих бюджетных потерь. Для принятия решений по результатам оценки эффективности обществулирующих налоговых льгот, исходя из показателя затратноемкости в денежной оценке на единицу прироста натурального объема производства (деятельности), требуется разработка государственными финансо-

выми органами его предельных значений, превышение которых недопустимо. В отношении второго показателя – коэффициента затратноемкости, эффективным можно считать его значение большее или равное единице, и наоборот.

Предложенным выше значениям показателей  $K_i$  необходимо установить критерияльные (предельные) уровни этих показателей, выше (ниже) которых они не должны подниматься (опускаться) [1, 2]. Тогда собственно мониторинг налоговых льгот сводится к расчету и анализу этих показателей и выявлению отклонений от установленных предельных значений; по результатам этого процесса принимаются соответствующие решения об отмене или трансформации и пролонгации налоговых льгот.

Таблица 2

Критерии и показатели оценки результативности и эффективности инвестиционных налоговых льгот

Результативность	Эффективность
<p><u>Критерии</u> – существенность льгот для налогоплательщиков как источника финансирования капитальных вложений и повышение инвестиционной активности бизнеса.</p> <p><u>Показатели:</u></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) отношение (в процентах) сумм льгот (налоговых расходов) к сумме собственных источников финансирования капитальных вложений организаций;</li> <li>2) отношение (в процентах) сумм льгот (налоговых расходов) к сумме капитальных вложений;</li> <li>3) прирост (снижение) фактических объемов капитальных вложений за анализируемый период;</li> <li>4) изменение темпов роста (снижения) капитальных вложений за анализируемый период;</li> <li>5) прирост темпов роста (снижения) фактических объемов капитальных вложений по сравнению с их плановыми (прогнозными) значениями;</li> <li>6) изменение темпов роста (снижения) фактических объемов капитальных вложений по сравнению с их плановыми (прогнозными) значениями</li> </ol>	<p><u>Критерии</u> – экономическая эффективность льгот как формы косвенного бюджетного финансирования бизнеса.</p> <p><u>Показатели:</u></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) сумма потерь бюджета (налоговых расходов), вызванных применением льгот, как разница между общей суммой этих потерь (льгот) и суммой прироста налоговых поступлений в бюджет:  <math>\Delta ПБл = ОПБ - \Delta НП</math>;</li> <li>2) отношение (в процентах) объема прироста капитальных вложений к сумме потерь бюджета (налоговых расходов), вызванных применением льгот</li> </ol>

Критерии и показатели оценки результативности и эффективности общих (общестимулирующих) налоговых льгот

Результативность	Эффективность
<p><u>Критерии</u> – положительная динамика объемов и темпов роста деятельности, производств и отраслей.</p> <p><u>Показатели:</u></p> <p>1) прирост (снижение) фактических натуральных и стоимостных объемов роста (снижения) стимулируемых объектов за анализируемый период;</p> <p>2) прирост (снижение) темпов изменения натуральных и стоимостных объемов роста (снижения) стимулируемых объектов за анализируемый период;</p> <p>3) изменение (прирост, снижение) фактических натуральных и стоимостных объемов стимулируемых объектов по сравнению с их плановыми (прогнозными) значениями;</p> <p>4) прирост (снижение) темпов изменения натуральных и стоимостных объемов роста (снижения) стимулируемых объектов по сравнению с их плановыми (прогнозными) значениями</p>	<p><u>Критерии</u> – затратноёмкость льгот для бюджетной системы в денежном выражении и (или) индексах.</p> <p><u>Показатели:</u></p> <p>1) отношение прироста (снижения) показателя результата в натуральном выражении к сумме потерь бюджета (налоговых расходов), то есть затратноёмкость в денежном выражении на единицу прироста натурального показателя;</p> <p>2) отношение прироста (снижения) результирующего показателя в стоимостном выражении к сумме соответствующих потерь бюджета (налоговых расходов) или коэффициент затратноёмкости в индексах</p>

#### Список использованных источников

1. Казак А.Ю., Слепухина Ю.Э. Современные методы оценки проектных рисков: традиции и инновации // Вестник УрФУ. Серия экономика и управление. 2013. № 2.
2. Казак А.Ю., Слепухина Ю.Э. Риски, связанные с реформированием национальной системы образования: проблемы оценки и управления // Фундаментальные исследования. 2013. № 6.
3. Финансы и кредит : учебник / под ред. А.Ю. Казака. Екатеринбург: Изд. дом «ЯВА», 1996.
4. Налоговые льготы. Теория и практика применения : монография / под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014.