

А. М. Соколовська

доктор економічних наук, професор, завідувач
відділення фінансової політики та розвитку
податкової системи НДФІ ДННУ "Академія
фінансового управління", Київ, Україна,
sokolovska_alla@ukr.net
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-1022-8215>

Л. Б. Райнова

кандидат економічних наук, старший
науковий співробітник відділу податкової
системи НДФІ ДННУ "Академія фінансового
управління", Київ, Україна, lrainova@ukr.net
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-8275-3094>

НАЙКРАЩІ ПРАКТИКИ ЗВІТУВАННЯ ПРО ПОДАТКОВІ ВИТРАТИ ТА НЕОБХІДНІСТЬ ЇХ ЗАПРОВАДЖЕННЯ В УКРАЇНІ

Анотація. *Вступ.* Важливим етапом упровадження концепції податкових витрат у бюджетний процес є підготовка й оприлюднення звітів про ці витрати, від якості котрих значною мірою залежить результативність їх використання у процесі бюджетного управління.

Проблематика. В умовах відсутності єдиного формату звітів про податкові витрати існують суттєві відмінності в їхній якості в різних країнах світу, що свідчать про необхідність їх покращання у більшості країн. Незважаючи на те, що конкретні завдання, котрі розв'язуються у процесі вдосконалення звітності, в кожній країні є різними, його орієнтирами можуть бути вимоги, що ґрунтуються на узагальненні найкращого досвіду звітування про податкові витрати у країнах ОЕСР.

Мета – оцінка звітів про податкові пільги, котрі є втратами доходів бюджету, в Україні в контексті стандартів найкращої практики звітування та визначення напрямів їх удосконалення.

Методи. Використано загальнонаукові методи пізнання: компаративного та структурно-функціонального аналізу; критичного аналізу, аналогій та теоретичного узагальнення.

Результати. За наслідками аналізу звітів про податкові пільги в Україні встановлено, що як за назвою, так і за форматом (подання звітів лише у формі таблиць і відсутність текстової, аналітичної частини) та повнотою (брак інформації щодо багатьох якісних вимірів податкових витрат – їх типу, цілі, бенефіціарів, методу оцінки тощо, а також ретроспективних та прогнозних оцінок їхньої вартості) вони не відповідають стандартам найкращої практики звітування, є недостатньо інформативними, що звужує можливості їх використання у процесі бюджетного управління та свідчить про необхідність поетапного поліпшення.

Висновки. Обґрунтовано пропозиції щодо вдосконалення звітів про податкові витрати в Україні: на першому етапі – шляхом підготовки текстової частини звіту, а також наповнення його табличної частини та довідників податкових пільг якісною інформацією; на другому етапі – через відображення у звітах інформації щодо джерел даних і методу оцінювання вартості кожної податкової витрати, а також розширення часового діапазону наданих даних на основі включення до звітів ретроспективних та прогнозних оцінок податкових витрат.

Ключові слова: звіт про податкові витрати, стандарти найкращої практики звітування, особливості звітування в різних країнах, напрями покращання звітування про податкові витрати.

Літ. 18.

Alla Sokolovska

Dr. Sc. (Economics), Professor, SESE "The Academy of Financial Management", Kyiv, Ukraine,

sokolovska_alla@ukr.net

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-1022-8215>

Larisa Rainova

Ph. D. (Economics), SESE "The Academy of Financial Management", Kyiv, Ukraine,

lrainova@ukr.net

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-8275-3094>

BEST PRACTICES OF TAX EXPENDITURE REPORTING AND THE NEED FOR THEIR IMPLEMENTATION IN UKRAINE

Abstract. *Introduction.* An important stage in the implementation of the concept of tax expenditures in the budget process is the preparation and publication of reports on tax expenditures, the quality of which largely determines the effectiveness of their use in the process of budget management.

Problem Statement. In the absence of a single format of reports on tax expenditures, there are significant differences in their quality in different countries of the world, which indicate the need to improve them in most countries. Despite the fact that the specific tasks to be solved in the process of improving the reporting in each country are different, the requirements based on the generalization of the best practices of tax expenditures reporting in the OECD countries can be used as guidelines.

Purpose. The article is to assess reports on tax benefits, which are losses of budget revenues in Ukraine in the context of best reporting practice standards and to identify directions for their improvement.

Methods. General scientific methods of cognition were used: comparative and structural-functional analysis; critical analysis, analogies and theoretical generalization.

Results. Based on the results of the analysis of reports on tax benefits in Ukraine, it was established that both in name and format (submission of reports only in the form of tables and the absence of textual, analytical part) and completeness (absence of information in the reports on many qualitative dimensions of tax expenditures – their type, policy objectives, beneficiaries, estimation method, etc. as well as retrospective and forecast estimates of their value) they do not meet the standards of best reporting practice, are not sufficiently informative, which narrows the possibilities of their use in the process of budget management and indicates the need for their gradual improvement.

Conclusions. Proposals for improving the reports on tax expenditures in Ukraine are substantiated: at the first stage, by preparing the textual part of the report, as well as filling its tabular part and Directories of tax benefits with quality information; at the second stage – by reflecting in the reports information on data sources and methods of estimating the cost of each tax expenditure, as well as expanding the time range of the data provided on the basis of including retrospective and forecast estimates of tax expenditures in the reports.

Keywords: tax expenditure report, standards of the best reporting practice, peculiarities of reporting in different countries, directions for improvement of reporting on tax expenditure.

JEL classification: G18, H21, H25, H30.

Вступ. Важливим етапом упровадження концепції податкових витрат у бюджетний процес є підготовка й оприлюднення звітів про податкові витрати, від якості котрих значною мірою залежить результативність процесу їх імплементації. Звіт про податкові витрати є одним із інструментів бюджетного управління, що дає змогу розв'язати низку завдань, передусім створити передумови для контролю за витратами, що здійснюються через податкову систему, надати інформацію громадськості про їхній вплив на доходи бюджету, підвищити рівень фіскальної прозорості. Оскільки подат-

кові витрати призводять до зниження доходів бюджету, їх облік необхідний для прогнозування державних доходів, що є значущим етапом бюджетного процесу. Крім того, оприлюднення податкових витрат може дати поштовх до їх перегляду й удосконалення податкової системи. Нарешті, формування та подання інформації про податкові витрати демонструє відповідальність держави за вибір та дії у сфері використання суспільних коштів. Зважаючи на викладене, серед науковців та практиків досягнуто широкий консенсус щодо необхідності вдосконалення звітності про податкові витрати в багатьох країнах світу. Визначено й підходи до такого вдосконалення – на основі упровадження найкращих практик звітування.

Аналіз досліджень і постановка проблеми. Вимоги до підготовки звітності про податкові витрати, сформульовані з урахуванням передових практик і орієнтовані на забезпечення “повної реалізації прозорості в бюджетно-податковій сфері”, аналізуються в багатьох джерелах [1–8]. Найдетальніше узагальнення передової практики звітності про податкові витрати безпосередньо включене до звіту про податкові витрати Колумбії за 2021 р. Ця практика передбачає:

- визначення на законодавчому рівні необхідності інтеграції звітів про податкові витрати в бюджетний процес;
- в ідеалі щорічне звітування про податкові витрати;
- чітке визначення й обґрунтування у звіті про податкові витрати (або в супровідному методологічному додатку чи довідковому документі) вибору базової структури податкової системи;
- детальний опис (у складі основної частини звіту чи додатка) методу оцінки податкових витрат;
- групування нормативних положень за різними параметрами: типом податку, функціональним спрямуванням, метою політики, цільової групою бенефіціарів тощо;
- посилання на правову норму для кожної статті податкових витрат;
- можливість включення до звіту загальної суми податкових витрат у відсотках до ВВП та/або у відсотках до загальних податкових надходжень, попри відмінності у практиці країн відносно зазначеного аспекту звітування та недоліки, пов’язані з такими оцінками¹;
- ранжування податкових витрат за їх вартістю або складений іншим чином перелік ключових податкових витрат, котрий може зорієнтувати користувачів щодо основних положень, із застосуванням яких пов’язані найбільші за обсягами втрати бюджетних надходжень;

¹ Ідеться про те, що підсумовування податкових витрат може вводити в оману, оскільки при цьому не враховується спільний вплив на втрачений дохід різного роду взаємодій і взаємозв’язків між нормативними положеннями. Хоч одержану таким чином суму податкових витрат не можна тлумачити лише як втрату доходів, вона, проте, надає уявлення про загальну їх величину в податковій системі країни, котру можна буде з часом переглянути. Крім того, динаміка суми податкових витрат у певній країні може бути інформативною, якщо базова структура податкової системи не змінюється протягом кількох років, що не завжди відбувається на практиці.

- відображення у звіті всіх податкових витрат, незалежно від того, чи вимірювались вони; при цьому вартість певних витрат може не повідомлятися через відсутність даних або непропорційно високу вартість оцінки порівняно з їх величиною;
- за можливості надання інформації про вплив податкових витрат на розподіл доходів, а також аналіз достовірності оцінок [9, с. 47–48].

На підставі уявлень про те, якими мають бути звіти про податкові витрати, що відповідають стандартам найкращої практики звітування, визначено ключові параметри, за котрими можна оцінити якість звітів [10–12], і здійснено таку оцінку для звітів 43 країн G20 і Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР). Основні параметри, за якими оцінювались звіти цих країн, охоплюють:

- загальні відомості (рік останнього звіту / мова / формат / джерело даних або відповідальна за це установа);
- правовий вимір (законодавча вимога щодо надання звітності / інтеграція до бюджетного процесу / нормативне посилення на кожну статтю податкових витрат);
- визначення (еталона й податкових витрат)¹;
- часовий вимір (періодичність звітування / рік публікації першого звіту / рік, з якого доступні оцінки податкових витрат / ретроспективні оцінки / прогнозні оцінки² / часові рамки податкових витрат);
- оцінку вартості (метод оцінки / загальна кількість ідентифікованих та оцінених податкових витрат / поріг оцінки);
- опис (детальний опис кожної статті податкових витрат);
- класифікацію;
- оцінку результативності та ефективності;
- іншу інформацію [12].

Проведене А. Редондою та Т. Нойбігом у контексті цих параметрів оцінювання якості звітів про податкові витрати країн G20 та ОЕСР показало, що в багатьох із них звіти істотно відстають від того, що передбачено передовою практикою. Зокрема, лише 17 із 35 країн, котрі звітують про податкові витрати³, надають юридичні посилання на кожне або деякі з положень; звіти тільки 20 країн містять детальний опис усіх податкових витрат; низка країн надають оцінки вартості для невеликого числа статей податкових витрат (наприклад, звіти Естонії, Нової Зеландії та Південної Африки містять оцінки для 30 і менше статей податкових витрат) або лише

¹ Оцінювались наявність визначень, їх повнота та підхід до ідентифікації податкових витрат – на основі переліку їх форм чи як відхилення від визначеного еталона.

² Країни можуть надавати інформацію/оцінки лише за рік, коли було опубліковано звіт (t), а також включати ретроспективний компонент, що містить оцінки за деякі попередні роки ($t - i$), та прогнозні оцінки ($t + i$).

³ Вісім країн (Китай, Чеська Республіка, Індонезія, Японія, Люксембург, росія, Саудівська Аравія та Словенія) із 43, звіти яких оцінювалися, не повідомляли про податкові витрати протягом останніх десяти років.

агреговані оцінки (Ісландія й Португалія); звіти 25 країн містять попередні оцінки вартості податкових витрат і тільки 15 – прогнози на майбутні роки; лише 10 країн надають інформацію про часові рамки кожної податкової витрати [12]. Навіть країни, чия звітність найбільшою мірою наближається до стандартів найкращої практики, мають невирішені проблеми, а відтак, і значний потенціал для поліпшення національної звітності про податкові витрати.

Отже, в умовах відсутності єдиного формату звітів про податкові витрати існують суттєві відмінності в їхній якості в різних країнах світу, що свідчать про необхідність їх покращання у більшості країн. Незважаючи на те, що конкретні завдання, котрі розв'язуються у процесі вдосконалення звітності, в кожній країні є різними, його орієнтирами можуть бути вимоги, котрі ґрунтуються на узагальненні найкращого досвіду звітування про податкові витрати в країнах ОЕСР.

Метою статті є оцінка звітів про податкові пільги, що є втратами доходів бюджету, в Україні в контексті стандартів найкращої практики звітування та визначення напрямів їх удосконалення.

При цьому об'єктом нашого аналізу будуть не інституційні вимоги до звітів, котрі ми вже розглядали [13], а вимоги до їх змісту і структури. Відтак, за наслідками аналізу ми хочемо отримати відповіді на питання не лише про те, якими мають бути структурні елементи звіту, що наближається до стандартів найкращої практики звітування про податкові витрати, а й те, які з них є найважливішими й, відповідно, пріоритетними для впровадження на різних етапах (оскільки в Україні, швидше за все, їх доведеться впроваджувати поступово), а також те, які існують підходи до наповнення цих структурних елементів змістом. Для відповіді на всі ці питання, крім визначення стандартів найкращої практики звітування про податкові витрати, ми проаналізували також звіти про податкові витрати у двох розвинутих країнах – Канаді і США, що характеризуються різним ступенем наближення до стандартів передової практики.

Методи дослідження. Дослідження проведено з використанням загальнонаукових методів пізнання: компаративного й структурно-функціонального аналізу – для порівняння звітів про податкові витрати в Канаді та США та їх дослідження в контексті стандартів найкращої практики звітування; критичного аналізу стану наповнення якісною і кількісною інформацією довідників і звітів про податкові пільги в Україні; аналогій та теоретичного узагальнення – для визначення напрямів покращання звітування про податкові витрати в Україні.

Результати дослідження. Національні звіти про податкові витрати Канади і США суттєво відрізняються не лише за назвою, а й за обсягом та змістом (вставка 1). Проте нас найбільше цікавить, які структурні елементи, що відповідають стандартам найкращої практики звітування, представлені в обох звітах, а також те, як відрізняються підходи до їх висвітлення (визначення та розкриття змісту).

Вставка 1. Структура звітів про податкові витрати в Канаді та США

Канада	США
Звіт про федеральні податкові витрати – концепції, розрахунки та оцінки (Report on Federal Tax Expenditures – Concepts, Estimates and Evaluations 2021). 417 с.	Звіт про податкові витрати: 2022 фінансовий рік (Tax Expenditures Report: FY 2022). 36 с.
Передмова. Вступ. Частина 1. Податкові витрати та базова структура податкової системи: концепції та методології оцінки. Вступ. Податкові витрати та базова структура податкової системи. Розрахунок оцінок і прогнозів податкових витрат. Інтерпретація оцінок та прогнозів. Гендерний аналіз плюс. Додаткові ресурси. Додаток – Оцінка вартості відстрочень у сплаті податків, прискореної амортизації та інших часових преференцій. Частина 2. Оцінки і прогнози податкових витрат. Вступ. Оцінки та прогнози. Податкові витрати на підтримку сектору викопних видів палива. Вихідні статистичні дані. Зміни в податкових витратах порівняно з даними звіту за 2020 р. Частина 3. Опис податкових витрат. Вступ. Додаткова інформація про відповідні державні програми за напрямками. Частина 4. Податкові оцінки та дослідницькі звіти. Наскільки чутливі витрати на НДДКР до податкових стимулів. Гендерний аналіз плюс заходів, що стосуються федерального податку на доходи фізичних осіб: вплив чинників ідентичності, окрім статі. Податкові вирахування по догляду за дитиною: профіль бенефіціарів	Податкові витрати. Податкові витрати з податку на доходи. Оцінки податкових витрат. Інтерпретація оцінок податкових витрат. Оцінки приведеної вартості. Базова структура податкової системи. Опис статей податкових витрат із податку на доходи. Таблиця 1. Оцінки загальних податкових витрат з податків на доходи за 2021–2031 фінансові роки (млн дол.). Таблиця 2а. Оцінки загальних податкових витрат з податку на доходи корпорацій за 2021–2031 фінансові роки (млн дол.). Таблиця 2б. Оцінки загальних податкових витрат з податку на доходи фізичних осіб за 2021–2031 фінансові роки (млн дол.). Таблиця 3. Витрати з податків на доходи, поділені за загальними показниками прогнозного впливу на доходи за 2020–2029 фінансові роки (млн дол.). Таблиця 4. Приведена вартість окремих статей податкових витрат щодо діяльності в 2019 календарному році (млн дол.)

Складено авторами.

Аналіз показав, що обидва звіти містять такі елементи.

1. Визначення базової (в ширшому розумінні – еталонної) податкової системи і податкових витрат.

Податкові витрати в обох країнах визначаються з використанням як “прямого” методу – шляхом перерахування їх конкретних форм – звільнень, відстрочень, податкових кредитів, пільгових податкових ставок, так і “непрямого” методу, відповідно до якого податкові витрати встановлюються лише на основі визначення базової податкової системи. Проте якщо у США податковими витратами вважаються тільки ті відхилення від базової податкової системи, котрі можна розглядати як “альтернативу іншим політичним інструментам, таким як бюджетні витрати або програми регулювання”, то в Канаді застосовується ширший підхід, згідно з яким податкові витрати охоплюють також заходи, що не можуть вважатися “замінниками прямих програм витрат” (вставка 2).

Вставка 2. Основні положення звітів про податкові витрати Канади і США

Звіт про податкові витрати Канади	Звіт про податкові витрати США
<i>Визначення базової податкової системи</i>	
Використовується широкий підхід, згідно з яким базова податкова структура характеризує лише найфундаментальніші аспекти податкової системи. Елементи базової податкової системи включають базову одиницю та період оподаткування, податкову базу й структуру податкових ставок серед інших ознак. Певні податкові домовленості з провінційними та територіальними органами влади також відображені в базовій податковій системі	Для ідентифікації та оцінки податкових витрат застосовуються дві базові концепції структури податку – нормальної (normal tax baseline) та референтної (reference tax law baseline), тобто такої, що відображає чинне податкове законодавство. Нормальна структура оподаткування базується на практичному варіанті податку на сукупний дохід, котрий визначає дохід як суму споживання та зміни чистого багатства за певний період. Нормальна структура оподаткування дозволяє особисті винятки, стандартне вирахування та вирахування витрат, здійснених під час отримання доходу. Референтна структура податку також базується на сукупному податку на дохід, але є ближчою до чинного законодавства. Референтне податкове законодавство: податкові витрати обмежуються особливими винятками із загальних правил оподаткування, які виконують функції, аналогічні програмам витрат
<i>Визначення податкових витрат</i>	
Податкову систему можна використовувати для досягнення цілей державної політики шляхом застосування конкретних заходів, таких як пільгові податкові ставки, звільнення, вирахування, відстрочення та податкові кредити. Ці заходи часто називають “податковими витратами”, оскільки вони використовуються для досягнення мети політики, котра відхиляється від основної функції податкової системи, ціною менших податкових надходжень. У звіті прийнято широке визначення поняття податкових витрат і надано інформацію про широкий спектр федеральних податкових заходів, які вважаються такими, що відхиляються від “еталонної” податкової структури. Цей підхід забезпечує більшу прозорість, розкриваючи інформацію про широкий спектр податкових заходів, включно із заходами, які не можуть вважатися податковими преференціями або заміниками прямих програм витрат	Податкові витрати – втрати доходів, пов’язані з положеннями федерального податкового законодавства, які дозволяють спеціальне виключення, звільнення або вирахування з валового доходу або передбачають спеціальний кредит, пільгову ставку податку чи відстрочення податку; ці винятки можна розглядати як альтернативу іншим політичним інструментам, таким як витрати або програми регулювання
<i>Податкові заходи, включені до звіту</i>	
Крім інформації про податкові витрати, звіт містить інформацію про низку заходів, які можна вважати частиною базової системи оподаткування, а також податкові кредити, що підлягають відшкодуванню, котрі класифікуються як трансфертні платежі	Звіт містить інформацію про податкові витрати, а також податкові положення, які вважаються податковими витратами згідно з нормальною структурою оподаткування, проте не вважаються такими згідно з референтною структурою і позначаються у звіті як податкові витрати за “звичайним методом оподаткування” (normal tax method). У звіті про податкові витрати США міститься сім таких положень, у т. ч.:

Звіт про податкові витрати Канади	Звіт про податкові витрати США
	знижена ставка податку на активний дохід контрольованих іноземних корпорацій; витрати на дослідження та експерименти; амортизація будівель, крім орендованого житла, тощо
<i>Розрахунок податкових витрат</i>	
Величина податкових витрат розраховується шляхом оцінки доходів, від яких федеральний уряд відмовляється в результаті запровадження цього заходу. Це передбачає порівняння суми фактично зібраних доходів із сумою доходів, котрі були б зібрані за відсутності заходу, з урахуванням будь-яких змін у правах, реалізація яких включає перевірку рівня доходів, та за припущення, що всі інші умови залишаються незмінними	У текстовій частині звіту (підрозділ "Оцінки податкових витрат") не вказується метод розрахунку вартості податкових витрат. Надається лише загальна характеристика інформації, що наводиться в таблицях наприкінці звіту. Зокрема зазначено, що загальний ефект надходжень податкових витрат за 2020–2030 фінансові роки відображено відповідно до функціональних категорій бюджету в таблиці 1. Таблиці 2A та 2B повідомляють про відповідні податкові витрати, які виникають у зв'язку з персональним та корпоративним податками на доходи. У таблиці 3 наведено ранжування основних податкових витрат за розміром ефекту їх прогнозного впливу на доходи
<i>Моделі, застосовувані для оцінки та прогнозування податкових витрат</i>	
Для більшості витрат з податку на доходи втрачені доходи оцінюються за допомогою мікроімітаційного моделювання, що дає змогу обчислювати податкові надходження та перевірені доходи (у випадку фізичних осіб) із певними податковими витратами і без них для кожного платника податків	Інформація про застосовувані моделі не наводиться
<i>Можливість включення до звіту не оцінених податкових витрат</i>	
Точні кількісні оцінки надано не для всіх описаних у звіті статей податкових витрат. У випадках, коли втрати доходів бюджету від надання податкових пільг становлять у річному обчисленні менше 500 тис. канадських доларів, такі суми позначаються літерою "S" (від англ. small); оскільки ці суми вважаються малими, їх кількісна оцінка не надається. Для окремих статей податкових витрат оцінки не публікуються з міркувань конфіденційності (позначаються літерою "X"). Із наведених у звіті 212 податкових заходів оцінені становлять 150. Із 62 заходів, кількісні оцінки щодо яких не наводяться, 9 – це ті, чия вартість менша від 500 тис. канадських доларів, а 4 – не оприлюднюються з міркувань конфіденційності. Включення до звіту пунктів, для яких оцінки та прогнози не наводяться, відображає намір надати інформацію про заходи, котрі є частиною податкової системи, навіть якщо не завжди можливо визначити їхній фінансовий вплив	Всі 164 податкових заходи, наведені у звіті, оцінено

Складено за: Tax Expenditures. Reporting. FY 1996 – FY 2023 / U.S. Department of the Treasury. URL: <https://home.treasury.gov/policy-issues/tax-policy/tax-expenditures>; Report on Federal Tax Expenditures – Concepts, Estimates and Evaluations 2021 / Department of Finance Canada. 2021. URL: <https://www.canada.ca/en/department-finance/services/publications/federal-tax-expenditures/2021.html>.

Щодо визначення базової податкової системи, то у звіті США наголошується на концепціях, покладених в основу визначення, та її окремих складових, тоді як у звіті Канади вказується лише те, що базова структура характеризує найфундаментальніші аспекти податкової системи, а увага акцентується на її елементах. Саме в контексті цих елементів описується еталонна податкова система для податків на доходи фізичних осіб і підприємств, а також податку на товари та послуги.

2. Підходи до розрахунку податкових витрат.

На відміну від звіту США, у звіті Канади наведено детальні дані щодо методологічних підходів та інформаційних джерел, котрі використовуються для обчислення вартості податкових витрат: методу розрахунку (метод втрачених доходів); моделей, застосовуваних для оцінки й прогнозування податкових витрат із податку на доходи фізичних осіб (мікроімітаційна модель податку на доходи фізичних осіб (модель T1) Міністерства фінансів Канади) та податку на прибуток підприємств (мікроімітаційна модель податку на прибуток підприємств (модель T2) Міністерства фінансів Канади); підходів до оцінки вартості податкових витрат із податку на товари та послуги. Щодо останнього зазначається, що вартість більшості знижок з податку на товари та послуги оцінюється з використанням адміністративних даних, отриманих від Канадського агентства доходів, а вартість звільнень від податку та положень про нульову ставку – за допомогою імітаційної моделі податку на товари та послуги Департаменту фінансів Канади, яка спирається на дані Канадської системи національних рахунків Статистичного управління Канади. Вартість інших витрат із податку на товари та послуги визначається або з адміністративних даних, або з інших додаткових даних з різних джерел (наприклад, Public Accounts of Canada).

Незважаючи на відмінності у висвітленні методів та моделей оцінювання й прогнозування податкових витрат, обидва звіти містять як ретроспективні, так і прогнозні їх оцінки: у звіті США вони наводяться за 11 років, у звіті Канади – за вісім.

3. Інтерпретація оцінок.

У цій структурній частині звіту в обох країнах описується ряд застережень, що стосуються інтерпретації оцінок податкових витрат, які не враховують: поведінкових реакцій; потенційного впливу окремих податкових витрат на загальний рівень економічної діяльності, а отже, й на сукупні податкові надходження; послідовних змін урядової політики, котрі можуть супроводжувати скасування певного податкового заходу; взаємодії податкових витрат. Як наслідок, робиться висновок, що оцінки індивідуальних податкових витрат, наведені у звітах, не обов'язково дорівнюють збільшенню федеральних надходжень, котре стало б результатом скасування цих спеціальних податкових положень.

4. Зміни в податкових витратах, які відбулися після видання останнього звіту.

В обох звітах описуються нові податкові пільги, запроваджені після оприлюднення останнього звіту. Проте якщо у звіті США надається лише їх

перелік, то у звіті Канади – доволі детальний опис, а також очікуваний вплив на податкові витрати.

5. Опис кожної податкової витрати.

В обох звітах наведено опис усіх податкових витрат, проте його інформативність у США і Канаді суттєво різниться. У звіті США описується лише зміст кожної податкової витрати. При цьому останні згруповані за певними бюджетними напрямками: національна оборона; міжнародні відносини; загальна наука, космос і технології; природні ресурси та навколишнє середовище; сільське господарство; торгівля та ЖКГ тощо. Наприклад, податкова витрата під номером 75 описується так: “Прискорена амортизація машин і обладнання (звичайний метод оподаткування)¹. – Відповідно до комплексного податку на економічний дохід, витрати на придбання машин і обладнання капіталізуються й амортизуються з часом відповідно до зменшення економічної вартості майна внаслідок зносу або через моральне старіння. Це гарантує, що чистий дохід від власності оцінюється належним чином кожного року. Законодавство дозволяє амортизаційні відрахування, котрі прискорюються відносно економічної амортизації. Зокрема, до 2022 р. 100 % вартості придбання кваліфікованого майна підлягає негайному віднесенню на витрати; цей відсоток поступово зменшується до нуля до 2027 р. Положення Податкового кодексу про амортизацію є частиною референтного податкового законодавства і, отже, не призводять до податкових витрат згідно з референтним податковим законодавством. Навпаки, за нормальної базової структури оподаткування амортизаційні відрахування відображають оцінки економічної амортизації” [14].

У звіті про податкові витрати Канади кожен податковий захід (податкова витрата або елемент базової (еталонної) податкової системи) описується дуже детально, в окремій таблиці, де наводиться така інформація:

- *опис*: короткий опис ключових структурних особливостей;
- *тип податку*, до якого належить цей захід;
- *бенефіціари*: група платників податків (наприклад, сім’ї, пенсіонери, малі підприємства), котрі отримують вигоду від податкових витрат;
- *тип заходу*: звільнення; вирахування; податковий кредит; податкова знижка; пільгова податкова ставка; часова преференція, тобто захід, який дозволяє відстрочення сплати податку порівняно з базовим податковим режимом;
- *юридична довідка* (посилання на нормативно-правовий акт, яким регламентовано надання заходу): описує правові положення, що стосуються податкових витрат;
- *імплементація та останні зміни*: вказує дату або рік, коли податкові витрати були здійснені та стали ефективними; також повідомляється про основні останні події;

¹ Зазначене положення визнається податковою витратою згідно зі звичайним методом оподаткування (normal tax method).

- *ціль*: ціль, яка була офіційно заявлена урядом під час запровадження податкової витрати або пізніше. Якщо немає офіційної заяви, вказується ціль, котру на цей момент ставить податкова витрата. У звіті Канади цілі податкової системи класифіковано на внутрішні й зовнішні. До внутрішніх цілей належать: зменшення витрат на адміністрування або дотримання податкового законодавства; надання пільг за особливих обставин; оцінка податкових зобов'язань за багаторічний період; запобігання подвійному оподаткуванню; визнання недискреційних витрат (платоспроможність); визнання витрат, здійснених для отримання доходу від трудової діяльності; визнання витрат на освіту; сприяння справедливості податкової системи; забезпечення нейтрального податкового режиму в подібних ситуаціях; імплементація/виконання міжурядових податкових угод; виконання судового рішення. Інші цілі охоплюють: забезпечення підтримки доходів або податкових пільг; заохочення заощаджень; заохочення або залучення інвестицій; заохочення інвестицій в освіту; стимулювання зайнятості; підтримка конкурентоспроможності; підтримка ділової активності; досягнення економічної мети – інше; досягнення соціальної мети;
- *категорія*: вказує, чи є захід структурним або неструктурним. Структурний податковий захід – той, основна мета якого внутрішня для податкової системи. Неструктурним є захід, що ставить інші цілі. Якщо захід має і структурні, і неструктурні цілі, його класифікують на підставі оцінки того, який компонент переважає – структурний чи неструктурний. Податкові кредити, що підлягають відшкодуванню, розглядаються як прямі витрати для цілей державного обліку, і з цієї причини віднесені до окремої категорії;
- *причина, через яку захід не є складовою базової податкової системи*: вказує спосіб(способи), у котрий податкові витрати відхиляються від базової системи оподаткування. Заходи, що є частиною базової податкової системи, вказуються як такі;
- *об'єкт*: податкові витрати класифікуються за їх об'єктом. Ця класифікація надається виключно для презентаційних цілей і не призначена для відображення основних міркувань політики. Зокрема, у звіті передбачено такі об'єкти: мистецтво і культура; бізнес – землеробство та рибальство; бізнес – природні ресурси; бізнес – дослідження та розробки; бізнес – малі підприємства; бізнес – інше; пожертви, подарунки, благодійні та некомерційні організації; освіта; працевлаштування; навколишнє середовище; сім'ї та домогосподарства тощо;
- *код Канадської класифікації функцій уряду 2014 р. (Canadian Classification of Functions of Government, CCOFOG)*: вона використовується Статистичним управлінням Канади у звітності про державні фінанси, фіскальну й державну статистику. Ця класифікація є варіантом міжнародного стандарту функціональної класифікації витрат, розробленого ОЕСР для полегшення міжнародних порівнянь;

- *інші пов’язані державні програми*: надається довідкова інформація про програми витрат федерального уряду, які мають стосунок до сфери політики податкових витрат;
- *джерело даних*: вказується джерело даних, використаних для розрахунку оцінки та прогнозів податкових витрат;
- *метод оцінки*: короткий опис методу, застосованого для розрахунку оцінки податкових витрат;
- *метод прогнозування*: короткий опис методу, використаного для розрахунку прогнозних оцінок вартості податкових витрат;
- *кількість бенефіціарів*: інформація (за наявності) про кількість осіб, сімей, корпорацій чи інших організацій, які отримують вигоду від податкових витрат у вигляді зменшення чистого податку до сплати;
- *інформація про вартість податкових витрат* [15, с. 53–56].

Розглянемо приклади опису податкових витрат у звіті Канади (вставка 3), зокрема структурних податкових заходів та заходів, які визнаються елементами базової структури податкової системи. Наш вибір прикладів дає змогу проілюструвати специфіку звітування про податкові витрати в Канаді, котра полягає, по-перше, у тому, що структурні податкові заходи, які зазвичай вважаються елементами еталонної податкової системи, включаються до податкових витрат (що, очевидно, є одним із проявів “широкого” трактування останніх); по-друге, до звіту про податкові витрати входять і елементи еталонної (базової) податкової системи.

Вставка 3. Приклади опису податкових витрат у звіті Канади

Податковий захід: Звільнення від податку на товари та послуги для внутрішніх фінансових послуг	
Опис	У рамках податку на товари та послуги операції з надання фінансових послуг не оподатковуються. Однак постачальники фінансових послуг, такі як фінансові установи, не мають права на вхідний податковий кредит щодо витрат, здійснених у зв’язку зі сплатою податку на товари та послуги на придбані ресурси, що були використані для надання цих послуг. Як наслідок, споживачі фінансових послуг (наприклад, вкладники та позичальники) не є прямими суб’єктами оподаткування, а фінансові установи, котрі здійснюють звільнені від оподаткування поставки фінансових послуг, фактично розглядаються як кінцеві споживачі
Податок	Податок на товари та послуги
Бенефіціари	Споживачі фінансових послуг
Тип заходу	Звільнення
Юридична довідка	Частина VII Додатка V до Закону про акцизний податок. Закон про акцизний податок, розділ 123(1), визначення “фінансової послуги”
Імплементація та останні зміни	Цей захід діє з моменту запровадження податку на товари та послуги в 1991 р. У грудні 2009 р. до нього внесено зміни, які підтверджують, що певні послуги з управління інвестиціями, сприяння та управління кредитами не підпадають під звільнення (прес-реліз Міністерства фінансів Канади 2009-115, 14 грудня 2009 р.)

Продовження вставки 3

Ціль – категорія	Цей захід є визнанням того факту, що оскільки ціна фінансової послуги часто неявна і її важко визначити (наприклад, ціна послуг із залучення депозитів, що відображається у процентах, які виплачуються вкладникам, ціна послуг із кредитування, котрі включаються до процентів, що сплачуються позичальниками), оподаткування фінансових послуг послідовним і справедливим способом є складним (Податок на товари та послуги: технічний документ, серпень 1989 р.)
Ціль	Інша
Категорія	Структурний податковий захід
Причина, через яку цей захід не є складовою базової податкової системи	Звільнення від сплати податку на товари та послуги – відхилення від широко визначеної бази податку на додану вартість
Об'єкт	Бізнес – інше
Код CCOFOG 2014 ²	70499 – Економічні питання – Економічні питання, не віднесені до інших категорій
Інші пов'язані державні програми	Програми в межах повноважень Міністерства глобальних справ Канади, Служби державних послуг і закупівель Канади та агентств регіонального розвитку (серед інших федеральних організацій) також пропонують різну підтримку канадським підприємствам. Додаткову інформацію щодо відповідних державних програм наведено в таблиці наприкінці частини 3
Джерело даних	Немає даних
Метод оцінки	Оцінка відсутня
Метод прогнозування	Прогнозні оцінки відсутні
Число бенефіціарів	Немає даних

Інформація про вартість не надається.

<i>Податковий захід: Перенесення капітальних збитків на майбутні періоди</i>	
Опис	Чисті капітальні збитки можуть бути перенесені на три роки тому та на необмежений термін вперед для компенсації приросту капіталу інших років. Незважаючи на ці правила, чисті капітальні збитки, яких було зазначено в рік смерті платника податку, можуть бути віднесені на зменшення оподаткованого доходу в усіх формах за цей податковий рік та рік, що безпосередньо передує йому. Невикористані чисті капітальні збитки попередніх років, перенесені на рік смерті, також можуть бути вираховані з усіх видів доходу за цей податковий рік та рік, що безпосередньо передує йому
Податок	Персональний (включно з трастами ¹) і корпоративний податок на доходи
Бенефіціари	Індивідуальні й корпоративні інвестори

¹ У Канаді одиницею оподаткування персонального податку на доходи є фізична особа або траст, тоді як базовою одиницею оподаткування корпоративного податку на доходи є єдина корпорація як окрема юридична особа.

Тип заходу	Часова преференція
Юридична довідка	Закон про податок на доходи, підрозділи 111(1) і 111(2)
Імплементация та останні зміни	Запроваджено в бюджеті 1971 р. Норма набула чинності в 1972 р. та застосовувалась у наступних податкових роках. Бюджетом 1983 р. збільшено термін перенесення капітальних збитків з одного до трьох років
Ціль – категорія	Оцінка податкового зобов'язання впродовж багаторічного періоду
Ціль	Цей захід орієнтований на підтримку інвесторів шляхом зменшення ризику, пов'язаного з інвестиціями (Бюджет 1983 р.)
Категорія	Структурний податковий захід
Причина, через яку цей захід не є складовою базової податкової системи	Цей захід вважається частиною базової системи оподаткування, а тому не належить до податкових витрат
Об'єкт	Заощадження та інвестиції
Код ССОFOG 2014 ²	70499 – Економічні питання – Економічні питання, не віднесені до інших категорій
Інші пов'язані державні програми	Дані відсутні
Джерело даних	Персональний податок на доходи: Т1 – Декларація про персональний податок на доходи та пільги і Т3 – податок на доходи трастів, інформаційна декларація. Корпоративний податок на доходи: Т2 – Декларація про корпоративний податок на доходи
Метод оцінки	Персональний податок на доходи: мікроімітаційні моделі Т1 і Т3. Для фізичних осіб оцінка на певний рік становить податкові пільги, пов'язані з перенесенням на цей рік збитків, яких було зазнано за попередні роки, і вирахуванням збитків у рік смерті платника податків. Дані про збитки, перенесені на попередній рік, є недоступними. Для трастів оцінка на певний рік являє собою податкові пільги, пов'язані з перенесенням на цей рік збитків, яких було зазнано у попередні роки, а також перенесенням на цей рік збитків, котрих було зазнано в наступні роки. Дані щодо перенесених на минулі податкові періоди сум є попередніми. Корпоративний податок на доходи: оцінка на певний рік являє собою податкові пільги, пов'язані як з перенесенням на цей рік збитків, яких було зазнано за попередні роки, так і перенесенням на попередні роки збитків, котрих було зазнано в цьому році. Оцінка дорівнює сумі перенесених збитків, помноженій на ставку податку, що застосовується в році, в якому цих збитків були зазнано
Метод прогнозування	Персональний податок на доходи: мікроімітаційна модель Т1 у випадку фізичних осіб. Прогнози для трастів базуються на прогнозованому зростанні для фізичних осіб. Корпоративний податок на доходи: прогнозується, що вартість цього заходу зростатиме відповідно до оподатковуваного доходу корпорації
Число бенефіціарів	Близько 524 тис. фізичних осіб, 4,7 тис. трастів і 54,4 тис. корпорацій скористалися цим заходом у 2018 р. (не враховуючи лише фізичних осіб, які перенесли збитки тільки на минулі податкові періоди)

Інформація про вартість

Сума, млн дол.	2015	2016	2017	2018	2019 (прогноз)	2020 (прогноз)	2021 (прогноз)	2022 (прогноз)
Персональний податок на доходи								
Фізичні особи – перенесено на минулі податкові періоди	д.в.	д.в.	д.в.	д.в.	д.в.	д.в.	д.в.	д.в.
Фізичні особи – застосовано до поточного року	425	435	550	445	390	330	435	465
Трасти	1140	940	1240	715	790	945	1040	1154
Разом – персональний податок на доходи	д.в.	д.в.	д.в.	д.в.	д.в.	д.в.	д.в.	д.в.
Корпоративний податок на доходи								
Перенесено на минулі податкові періоди	325	260	170	355	175	265	260	260
Застосовується до поточного року	495	370	415	430	410	405	415	455
Разом – корпоративний податок на доходи	820	630	585	785	585	670	675	715
Разом	д.в.	д.в.	д.в.	д.в.	д.в.	д.в.	д.в.	д.в.

Примітка: д.в. – дані відсутні.

Джерело: Report on Federal Tax Expenditures – Concepts, Estimates and Evaluations 2021 / Department of Finance Canada. 2021. P. 95–96, 163. URL: <https://www.canada.ca/en/department-finance/services/publications/federal-tax-expenditures/2021.html>.

Проведений аналіз звітів про податкові витрати США і Канади показав, що звіт США не містить багатьох структурних елементів, що відповідають вимогам найкращої практики звітування, тоді як найбільше цим стандартам відповідає звіт Канади. Саме на нього ми орієнтувались, розробляючи пропозиції щодо вдосконалення звітності в Україні.

Може постати питання, чому варто орієнтуватися на найкращі практики звітування, адже не всі країни, навіть розвинуті, їх запровадили. По-перше, Україна має доволі тривалий досвід звітування про податкові витрати, не потрібно запроваджувати все “з нуля”, тож підвищення якості звітів не вимагатиме великих фінансових, трудових та інтелектуальних ресурсів. Це свідчить про можливість вже на теперішньому етапі зробити звіти якісними, інформативними й такими, що мають реальне практичне застосування, зокрема можуть використовуватись у процесі: а) консультацій і обговорення проекту бюджету в контексті пошуку джерел його наповнення, підвищення рівня збалансованості, забезпечення ефективного використання державних коштів; б) моніторингу тенденцій податкових витрат та аналізу їх впливу на економіку; в) забезпечення відповідальнішого ставлення до за-

провадження нових податкових пільг та створення передумов для їх перегляду. По-друге, підготовка якісних звітів про податкові витрати важлива також у контексті просування до ЄС (Директивою Ради ЄС 2011/85 “Промогои до бюджетних рамок держав-членів” передбачено необхідність публікації державами-членами детальної інформації про вплив податкових витрат на доходи [16]) та підвищення іміджу України як країни, що прагне відповідати міжнародним стандартам фіскальної прозорості. По-третє, в умовах післявоєнного відновлення одними з основних джерел збільшення податкових надходжень можуть стати перегляд системи податкових пільг і зменшення рівня тінізації економіки. Як важливий інструмент їх перегляду в усьому світі розглядають упровадження концепції податкових витрат у бюджетний процес, у т. ч. через підвищення якості звітів про такі витрати. Аналіз податкових витрат у взаємозв’язку з отриманими податковими надходженнями, прямими державними витратами й фіскальним дефіцитом дасть змогу сформулювати загальну стелю державних витрат у прийнятних межах, створить передумови для зниження рівня дефіциту бюджету.

Перш ніж визначити напрями удосконалення звітування в Україні, проаналізуємо його поточну систему.

Як відомо, в Україні складаються два види звітів – про податкові пільги, що є втратами доходів бюджету, і про інші податкові пільги. Вони формуються в розрізі кодів пільг та видів платежів, кодів пільг і видів платежів за кодами видів економічної діяльності, а також по регіонах України в розрізі податків та зборів.

У звітах про суми податкових пільг, що є втратами доходів бюджету, та про інші податкові пільги в розрізі кодів пільг і видів платежів представлено деталізовану інформацію за всіма податковими пільгами, тоді як у звітах, де інформація подається в розрізі кодів пільг і видів платежів за кодами видів економічної діяльності та по регіонах у розрізі податків та зборів, наводиться агрегована інформація щодо податкових пільг із податку на прибуток підприємств, ПДВ, акцизного податку з вітчизняних товарів, з імпортованих товарів та податку на майно.

У звітах, де інформація подається в розрізі кодів пільг та видів платежів, наводяться такі дані щодо кожної податкової пільги: податкова пільга – код; назва; кількість пільговиків (всього); кількість отриманих пільг (всього); сума податкових пільг (всього; державний бюджет; місцеві бюджети).

Обидва види звітів формуються на основі переліку податкових пільг, систематизованому у відповідних довідниках, – Довіднику податкових пільг, що є втратами доходів бюджету, і Довіднику інших податкових пільг. В обох довідниках інформація подається в такому розрізі: код пільги; зміст пільги; назва документа; номер документа; дата прийняття документа; початок дії пільги; кінець дії пільги; ознака цільового призначення; коментар.

Передусім привертає увагу позиція “кількість отриманих пільг” у звітах про податкові пільги, що наводиться поряд із позицією “кількість пільговиків”. У більшості випадків, згідно з наведеними даними, кількість пільгови-

ків і кількість отриманих пільг збігаються, і лише в окремих випадках кількість пільг є більшою, ніж кількість пільговиків. Чи означає це, що є такі економічні агенти (пільговики), котрі отримують не одну, а кілька пільг одного виду (за тим самим кодом)? Якщо так, то чому? Принаймні така інформація, наведена без пояснення, викликає лише запитання. Вона або повинна подаватися з коментарями, або цю позицію краще вилучити. До того ж зауважимо, що в жодній країні, звіти про податкові витрати котрих ми розглядали, не наводиться інформація про кількість податкових пільг/витрат. В усіх звітах є тільки інформація про кількість бенефіціарів (пільговиків), яка обов'язкова для надання у звітах, що подаються до Глобальної бази даних про податкові витрати¹.

У цілому структура звітів про податкові пільги в Україні є вкрай обмеженою й неінформативною. За такої структури звіти не виконують своєї основної функції – не роблять податкові витрати прозорими. Не дивно, що такі звіти не використовуються в бюджетному процесі, адже для не фахівців вони мало про що говорять.

Інформативнішими могли би бути довідники податкових пільг, де має наводитись інформація не лише про нормативний документ, яким запроваджено пільгу, а й про часові рамки її дії (дата запровадження й кінець використання), а також про ознаку цільового призначення та коментар. Проте, по-перше, абсолютно зайвим є розміщення інформації про нормативно-правове забезпечення запровадження пільги у трьох графах, що безпідставно збільшує обсяг документа. Її цілком можна подати в одній графі. По-друге, не зрозумілою є позиція довідника під назвою “ознака цільового призначення”, а також інформація, представлена у відповідній графі, де наводяться цифри “0” або “1”. По-третє, дуже доречно й необхідна позиція довідників під назвою “коментар”, проте у відповідній графі, де має міститися такий коментар, всюди вказано “null”. Отже, й довідники не виконують належним чином інформативної функції.

Однак і це ще не все. Порівняльний аналіз звітів про податкові витрати в Україні зі звітами інших країн, котрі наближаються чи відповідають стандартам найкращої практики звітування, свідчить про те, що основною їх відмінністю є відсутність в Україні текстової (аналітичної) частини звіту і зведення його лише до таблиць, де подається передусім кількісна й обмежена якісна інформація. Натомість звіти, наближені до стандартів найкращої практики, являють собою об'ємні документи, що включають не тільки таблиці, а й змістовну текстову частину.

¹ Звітність, що подається до Глобальної бази даних про податкові витрати, є стандартизованою за чітким переліком обов'язкових для заповнення категорій. Останні поділяються на кількісні (оцінка втрачених доходів та кількість бенефіціарів) і якісні (податкова база, до котрої застосовуються нормативні положення про податкові витрати; ціль політики, на яку орієнтовано надання податкових витрат; цільова група бенефіціарів, а також тип податкових витрат). Інші поля якісних даних не є обов'язковими, хоча й рекомендовані для заповнення в розрізі наданої по країні звітності; до них належать: метод оцінки податкових витрат; посилання на законодавство, на підставі якого ці витрати надаються; інформація щодо часових рамок їх застосування; функціональна або бюджетна категорія та ін. [17].

Для чого необхідна текстова частина? Фактично в ній викладаються методологічні засади звітування про податкові витрати в тій чи іншій країні. Необхідність їх оприлюднення зумовлена застосуванням різних підходів щодо цього в різних країнах, передусім відсутністю єдиної, загальновизначеної еталонної податкової системи, через що одне й те саме положення податкового законодавства у певній країні може трактуватись як податкова витрата, а в іншій – як елемент еталонної податкової структури. Крім того, оприлюднення методологічних засад формування звіту про податкові витрати підвищує довіру до нього стейкхолдерів усередині країни, а також створює підґрунтя для вдосконалення методології з часом (її оприлюднення може дати поштовх для дискусій щодо ідентифікації окремих елементів еталона чи податкових витрат).

Відтак, удосконалення звітування про податкові витрати в Україні має здійснюватись у двох напрямках: підготовки текстової частини звіту і зміни структури довідників і звітів (які наразі подаються у формі таблиць) про податкові пільги, що є втратами доходів бюджету, та про інші податкові пільги. Оскільки першим кроком на шляху підготовки текстової частини звіту про податкові витрати є визначення її структури, розглянемо перелік питань, які мають бути висвітлені в цій частині.

Як показав аналіз передової практики звітування про податкові витрати, а також звітів про податкові витрати Канади і США, обов'язковими структурними елементами звіту в Україні мають бути такі:

1. Визначення базової податкової системи й податкових витрат.
2. Висвітлення підходів до розрахунку податкових витрат.
3. Інтерпретація оцінок.
4. Аналіз змін у податкових витратах, які відбулися після підготовки останнього звіту (опис нових податкових пільг, а також інформація про скасовані пільги).

З метою підвищення аналітичної цінності звіту до нього можна включити також аналіз тенденцій у динаміці податкових витрат за останні п'ять років, у т. ч. у контексті таких показників, як частка податкових витрат (у цілому та в розрізі окремих податків) у відсотках до ВВП, частка податкових витрат у відсотках до загальної суми цих витрат, частка податкових витрат у загальних податкових надходженнях, частка податкових витрат, котру отримують основні групи бенефіціарів, у їх загальній сумі.

Згодом, із розширенням практики аналізу результативності й ефективності податкових витрат, у текстовій частині звіту можна буде висвітлювати результати таких досліджень.

Щодо детального опису кожної статті податкових витрат, то, на відміну від звіту Канади, де податкові витрати описуються в тексті звіту, ми можемо зберегти теперішню практику їх опису в довідниках і таблицях, наповнивши якісною інформацією. При цьому будемо виходити з того, що текстова частина звіту, а також довідники і таблична форма звітів разом утворюють звітність про податкові витрати.

Розглянемо зміни, котрі мають бути внесені до структури довідників і табличної форми звітів в Україні. Задля їх визначення скористаємося структурою опису податкових витрат у Канаді, а також стандартними вимогами до структури звітів, що подаються до Глобальної бази даних про податкові витрати (Global Tax Expenditures Database, GTED). Урахування згаданих вимог дасть змогу узгодити національні звіти про податкові витрати (для внутрішнього використання) зі звітами, що подаються до GTED, і тим самим полегшити процес підготовки останніх.

Перш ніж аналізувати зміни до структури звітів і довідників, звертаємо увагу на необхідність запровадження їх сучасних загальноприйнятих назв – довідник податкових витрат і звіт про податкові витрати. Щодо довідника/звіту інших податкових пільг, то їх назва може залишитися без змін. При цьому ми будемо пам'ятати, що в них представлено структурні податкові пільги та пільги, котрі не призводять до втрати доходів бюджету [18]. Пропонуємо розподілити якісну інформацію про податкові пільги / податкові витрати між довідниками й звітами в такий спосіб.

Довідники:

- код податкової пільги/витрати;
- назва податкової пільги/витрати;
- опис податкової пільги/витрати;
- юридична довідка (посилання на нормативно-правовий акт, яким регламентовано надання податкової пільги/витрати в її останній редакції);
- часові рамки: дата впровадження, скасування і тривалість дії (постійна чи тимчасова);
- модифікація: інформація про основні зміни, що вносилися до статті податкового законодавства, якою введено податкову пільгу/витрату;
- пов'язані державні програми (лише для довідника податкових витрат)¹;
- коментар (обґрунтування, чому та чи інша стаття ідентифікується як податкова пільга/витрата).

Звіти:

- код податкової пільги/витрати;
- опис податкової пільги/витрати;
- ціль запровадження;
- цільова група бенефіціарів²;
- тип податкової пільги/витрати;
- сума податкових пільг/витрат: усього; державний бюджет; місцеві бюджети.

¹ Визначення пов'язаних з конкретною податковою витратою державних програм (функціональної або бюджетної категорії) є підґрунтям для оцінки (за потреби) загальної суми державної підтримки тієї чи іншої цільової групи бенефіціарів, а також для вибору варіантів перегляду податкових витрат і бюджетних програм (повної чи часткової відмови від одних на користь інших). Хоча функціональна або бюджетна категорія не наводиться у звітах багатьох країн, її визначення є важливим кроком на шляху реального упровадження концепції податкових витрат у бюджетний процес.

² Під бенефіціарами тієї чи іншої пільги/витрати маються на увазі її безпосередні отримувачі, тобто платники податків, котрі скористалися певною податковою пільгою, що призвело до прямих втрат доходів бюджету, а не кінцеві вигодонабувачі [17].

Проілюструємо, яка інформація має отримати відображення в довідниках і звітах в Україні в їх оновленому форматі на прикладах опису податкової витрати з ПДВ і структурної пільги з податку на прибуток підприємств (вставка 4).

Вставка 4. Інформація, що має бути внесена до таблиць довідників і звітів в Україні (приклади)

Податкові витрати з ПДВ	
Код	14060404
Назва	Звільнення від оподаткування освітніх послуг
Опис	Звільняються від оподаткування операції з постачання послуг зі здобуття вищої, середньої, професійно-технічної та дошкільної освіти навчальними закладами, у т. ч. навчання аспірантів і докторантів, навчальними закладами, що мають ліцензію на постачання таких послуг, у т. ч. постачання послуг з дистанційного навчання в мережі Інтернет, у разі якщо мережа Інтернет використовується виключно як засіб комунікації між викладачем і слухачем, а також послуг із виховання та навчання дітей у будинках культури, дитячих музичних, художніх, спортивних школах і клубах, школах мистецтв та послуг з проживання учнів або студентів у гуртожитках
Юридична довідка	Підпункт 197.1.2 пункту 197.1 статті 197 розділу V Податкового кодексу України від 02.12.2010 № 2755-VI
Часові рамки	Постійна податкова витрата. Передбачена вже в першій редакції Закону України "Про податок на додану вартість" від 03.04.1997 № 168/97-ВР (підпункт 5.1.3 пункту 5.1 статті 5)
Модифікація	У першій редакції Закону України "Про податок на додану вартість" передбачалося звільнення від оподаткування надання згідно з переліком, встановленим Кабінетом Міністрів України, послуг з вищої, середньої, професійно-технічної та початкової освіти закладами освіти, які мають спеціальний дозвіл (ліцензію) на надання таких послуг, та послуг з виховання та освіти дітей будинками культури в сільській місцевості, дитячими музичними та художніми школами, школами мистецтв. Отже, звільнення від оподаткування освітніх послуг обмежувалося їх переліком, встановленим Кабінетом Міністрів України. Законом України від 25.03.2005 № 2505-IV внесено зміни до редакції цього підпункту, зокрема передбачено, що звільнення від оподаткування надається освітнім закладам незалежно від їх організаційно-правового статусу та форми власності. Проте обмеження звільнених послуг їх переліком, встановленим Кабінетом Міністрів України, зберігалося. Остання зміна до редакції підпункту внесена Законом від 03.06.2021 № 1525-IX і стосується включення до переліку послуг, звільнених від оподаткування, постачання послуг з дистанційного навчання в мережі Інтернет, у разі якщо мережа Інтернет використовується виключно як засіб комунікації між викладачем і слухачем
Пов'язані державні програми	Бюджетні програми в межах повноважень Міністерства освіти і науки України, зокрема за кодами КПКВ ДБ 2201030, 2201070, 2201180, 2201470, 2201610, 2203010, 2203020, 2207010
Ціль	Сприяння розвитку освіти в Україні. Зменшення вартості послуг із проживання учнів або студентів у гуртожитках
Цільова група бенефіціарів	Освітні та виховні заклади. Домогосподарства (у частині звільнення від оподаткування послуг із проживання в гуртожитках)

Продовження вставки 4

Кількість бенефіціарів (пільговиків)	Станом на 1 січня 2019 р. – 926
Тип витрати	Податкове звільнення
Сума	Станом на 1 січня 2019 р.: всього – 4 291 965,315 тис. грн; державний бюджет – 4 291 965,315 тис. грн; місцевий бюджет – 0
Коментар	Згідно з ПКУ об'єктом оподаткування ПДВ є постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відтак, звільнення від оподаткування в суспільних інтересах освітніх послуг є податковою витратою
Структурні пільги з податку на прибуток	
Код	11020301
Назва	Перенесення збитків підприємств
Опис	Фінансовий результат до оподаткування зменшується на суму від'ємного значення об'єкта оподаткування платника (крім великих платників податків) минулих податкових (звітних) років. Великі платники податків зменшують фінансовий результат до оподаткування на частину суми від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років до повного його погашення в такому порядку. Великі платники податків мають право зменшувати фінансовий результат до оподаткування податкового (звітного) періоду (прибуток, збиток або нульове значення) не більше ніж на 50 % непогашеної суми від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років. Сума від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років, не погашена додатним значенням об'єкта оподаткування податкового (звітного) року, зменшує фінансовий результат до оподаткування (прибуток, збиток або нульове значення) майбутніх податкових (звітних) періодів у розмірі не більше 50 % такої непогашеної суми до її повного погашення. Якщо непогашена сума від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років становить не більше 10 % додатного значення об'єкта оподаткування податкового (звітного) періоду, обрахованого відповідно до підпункту 134.1.1 пункту 134.1 статті 134 ПКУ без урахування непогашеного від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років, така сума від'ємного значення зменшує фінансовий результат до оподаткування цього податкового (звітного) періоду в повному обсязі. Положення цього підпункту застосовуються з урахуванням пунктів 3 та 4-2 підрозділу 4 розділу XX "Перехідні положення" ПКУ. Для цілей цього підпункту погашеними вважаються суми від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років, для яких одночасно виконуються дві такі умови: а) ці суми були включені до розрахунку об'єкта оподаткування майбутніх податкових (звітних) періодів; б) за рахунок цих сум було зменшено додатне значення об'єкта оподаткування (прибуток) відповідних податкових (звітних) років, обраховане відповідно до підпункту 134.1.1 пункту 134.1 статті 134 ПКУ без урахування непогашеного від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років
Юридична довідка	Підпункт 140.4.4 пункту 140.4 статті 140 розділу III Податкового кодексу України від 02.12.2010 № 2755-VI
Часові рамки	Постійна структурна пільга. Передбачена вже в першій редакції Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 28.12.1994 № 334/94-ВР

Модифікація	У першій редакції Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 28.12.1994 № 334/94-ВР (підпункт 3.1.3 пункту 3.1 статті 3) право зменшення балансового прибутку на суму збитків від операцій, отриманих протягом будь-якого з трьох перших років господарювання, що передували оподаткованому періоду, надавалося лише новоствореним підприємствам. У разі недостатності суми балансового прибутку на відшкодування зазначених збитків дозволялося віднесення таких збитків на балансові прибутки протягом наступних п’яти років з моменту одержання таких збитків. Це положення також застосовувалося щодо збитків від операцій, отриманих протягом трьох років, що передували моменту приватизації платника податку. У редакції згаданого Закону від 01.07.1997 право перенесення балансових збитків на наступні податкові періоди передбачено для всіх платників податку з числа резидентів протягом п’яти податкових років. Законом України “Про внесення змін до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 18.11.1997 № 639/97-ВР надано право зменшення об’єкта оподаткування наступного звітного (податкового) кварталу, а також кожного з наступних двадцяти звітних (податкових) кварталів до повного погашення такого від’ємного значення. У першій редакції ПКУ (підпункт 150.1 статті 150) передбачено включення суми від’ємного значення об’єкта оподаткування до витрат першого календарного кварталу наступного податкового року. Розрахунок об’єкта оподаткування за наслідками півріччя, трьох кварталів та року здійснюється з урахуванням згаданого від’ємного значення попереднього року в складі витрат таких податкових періодів наростаючим підсумком до повного погашення такого від’ємного значення. Закон України “Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України щодо податкової реформи” від 28.12.2014 № 71-VIII запровадив нову редакцію, якою передбачено зменшення фінансового результату до оподаткування на суму від’ємного значення об’єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років. Положення вказаного пункту застосовуються з урахуванням пункту 3 підрозділу 4 розділу XX “Перехідні положення” цього Кодексу (підпункт 140.4.2 пункту 140.4 статті 140). Остання редакція цього пункту запроваджена Законом України “Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень” від 30.11.2021 № 1914-IX
Ціль	Забезпечення рівномірного оподаткування доходів підприємств
Цільова група бенефіціарів	Підприємства
Кількість бенефіціарів (пільговиків)	Станом на 1 січня 2019 р. – 8305
Тип пільги	Часова преференція
Сума	Всього – 52 372 989,11 тис. грн, державний бюджет – 48 317 765,75 тис. грн, місцевий бюджет – 4 055 223,357 тис. грн
Коментар	Захід належить до структурних пільг і, відтак, є частиною базової системи оподаткування, а не податковою витратою. Право підприємств переносити балансові збитки на наступні податкові періоди зумовлене необхідністю забезпечення нейтральності податку на прибуток до ризиків, які є невід’ємним атрибутом підприємницької діяльності

Розроблено та складено авторами.

Наразі ми не бачимо можливості включити до звітів такі дві важливі позиції, як “джерело даних” і “метод оцінки”, оскільки не впевнені в тому, що вони будуть наповнені відповідною інформацією, адже йдеться про її оприлюднення для кожної податкової пільги/витрати. Проте згодом ці дві позиції мають отримати відображення в таблицях звіту, як і інформація про методи й результати прогнозування податкових витрат, бо той факт, що нині такі прогнози в Україні не розробляються, значно звужує можливості використання податкових витрат у процесі бюджетного управління.

Висновки. За умов відсутності єдиного формату звітів про податкові витрати, якого б дотримувались більшість країн світу, вченими розроблено вимоги до підготовки звітності про податкові витрати, що ґрунтуються на найкращих практиках звітування, переважно запозичених із досвіду країн ОЕСР, де ця звітність була юридичною вимогою протягом кількох десятиліть [12]. Вказані вимоги можуть виступати орієнтирами для покращання звітності про податкові витрати у країнах, де такі звіти не повною мірою відповідають найкращій практиці.

Хоча стандарти найкращої практики звітування мають інституційний, методологічний, структурний та інші виміри, у цій статті ступінь відповідності звіту про податкові витрати зазначеним стандартам розглядався у структурному вимірі, тобто в контексті наявності чи відсутності у звіті певних структурних елементів, що характеризує якість звіту.

В Україні звіти про податкові пільги як за назвою, так і за форматом (подання звітів лише у формі таблиць й відсутність текстової, аналітичної частини) та повнотою (брак інформації щодо багатьох якісних вимірів податкових витрат – цілі, бенефіціарів тощо, а також ретроспективних та прогнозних оцінок їх вартості) не відповідають стандартам найкращої практики, що свідчить про необхідність їх удосконалення.

Останнє на першому етапі має відбуватися шляхом підготовки текстової частини звіту, а також наповнення його табличної частини та довідників податкових пільг якісною інформацією. На другому етапі – відображення у звітах інформації щодо джерел даних та методу оцінювання вартості кожної податкової витрати, а також розширення часового діапазону наданих даних шляхом включення до звітів ретроспективних і прогнозних оцінок податкових витрат.

Список використаних джерел

1. Manual on fiscal transparency / International Monetary Fund. Washington, D.C. : International Monetary Fund, 2001. URL: <https://www.imf.org/external/np/fad/trans/manual/manual.pdf>.
2. Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System. Lessons from Developed and Transition Economies / ed. by H. Polackova Brix, C. M. A. Valenduc, Z. L. Swift. Washington DC : World Bank, 2004. URL: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/280461468325775264/pdf/275830PAPER0Tax0expenditures.pdf>.
3. Best Practice Guidelines – Off Budget and Tax Expenditures : 25th Annual Meeting of Senior Budget Officials. Madrid, Spain 9-10 June 2004 / OECD. 2004. URL: <https://www.resourcegovernance.org/sites/default/files/OECD%20Off-Budget%20&%20Tax%20Expenditures%20Guidelines.pdf>.

4. Choosing a Broad Base – Low Rate Approach to Taxation / OECD. *OECD Tax Policy Studies*. 2010. No. 19. URL: <https://doi.org/10.1787/9789264091320-en>.
5. Tax Expenditures in OECD Countries / OECD. Paris: OECD Publishing, 2010. URL: <https://doi.org/10.1787/9789264076907-en>.
6. Handbook of best practices on tax expenditure measurements. An Iberoamerican experience / Inter-American Center of Tax Administrations (CIAT). 2011. URL: <https://biblioteca.ciat.org/opac/book/4857>.
7. Villela L., Lemgruber A., Jorratt M. Tax Expenditure Budgets Concepts and Challenges for Implementation. *IDB Working Paper Series*. 2010. No. IDB-WP-131. URL: <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/115368/1/IDB-WP-131en.pdf>.
8. Tax Expenditure Budgets and Reports: Best Practices : National Conference of State Legislatures / The Forum for America's Ideas. 2017. URL: https://www.ncsl.org/documents/statefed/NCSL_Tax_Expenditures_Best_Practices.pdf.
9. Tax Expenditures Report by the tax experts commission / OECD. Colombia 2021. URL: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/country-reviews-advice/tax-expenditures-report-by-the-tax-experts-commission-colombia-2021.pdf>.
10. Heady C., Mansour M. Tax Expenditure Reporting and Its Use in Fiscal Management: A Guide for Developing Economies. *How-To Note*. 2019. No. 2019/002. URL: <https://www.imf.org/en/Publications/Fiscal-Affairs-Department-How-To-Notes/Issues/2019/03/27/Tax-Expenditure-Reporting-and-Its-Use-in-Fiscal-Management-A-Guide-for-Developing-Economies-46676>.
11. Kassim L., Mansour M. Tax expenditures reporting in developing countries: An evaluation. *Revue d'économie du développement*. 2018. Vol. 26, No. 2. P. 113–167. URL: <https://doi.org/10.3917/edd.322.0113>.
12. Redonda A., Neubig T. Assessing Tax Expenditure Reporting in G20 and OECD Economies. *Discussion Note*. 2018. No. 3. URL: <https://www.cepweb.org/wp-content/uploads/2018/11/Redonda-and-Neubig-2018.-Assessing-Tax-Expenditure-Reporting.pdf>.
13. Соколовська А. М. Упровадження концепції податкових витрат в Україні: проблеми та шляхи їх вирішення. *Фінанси України*. 2022. № 7. С. 32–56. URL: <https://doi.org/10.33763/finukr2022.07.032>.
14. Tax Expenditures. Reporting. FY 1996 – FY 2023 / U.S. Department of the Treasury. URL: <https://home.treasury.gov/policy-issues/tax-policy/tax-expenditures>.
15. Report on Federal Tax Expenditures – Concepts, Estimates and Evaluations 2021 / Department of Finance Canada. 2021. URL: <https://www.canada.ca/en/department-finance/services/publications/federal-tax-expenditures/2021.html>.
16. Council Directive 2011/85/EU of 8 November 2011 on requirements for budgetary frameworks of the Member States. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=CELEX%3A32011L0085>.
17. Redonda A., von Haldenwang C., Aliu F. The Global Tax Expenditures Database (GTED). Companion paper. Bonn : Deutsches Institut für Entwicklungspolitik (DIE), 2021. URL: <https://doi.org/10.23661/r6.2021>.
18. Соколовська А. М. Базова структура і податкові витрати з ПДВ в Україні. Методологічний і прагматичний аспекти. *Економіка і прогнозування*. 2022. № 1. С. 78–106. URL: <https://doi.org/10.15407/eip2022.01.078>.

References

1. International Monetary Fund. (2001). *Manual on fiscal transparency*. Washington, D.C.: International Monetary Fund. Retrieved from <https://www.imf.org/external/np/fad/trans/manual/manual.pdf>.
2. Polackova Bixi, H., Valenduc, C. M. A., & Swift, Z. L. (Eds.). (2004). *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System. Lessons from Developed and Transition Economies*. Washington DC: World Bank. Retrieved from

- [https://documents1.worldbank.org/curated/en/280461468325775264/pdf/275830PAPE
R0Tax0expenditures.pdf](https://documents1.worldbank.org/curated/en/280461468325775264/pdf/275830PAPE
R0Tax0expenditures.pdf).
3. OECD. (2004). *Best Practice Guidelines – Off Budget and Tax Expenditures* (25th Annual Meeting of Senior Budget Officials. Madrid, Spain 9-10 June 2004). Retrieved from [https://www.resourcegovernance.org/sites/default/files/OECD%20Off-Budget%20
&%20Tax%20Expenditures%20Guidelines.pdf](https://www.resourcegovernance.org/sites/default/files/OECD%20Off-Budget%20&%20Tax%20Expenditures%20Guidelines.pdf).
4. OECD. (2010). Choosing a Broad Base – Low Rate Approach to Taxation. *OECD Tax Policy Studies*, 19. DOI: 10.1787/9789264091320-en.
5. OECD. (2010). *Tax Expenditures in OECD Countries*. Paris: OECD Publishing. DOI: 10.1787/9789264076907-en.
6. Inter-American Center of Tax Administrations (CIAT). (2011). *Handbook of best practices on tax expenditure measurements. An Iberoamerican experience*. Retrieved from <https://biblioteca.ciat.org/opac/book/4857>.
7. Villela, L., Lemgruber, A., & Jorratt, M. (2010). Tax Expenditure Budgets Concepts and Challenges for Implementation. *IDB Working Paper Series*, IDB-WP-131. Retrieved from <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/115368/1/IDB-WP-131en.pdf>.
8. The Forum for America's Ideas. (2017). *Tax Expenditure Budgets and Reports: Best Practices* (National Conference of State Legislatures). Retrieved from https://www.ncsl.org/documents/statefed/NCSL_Tax_Expenditures_Best_Practices.pdf.
9. OECD. (2021). *Tax Expenditures Report by the tax experts commission*. Colombia. Retrieved from [https://www.oecd.org/tax/tax-policy/country-reviews-advice/tax-expen-
ditures-report-by-the-tax-experts-commission-colombia-2021.pdf](https://www.oecd.org/tax/tax-policy/country-reviews-advice/tax-expen-
ditures-report-by-the-tax-experts-commission-colombia-2021.pdf).
10. Heady, C., & Mansour, M. (2019). Tax Expenditure Reporting and Its Use in Fiscal Management: A Guide for Developing Economies. *How-To Note*, 2019/002. Retrieved from [https://www.imf.org/en/Publications/Fiscal-Affairs-Department-How-To-Notes/
Issues/2019/03/27/Tax-Expenditure-Reporting-and-Its-Use-in-Fiscal-Management-A-
Guide-for-Developing-Economies-46676](https://www.imf.org/en/Publications/Fiscal-Affairs-Department-How-To-Notes/
Issues/2019/03/27/Tax-Expenditure-Reporting-and-Its-Use-in-Fiscal-Management-A-
Guide-for-Developing-Economies-46676).
11. Kassim, L., & Mansour, M. Tax expenditures reporting in developing countries: An evaluation. *Revue d'économie du développement*, 26 (2), 113–167. DOI: 10.3917/edd.322.0113.
12. Redonda, A., & Neubig, T. (2018). Assessing Tax Expenditure Reporting in G20 and OECD Economies. *Discussion Note*, 3. Retrieved from [https://www.cepweb.org/wp-
content/uploads/2018/11/Redonda-and-Neubig-2018.-Assessing-Tax-Expenditure-Re-
porting.pdf](https://www.cepweb.org/wp-
content/uploads/2018/11/Redonda-and-Neubig-2018.-Assessing-Tax-Expenditure-Re-
porting.pdf).
13. Sokolovska, A. (2022). Implementation of the concept of tax expenditures in Ukraine: problems and ways to solve them. *Finance of Ukraine*, 7, 32–56. DOI: 10.33763/fi-
nukr2022.07.032 [in Ukrainian].
14. U.S. Department of the Treasury. (n. d.). *Tax Expenditures. Reporting. FY 1996 – FY 2023*. Retrieved from [https://home.treasury.gov/policy-issues/tax-policy/tax-expenditu-
res](https://home.treasury.gov/policy-issues/tax-policy/tax-expenditu-
res).
15. Department of Finance Canada. (2021). *Report on Federal Tax Expenditures – Concepts, Estimates and Evaluations*. Retrieved from [https://www.canada.ca/en/departement-
finance/services/publications/federal-tax-expenditures/2021.html](https://www.canada.ca/en/departement-
finance/services/publications/federal-tax-expenditures/2021.html).
16. EU Council. (2011, November 8). *Directive 2011/85/EU on requirements for budgetary frameworks of the Member States*. Retrieved from [https://eur-lex.europa.eu/legal-
content/en/TXT/?uri=CELEX%3A32011L0085](https://eur-lex.europa.eu/legal-
content/en/TXT/?uri=CELEX%3A32011L0085).
17. Redonda, A., von Haldenwang, C., & Aliu, F. (2021). *The Global Tax Expenditures Data-
base (GTED). Companion paper*. Bonn: Deutsches Institut für Entwicklungspolitik
(DIE). DOI: 10.23661/r6.2021.
18. Sokolovska, A. (2022). The benchmark for vat and VAT expenditures in Ukraine: methodological and pragmatic aspects. *Economy and Forecasting*, 1, 78–106. DOI: 10.15407/eip2022.01.078 [in Ukrainian].