

# ЕКОНОМІЧНА СУТЬ ПОДАТКОВИХ ВИТРАТ

## THE ECONOMIC SENSE OF TAX EXPENDITURES

**Юлія ЛЕОНТЬЄВА,**  
Київський національний  
торговельно-економічний університет



**Yuliya LEONTYEVA,**  
Kyiv National University  
of Trade and Economics

Будь-яке підприємство, установа чи організація спрямовують свою діяльність на досягнення стратегічних і тактичних цілей, що неможливо уявити без ефективної системи управління. Одним із ключових параметрів діяльності є визнання доходів та витрат.

Управління доходами й витратами значно ускладнюється через вплив податкової системи України. І цей вплив виникає як унаслідок змін у складі податкової системи, так і за рахунок коливання податкових ставок, видів і розмірів бюджетних пільг.

Оскільки розвиток України має ринкове спрямування, важливою складовою економічного зростання країни є реформування податкової системи, вдосконалення порядку сплати податків і обов'язкових платежів юридичних і фізичних осіб, легалізація відповідальності платників податків.

Модернізація податкової системи України, а саме питань, що стосуються її організації та техніки ведення, призвела до того, що в загальній сукупності витрат слід виділити саме податкові витрати.

Проблеми теорії та практики податкових витрат приділяється багато уваги в працях вітчизняних вчених. Зокрема, питання податкових витрат знайшли своє відображення в роботі Д. Серебрянського «Проблеми реалізації концепції податкових витрат у системі публічних фінансів» [1] та в праці М. Стефаненко та А. Філенко «Аналіз податкових витрат та їх класифікація в сучасних умовах господарювання» [2].

Однак при цьому залишається ряд не вирішених проблем. Зокрема, відсутнє визначення «податкових витрат» у контексті сучасної податкової політики держави й податкового менеджменту підприємства. Також відсутня чітка класифікація та структура податкових витрат, що ускладнює процес їх обліку і аудиту.

Виходячи із зазначеного, метою статті є висвітлення економічної суті податкових витрат, їх визнання та оцінки.

Концепція податкових витрат виникла на початку 1960-х років майже одночасно в Німеччині та США. Наприкінці 1970-х у національних економіках почав зростати бюджетний дефіцит. Така ситуація сприяла поширенню концепції податкових витрат як принципово нового та перспективного інструменту контролю за державними видатками.

Вважається, що термін «податкові витрати» (*tax expenditures*) ввів у теорію та практику оподаткування С. Сюррей (*Stanley S. Surrey*) який, обіймаючи посаду у відділі податкової політики міністерства фінансів США (*US Treasury*), інструктував своїх підлеглих заповнювати лист пільг і звільнень з податку на доходи, що мали природу державних видаткових програм. Головною мотивацією С. Сюррея було покращення бюджетного процесу. Крім того, він був зацікавлений у тому, щоб держава та платники податків звернули увагу на непряме субсидування економіки (податкові пільги) через норми податкового кодексу з метою створення платформи для податкової реформи через розширення бази оподаткування [1, с. 99-100].

Проте слід зауважити, що створена концепція податкових витрат С. Сюррея не охоплює питання стосовно об'єкта оподаткування, тобто платників податку. Даний аспект не враховується також і більшістю світових аналітиків з питань податкової політики. Провідні аналітики термін «податкові витрати» розглядають як особливий стан податкової системи, який призводить до зниження податкових зобов'язань по відношенню до окремих визначених платників податків. Крім того, для багатьох у сфері податкової політики даний термін передбачає податкові пільги для обмежених груп населення, які надаються

в результаті складної податкової бази та високих граничних податкових ставок [3].

Своє відображення трактування поняття «податкові витрати» знаходить в економічних словниках. Так, відповідно до «Сучасного тлумачного податкового словника» за редакцією А. Сердюкова ви-

трати бюджету податкові – суми, недоотримані бюджетом в результаті надання податкових пільг [4].

Визначення податкових витрат розкрито і в «Економічному словнику» за редакцією Г. Осовської, О. Юшкевича та Й. Завадського. Відповідно податкові витрати – це податки, несплачені зарплатою у зв'язку з дією законів про знижки, вилучення, відрахування й інші пільги [5].

У «Великому економічному словнику» за редакцією А. Азріліяна під податковими витратами розуміється метод аналізу податкової політики, який полягає в підрахунку податкових пільг, передбачених законом [6].

У «Словнику сучасної економіки Макміллана» за редакцією Девіда В. Пірса податкові витрати (orig. *tax expenditure*) трактуються як витрати держави на надання податкових пільг [7].

А. Загородній пояснює податкові витрати таким чином:

1) це витрати суб'єктів підприємницької діяльності, пов'язані зі сплатою податків;

2) це витрати (втррати) держави внаслідок пільг, наданих платникам податків – суб'єктам підприємництва [8].

Виходячи з тверджень, що передбачені провідними науковцями, податкові витрати несе лише держава. Зауважимо, що, на нашу думку, підприємство в результаті адміністрування й обслуговування податкових зобов'язань та обов'язкових платежів несе податкові витрати. Враховуючи дані обставини, нами запропоновано, що податкові витрати – це витрати, пов'язані з визначенням податкових зобов'язань, витрати на їх адміністрування та обслуговування, а також витрати пов'язані з їх сплатою для платника податку та витрати держави внаслідок встановлення пільг платникам податків; надання податкових пільг суб'єктам підприємницької діяльності.

З метою подальшої класифікації податкових витрат та враховуючи те, що вони посідають вагоме місце у складі витрат підприємства і є невід'ємною складовою фінансово-господарської діяльності, доцільним є визначення їх місця у загальній сукупності життєвих циклів підприємства. Оскільки податкові витрати підприємства виникають, зокрема, при сплаті непрямих податків, то за даними річних звітів Державної податкової служби України можна спостерігати значні обсяги непрямих податків у складі податкових витрат підприємств Київської області за 2012 рік, що представлено в таблиці.

У процесі управління підприємством враховується нормативно-правова система, а також мета діяльності підприємства. Податкові витрати є елементом податкової політики підприємства й пов'язані з податковим обліком та податковим плануванням, вони є невід'ємною складовою в процесі складання фінансової звітності та безпосередньо залежать від судових процесів з питань оподаткування підприємства.

Місце податкових витрат у загальній сукупності життєвих циклів підприємства зображено на **рисунку**.

Керуючись міжнародним досвідом, а також з урахуванням особливих умов функціонування підприємства, що дотримуються вимог сучасного законодавства, нами пропонується під структурою податкових витрат підприємства розуміти цілісність трьох ключових елементів: податкові платежі, внутрішні витрати, непрямі витрати.

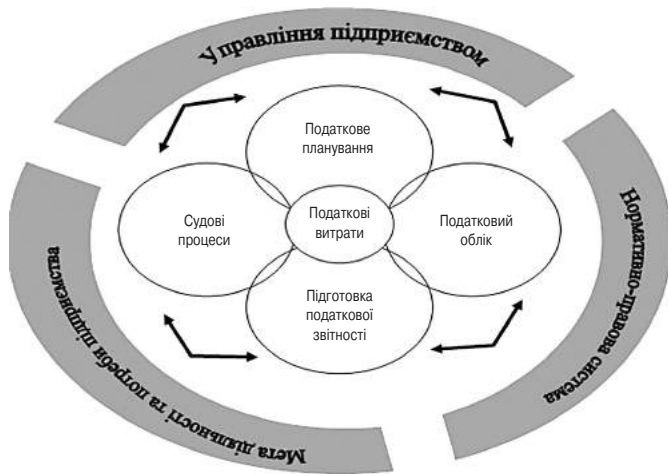
*Досліджено історичні та теоретичні основи впровадження податкових витрат в економічному аспекті. Систематизовано та узагальнено твердження «податкових витрат». Запропоновано удосконалення визначення «податкових витрат». З'ясовано місце податкових витрат у загальній сукупності життєвих циклів підприємства. Визначено структуру податкових витрат. На дано класифікацію податкових витрат.*

*The historical and theoretical foundations of the introduction of tax expense in the economic aspect are investigated. The definition of «tax expenditures» is systematized and generalized. The definition of «tax expenditures» is to be improved. The place of tax expenditures in the general population of life cycles of enterprise is shown. The structure of tax expenditures is defined. The classification of tax expenditures is provided.*

Таблиця. **Обсяги непрямих податків у складі податкових витрат підприємств Київської області за 2012 рік, грн.**

Назва платежу	2011	2012	Відхилення	
			(+, -)	%
Податок на прибуток підприємств	9 567	9 648	81	100,8
Плата за землю	408 495	445 263	36 767	109
Плата за землю (юридичні особи)	352 555	382 436	29 881	108,5
Плата за землю (фізичні особи)	55 940	62 827	6 887	112,3
Збір за спеціальне використання води	30 016	33 819	3 803	112,7
Плата за ліцензії на право оптової торгівлі алкогольними напоями та тютюновими виробами	5 512	6 004	492	108,9
Плата за ліцензії на право роздрібно торгівлі алкогольними напоями та тютюновими виробами	25 290	26 699	1 409	105,6
Інші надходження (крім перелічених)	56 880	66 865	9 985	117,6

Рисунок. **Місце податкових витрат у загальній сукупності життєвих циклів підприємства**



**Враховуючи даний аспект, до складу податкових платежів входять:**

- поточні податкові платежі;
- претензії органів податкової служби.

**До складу внутрішніх витрат входять:**

- утримання податкового відділу;
- утримання податкової частини бухгалтерії;
- витрати на ІТ-забезпечення;
- винагороди консультантам.

**Непрямі витрати включають в себе такі складові:**

- проценти по кредитам на фінансування незапланованих податкових виплат;
- додаткові витрати на зовнішній аудит.

Поточні податкові платежі – фінансово-господарські операції, пов'язані з платою податкових зобов'язань, які виникають в результаті діяльності підприємства.

У випадку проведених податкових перевірок можуть бути виявлені відхилення в розрахунках, звітності та ін., що призводить до проведення судових процесів. Підтверджені порушення в діяльності підприємства підлягають погашенню. Таким чином, у підприємства виникають претензії з боку органів податкової служби.

У момент відсутності власних коштів у підприємства для погашення податкових виплат відбувається залучення кредитних коштів. Проценти за кредити для підприємств є податковими витратами.

Важливим елементом податкових витрат підприємства є витрати на проведення незалежного зовнішнього аудиту для отримання впевненості в правильності ведення та складання податкової звітності.

Безпосередньо підприємство несе податкові витрати у вигляді заробітної плати працівникам податкового відділу, а також працівникам податкової частини бухгалтерії та консультантам.

Для досконалого оброблення даних підприємство несе витрати на забезпечення робочого процесу сучасними ІТ-технологіями.

Управлінський, обліковий та контрольні процеси будь-якого об'єкта ускладнюються в результаті відсутності чіткої класифікації. Виходячи з даних обставин, нами запропонована класифікація податкових витрат, з урахуванням якої до їх складу

входять: витрати на визначення податкових зобов'язань та обов'язкових платежів, витрати на адміністрування податкових зобов'язань та обов'язкових платежів та витрати на обслуговування податкових зобов'язань та обов'язкових платежів.

**До складу витрат на визначення податкових зобов'язань та обов'язкових платежів входять:**

- витрати на роботу системи бухгалтерського та податкового обліку;
- витрати на отримання інформації від третіх осіб;
- витрати на отримання доказів про достовірність інформації.

**Складовими витрат на адміністрування податкових зобов'язань та обов'язкових платежів є такі:**

- витрати на прогнозування податкових платежів;
- витрати на оптимізацію податкових платежів;
- витрати на підготовку звітності;
- витрати на подання звітності;
- витрати на додаткове узгодження зобов'язань.

**Витрати на обслуговування податкових зобов'язань та обов'язкових платежів складаються з таких витрат:**

- витрати на сплату заробітної плати;
- витрати на підготовку кваліфікованого персоналу;
- витрати на сплату податкових зобов'язань та обов'язкових платежів;
- витрати на сплату штрафних санкцій;
- витрати в результаті неефективного податкового менеджменту.

Запропонована класифікація податкових витрат дасть можливість вдосконалити й підвищити оперативність роботи апарату управління та відповідальності виконавців.

## ВИСНОВКИ

Концепція податкових витрат є невід'ємною складовою управлінського процесу підприємства. Основи даної концепції призведуть до змін методології облікового процесу та процесу формування фінансової звітності. Це сприятиме вдосконаленню податкового планування, оскільки фінансова звітність є основним джерелом бюджетного планування.

Разом з тим запропонована класифікація податкових витрат значно підвищує якість оброблення даних, що пов'язані з обслуговуванням податкових витрат, їх управлінням та прогнозуванням.

Оскільки доведено, що податкові витрати є елементом обліку, то з метою отримання впевненості стосовно правильності складання фінансової та податкової звітності необхідним буде проведення відповідного аудиту.

Розкрита економічна суть податкових витрат є підґрунтям для подальшого вдосконалення організації та методики моніторингу й аналізу.

Враховуючи швидкоплинність часу та завоювання новітніх технологій, що використовуються на будь-якому етапі життєвого циклу підприємства, вдосконалення існуючих програмних продуктів відповідно до економічної сутності податкових витрат є одним з головних завдань, що стоять перед управлінцем, який прагне досягти високих результатів діяльності підприємства.

## CONCLUSIONS

*The concept of tax expenditures is an important part of the company. This concept will affect the accounting policies and methods of preparation of financial statements. As a result, the process of tax planning will be improved.*

*Also in the article, the classification of tax expenditures is presented. This classification is very useful in audit, accounting, analysis and so on.*

*The economic essence of tax expenditures is revealed. It is the basis for the future improvement of management and methods of monitoring and analysis.*

## ЛІТЕРАТУРА

1. Серебрянський Д. М. Проблеми реалізації концепції податкових витрат у системі публічних фінансів / Д. М. Серебрянський // Стратегічні пріоритети. – 2012. – №4(25). – С. 98-107.
2. Стефаненко М. М. Аналіз податкових витрат та їх класифікація в сучасних умовах господарювання / М. М. Стефаненко, А. С. Філенко // Економіка, фінанси, право. – 2012. – №9. – С. 22-25.
3. Altshuler, R. Reconsidering tax expenditure estimation : challenges and reforms / Rosanne Altshuler, Robert D. Dietz [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://snde.rutgers.edu/Rutgers/wp/2008-04.pdf>.
4. Современный толковый налоговый словарь / [редактор Сердюкова А.Э.]. – М.: ООО ИИА «Налог Инфо», ООО «Статус-Кво 97», 2006. – 480 с.
5. Економічний словник / [редактори Осовська Г. В., Юшкевич О. О., Завадський Й. С.]. – К.: Кондор, 2007. – 358 с.
6. Большой экономический словарь / [редактор Азрилиян А. Н.]. – М.: Институт новой экономики, 2008. – 1472 с.
7. Словник сучасної економіки Макмілана / [редактор Азрилиян А. Н.]. – Пер. з англ. – К.: «АртЕк», 2000. – 640 с.
8. Фінансово-економічний словник [Текст] / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. – К.: Знання, 2007. – 1072 с. – Бібліогр.: с. 1002-1015.