

# РОЗДІЛ VI

## НАПРЯМКИ УДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВОЇ ТА МИТНОЇ СИСТЕМИ В УМОВАХ ІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ

---

**6.1 Особливості формування і використання методики оцінки соціально-економічного потенціалу прикордонного регіону**

**6.2 Методи обліку відстрочених податків: національна та міжнародна практика**

**6.1 Особливості формування і використання методики оцінки соціально-економічного потенціалу прикордонного регіону**

У економічній системі багатьох розвинутих держав провідну роль відіграють регіони, зокрема прикордонні. Зміна соціально-економічних умов господарювання визначає нові підходи до оцінки інвестиційного потенціалу регіонів. Їх збалансований соціально-економічний розвиток сприяє забезпеченню економічної незалежності країни та підвищенню її конкурентоспроможності серед інших країн. Стан та перспективи динамічного соціально-економічного розвитку прикордонного регіону обумовлюється наявним соціально-економічним потенціалом регіону та можливостями його використання.

Питаннями дослідження різних підходів до проблем організації системи оцінки соціально-економічного потенціалу присвячена низка праць іноземних та вітчизняних вчених–економістів: М.Г.Чумаченко, Й. Шумпетер, М.Я. Дем'яненко, Д.М. Стеченко, Д.Г. Лук'яненко, О.Г. Білоус, В.М. Глушков, М.І. Долішній.

Мета дослідження: 1) спираючись на методологічні основи оцінки використання соціально-економічного потенціалу регіонів, доповнити перелік

елементів елементами, притаманними прикордонним територіям; 2) сформулювати певні завдання по кожному з основних напрямків аналізу використання прикордонного потенціалу з метою розробки оптимальної стратегії діяльності регіональної адміністрації прикордонного регіону. В процесі реалізації поставленої мети використано системно-діагностичний метод.

Соціально-економічний потенціал прикордонного регіону – це сукупна здатність економіки прикордонної території, її галузей і сфер господарювання здійснювати соціально-економічну діяльність, задовольняти запити населення, суспільні потреби, забезпечувати розвиток виробництва і споживання за умов сталого економічного розвитку, враховуючи особливості прикордонності [1].

Незалежно від конкретного регіону, до складу соціально-економічного потенціалу входять природно-ресурсний, демографічний (трудоий), науково-технічний, виробничий, рекреаційний, інформаційний, соціальний, культурний потенціал. Необхідність обґрунтування складових соціально-економічного потенціалу прикордонного регіону та виявлення його резервів є необхідною умовою для розробки заходів ефективної регіональної політики в Україні. Соціально-економічний потенціал прикордонного регіону характеризує сукупність усіх наявних засобів, можливостей, продуктивних сил регіону та приховані здатності, сили для розвитку регіону, що можуть виявитися і бути використані суб'єктами господарювання за умов їх співпраці (таблиця 1.).

Об'єкт дослідження – соціально-економічний потенціал прикордонного регіону, а предмет – виявлення додаткового соціально-економічного потенціалу прикордонного регіону. Необхідно вирішити наступні завдання: провести оцінку наявного та додаткового соціально-економічного потенціалу прикордонного регіону; відповідно до отриманих результатів визначити рівень взаємовпливу прикордонних регіонів один на одного та за інтегральною оцінкою додаткового потенціалу соціально-економічного розвитку прикордонних регіонів здійснити їх групування.

## Наявний та використовуваний соціально-економічний потенціал прикордонного регіону

Потенціал	Наявний потенціал		Використовуваний потенціал	
	Коефіцієнт (показник)	Формула (розрахунок)	Коефіцієнт (показник)	Формула (розрахунок)
Природно-ресурсний	Природно-ресурсний потенціалу регіону, який відображає рівень територіального комплексу природних ресурсів, а також рівень їх резервів для раціонального використання	$Ri = \max \sum_{t=t_0}^{T_i} \frac{(Pit - Si) Q_{it}}{(1 + E)^{T-t}}; i = 1, m; t = t_0, T, \text{ де } Ri -$ <p>рента, яку приносить <i>i</i>-й ресурс; <i>i</i> — вид ресурсу; <i>T<sub>i</sub></i> — період експлуатації <i>i</i>-го ресурсу, починаючи з <i>t<sub>0</sub></i>-го року; <i>Pit</i> - вартість продукції (включаючи всі види побіжних продуктів), що отримуються з одиниці <i>i</i>-го ресурсу, розрахована в кінцевих витратах <i>t</i>-го року; <i>Si</i> - одноразові і поточні витрати, здійснені в <i>t</i>-му році для обробки одиниці <i>i</i>-го ресурсу; <i>Q<sub>it</sub></i> - річний обсяг споживання <i>i</i>-го ресурсу; <i>E</i> - коефіцієнт дисконтування (норматив обліку фактора часу).</p>	Економічна оцінка використання всього територіального комплексу природних ресурсів регіону прикордоння	$E = \max [(R_1 + R_2 + R_3 + \dots + R_n) - B],$ <p>де <i>E</i> — економічна оцінка ТКПР регіону; <i>R<sub>1</sub>, R<sub>2</sub>, R<sub>3</sub>, ... R<sub>i</sub></i> — відповідно економічна оцінка (рента) мінерально-сировинних, водних, земельних, лісових, рекреаційних та інших ресурсів регіону з обліком фактора часу; <i>B</i> — інтегральні витрати природоохоронного значення.</p>
Трудовий	Загальний обсяг наявної (резерву) робочої сили	$P = Pp + \sum_1^n (Pn + P\phi) + P\delta,$ <p>резерв робочої сили на підприємствах, в установах, в організаціях, навчальних закладах, які здійснюють професійну перепідготовку та підвищення кваліфікації кадрів для потреб даного регіону (<i>Pp</i>); резерв робочої сили, який формується з осіб, звільнених з роботи за власним бажанням, за порушення трудової дисципліни, вивільнених внаслідок ліквідації підприємств, реконструкції і модернізації виробництва, диверсифікації його чи конверсії у <i>n</i>-й галузі регіону (<i>Pn</i>); внутрішньовиробничий резерв <i>n</i>-ї галузі регіону (<i>Pφ</i>); резерв робочої сили, який складається з офіційно зареєстрованих безробітних (<i>Pδ</i>), <i>n</i> - галузь економіки регіону.</p>	Загальний обсяг функціонуючої робочої сили на регіональному ринку праці	$P\phi = \sum_1^n (Pz - P\phi) + \sum_1^m Pn\phi + P\phi n,$ <p>де <i>Pz</i> — чисельність зайнятих <i>n</i>-ї галузі сфери матеріального виробництва регіону; <i>Pnφ</i> — чисельність зайнятих <i>m</i>-ї галузі невиробничої сфери регіону; <i>Pφn</i> — чисельність осіб працездатного віку, зайнятих індивідуальним виробництвом товарів і послуг.</p>

Закінчення таблиці 1

<p>Виробничий (економічний)</p>	<p>Величина виробничого потенціалу регіону</p>	$N_p = \sum_{i=1}^k M_i - \sum_{i=1}^l HM_i + \sum_{i=1}^m \Delta N_i,$ <p><math>N_p</math> - величина виробничого потенціалу регіону в тис. грн. валової або чистої продукції; <math>M_i</math> - виробнича потужність і-го підприємства регіону; <math>HM</math> - величина недовикористаної виробничої потужності і-го підприємства через неповну забезпеченість його трудовими і матеріальними ресурсами; <math>\Delta N</math> - приріст виробничого потенціалу і-го підприємства без нарощування його виробничої потужності; <math>k</math>- загальна кількість підприємств в регіоні; <math>l</math>- кількість підприємств в регіоні з недовикористаною потужністю з причин неповної забезпеченості трудовими і матеріально-енергетичним ресурсами; <math>m</math> - кількість підприємств у регіоні, які забезпечують приріст потенціалу без нарощування виробничої потужності [2, с.117].</p>	<p>Сукупна споживча вартість виробничих ресурсів</p>	$W_o = LK_l + \Pi \beta FK_\omega,$ <p>де <math>W_o = LK_l + \Pi \beta FK_\omega</math> - сукупна споживча вартість виробничих ресурсів; <math>L</math>- чисельність промислово-виробничого персоналу; <math>K_l</math>- коефіцієнт оцінки складу і якості трудових ресурсів; <math>\Pi</math>- коефіцієнт заміщення (еквівалентності) основних виробничих фондів чисельністю ПВП; <math>\beta</math>- питома вага активної частини основних виробничих фондів; <math>F</math> - вартість основних виробничих фондів у незмінних цінах; <math>K_\omega</math> - коефіцієнт оцінки складу і якості основних виробничих фондів. <math>K_l</math> і <math>K_\omega</math> враховують вплив науково-технічного прогресу на чинники виробництва [3, 127-131].</p>
<p>Інноваційний (науково-технічний)</p>	<p>Інтегральний індекс наявного потенціалу інноваційного розвитку регіону</p>	$S_i = \frac{1}{2} \sin \frac{360^\circ}{k-1} \left[ \sum_{j=1}^{k-1} A_i^j \cdot A_i^{j+1} + A_i^1 \cdot A_i^k \right] \quad (2.8)$ <p>де <math>S_i</math> - інтегральний індекс наявного потенціалу інноваційного розвитку і-го регіону; <math>k = 5</math> - кількість показників, що визначають наявний потенціал інноваційного розвитку регіону (Індекс інтелектуального капіталу регіону, Індекс забезпеченості кадрами, Індекс фінансової забезпеченості, Індекс інноваційної інфраструктури, Індекс матеріально-технічного оснащення інноваційного процесу). [4]</p>	<p>Коефіцієнт результативності інноваційної діяльності дає змогу оцінити ступінь досягнення поставлених цілей.</p>	<p>Коефіцієнт результативності розраховується як відношення одержаного результату до обраного значення показника.</p> $K_p = (\Pi_{од} / \Pi)^{\text{sign}(\Pi - \Pi_{од})},$ <p>де <math>K_p</math> - коефіцієнт результативності інноваційної діяльності; <math>\Pi_{од}</math> - показник одержаного результату; <math>\Pi</math> - показник, який є найкращим серед тих, що досягнуті в галузі; <math>\text{sign}(\Pi - \Pi_{од}) = (\Pi - \Pi_{од}) /  \Pi - \Pi_{од} </math>, при <math>(\Pi - \Pi_{од}) \neq 0</math>; <math>\text{sign}(0) = 1</math>. [5]</p>
<p>Інфраструктурний</p>	<p>Рівень розвитку інфраструктури</p>	$S_i = \frac{1}{n_i} - \sum_{j=1}^m \frac{A_{ij}}{\max, m A_{ij}}, \quad i=1$ <p>де <math>A_{ij}</math> - значення j-го показника в і-му регіоні; <math>m</math> - число регіонів; <math>n</math> - число показників; <math>n_i</math> - число показників, що мають для даного регіону і.</p>	<p>Інтегральний показник інфраструктурної забезпеченості</p>	$K_{unt} = \sqrt[m]{\prod_j K_{unj}}$ <p>де <math>K_{unt}</math> - інтегральний показник (критерій) інфраструктурної забезпеченості; <math>m</math> - кількість галузей інфраструктурного комплексу; <math>K_{unj}</math> - коефіцієнт забезпеченості району послугами j-й галузі інфраструктурного комплексу [6].</p>

Соціально-економічний розвиток кожного регіону зумовлюється якістю і збалансованістю наявних природних, трудових, матеріально-технічних, фінансових, інформаційних ресурсів. Сукупність цих ресурсів становить виробничо-ресурсний потенціал. Саме раціональне і ефективне використання такого ресурсного потенціалу прикордонних регіонів має певні ознаки і відмінності, оскільки покликане забезпечувати зростаючі вимоги зовнішньоекономічних зв'язків, брати участь у системі міжнародного поділу праці.

Оцінка прикордонного потенціалу повинна включати ряд етапів, які зображено на рис. 1

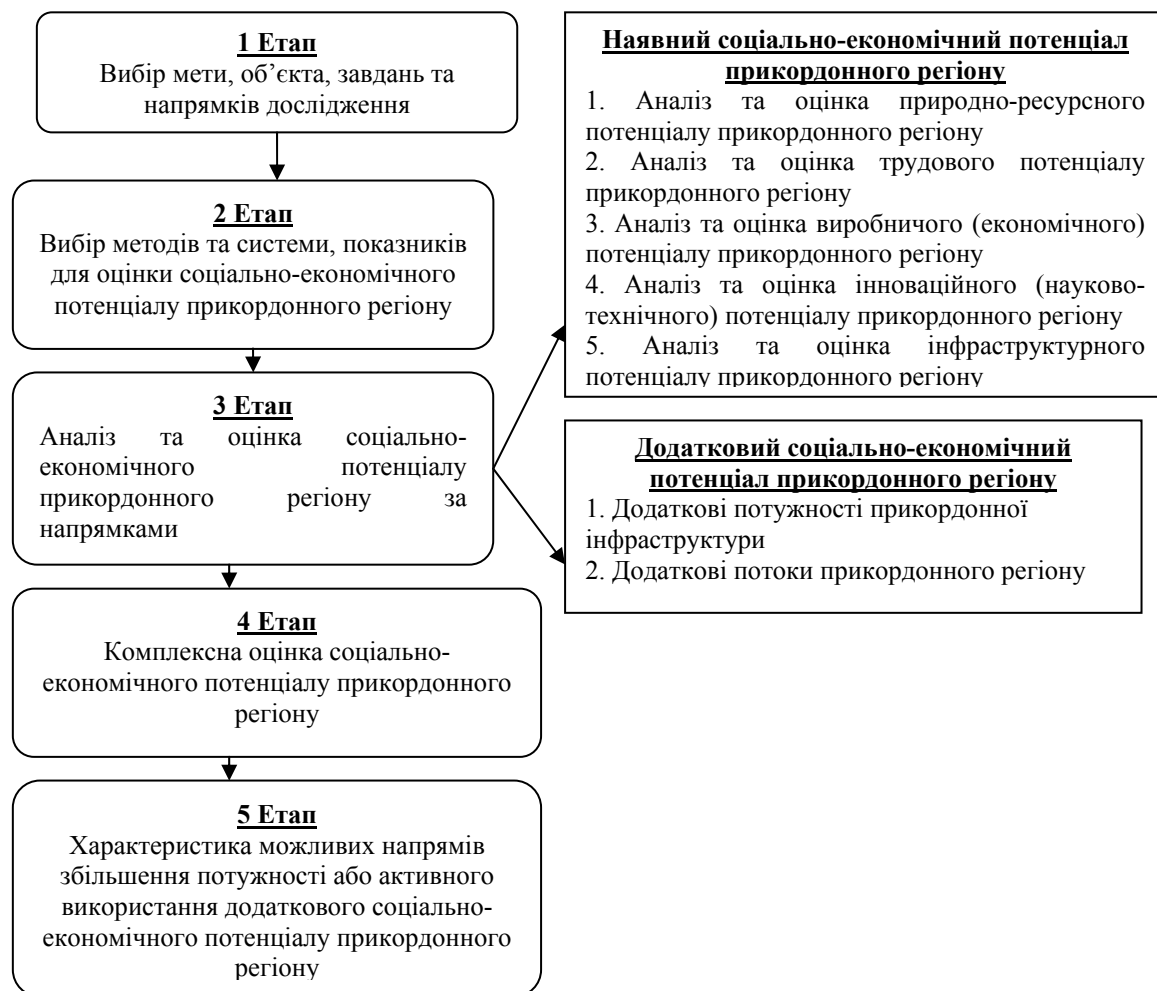


Рис. 1. Етапи аналізу та оцінки прикордонного потенціалу регіону

Визначивши основні завдання дослідження та етапи аналізу і оцінки прикордонного потенціалу регіону, необхідно вибрати систему показників, які забезпечуватимуть комплексність дослідження. На нашу думку, наявний соціально-економічний потенціал прикордонного регіону визначатимуть показники наведені в табл.1. На основі окреслених у таблиці показників для кожного регіону потрібно обчислити відповідні індекси потенціалів (індекс природно-ресурсного потенціалу, індекс трудового потенціалу, індекс виробничого потенціалу, індекс інноваційного потенціалу та індекс інфраструктурного потенціалу). На нашу, думку у якості адекватної міри даного показника слід взяти модифіковане зважене середньгеометричне (мультиплікативний підхід) і визначати індекси за формулою:

$$R_i^p = \prod_{i=1}^m (1 + x_{ij}^p)^{k_j}, \quad i = 1, \dots, n, \quad (1)$$

де:  $R_i^p$  - індекс  $p$ -го потенціалу ( $p = 1, \dots, 5$ )  $i$ -го прикордонного регіону,  $i = 1, \dots, n$ .

Якщо  $j$ -й показник має додатний інгредієнт, тобто прагнуть досягти його максимально можливого значення, то його стандартизують наступним чином:

$$x_{ij}^p = \frac{a_{ij}^p - a_j^{p,\min}}{a_j^{p,\max} - a_j^{p,\min}}, \quad j \in J_1; \quad i = 1, \dots, n, \quad (2)$$

де:  $J_1$  - підмножина показників, які мають додатний інгредієнт;

$a_j^{p,\min}$  - мінімальне кількісне значення  $j$ -го показника у вибірці регіонів для  $p$ -го потенціалу,  $a_j^{p,\min} = \min_{i=1, \dots, n} a_{ij}^p$ ;  $j \in J_1$ ;

$a_j^{p,\max}$  - максимальне кількісне значення  $j$ -го показника у вибірці регіонів для  $p$ -го потенціалу,  $a_j^{p,\max} = \max_{i=1, \dots, n} a_{ij}^p$ ;  $j \in J_1$ .

Якщо ж  $j$ -й показник має від'ємний інгредієнт, тобто коли прагнуть досягти його мінімально можливого значення, то:

$$x^{p}_{ij} = \frac{a_j^{p,\max} - a_{ij}^p}{a_j^{p,\max} - a_j^{p,\min}}, \quad j \in J_2; \quad i = 1, \dots, n, \quad (3)$$

де:  $J_2$  — підмножина показників, які мають від'ємний інгредієнт.

При цьому вагові коефіцієнти  $k_j$ , ( $k_j \geq 0$ ),  $j = 1, \dots, m$  також були нормалізованими, тобто:

$$\sum_{j=1}^m k_j = 1. \quad (4)$$

Пріоритетність  $j$ -ої ознаки визначаємо за правилом Фішберна [7]:

$$k_j = \frac{2(m-j+1)}{m(m+1)} \quad (5)$$

де:  $m$  - кількість показників.

Зазначимо, що вибір формули (1) для обчислення індексу потенціалу прикордонного регіону обумовлюється тим, що як високі нормалізовані кількісні значення окремих деталізованих показників, так і низькі значення інших менше нівелюються, ніж за адитивного підходу. За такого підходу регіони будуть упорядковані згідно зі зниженням значень індексу  $p$ -го потенціалу  $R^p_i$ ,  $i = 1, \dots, n$ . Найкращим виявиться регіон  $i_0$  з даної вибірки, для якого  $R^p_{i_0}$  набуде максимального значення:

$$R^p_{i_0} = \max_{i=1, \dots, n} R^p_i. \quad (6)$$

Отримані у такий спосіб значення індексів природно-ресурсного потенціалу, трудового потенціалу, виробничого потенціалу, інноваційного потенціалу та інфраструктурного потенціалу дають змогу отримати

інтегральний індекс наявного соціально-економічного потенціалу прикордонного регіону за формулою:

$$INP_i = \sqrt[5]{\prod_{j=1}^5 R_i^j} \quad (7)$$

Слід звернути увагу на те, що обрано формулу середньої геометричної для інтегрального індексу, оскільки дана форма середнього показника застосовується для визначення рівновіддаленої величини від максимального і мінімального значення ознаки, а також має місце наступна закономірність: чим більше зменшується один частковий показник, тим складніше його компенсувати збільшенням іншого. А це свою чергу можна тлумачити у такий спосіб, що доволі низьке значення часткових показників свідчить про несприятливу ситуацію в цілому у прикордонному регіоні.

Додатковий соціально-економічний потенціал прикордонного регіону, на нашу думку, слід розглядати як міру взаємовпливу прикордонних регіонів один на одного та спричинені тим, зміни у їх соціально-економічному розвитку. У зв'язку із цим, інтегральний індекс соціально-економічного потенціалу прикордонного регіону слід обчислювати як суму інтегральних індексів наявного та додаткового соціально-економічного потенціалу прикордонного регіону за формулою:

$$IPR_i = INP_i + \sum_{j=1, j \neq i}^n \frac{INP_j}{d_{ij}} \quad (8)$$

де:  $IPR_i$  - інтегральний індекс соціально-економічного потенціалу  $i$ -го прикордонного регіону;  $d_{ij}$  - відстань між  $i$ -м і  $j$ -м обласними центрами;  $n$  - кількість регіонів.

Отримані значення індексу додаткового соціально-економічного потенціалу прикордонного регіону ( $DP_i = \sum_{j=1, j \neq i}^n \frac{INP_j}{d_{ij}}$ ) автор пропонує розбити на



групи, що відповідають градації шкали оцінювання (високий взаємовплив, середній взаємовплив, низький взаємовплив).

Інтервали індексів, які відповідають рівню оцінки, слід розраховувати за формулою:

$$h = \frac{DP_{\max} - DP_{\min}}{3} \quad (9)$$

де:  $D_{\max}, D_{\min}$  - відповідно максимальне і мінімальне значення інтегрального індексу додаткового соціально-економічного потенціалу прикордонного регіону.

У такий спосіб на основі окреслених індексів можна оцінити поточний стан соціально-економічного розвитку прикордонних регіонів та ступінь взаємовпливу таких регіонів один на одного. В свою чергу індекс додаткового соціально-економічного потенціалу прикордонного регіону може слугувати мірою процесу реципрокації між прикордонними регіонами та враховуватись при удосконаленні напрямів формування і реалізації прикордонної регіональної політики.

Доведено, що високий рівень використання наявного і додаткового соціально-економічного потенціалу залежить від факторів, які здійснюють вагомий вплив на формування та реалізацію регіональної політики і на соціально-економічний розвиток прикордонного регіону (соціально-політичні, організаційно-інформаційні, зовнішні, внутрішні), а також створюють можливості в процесі регіонального управління визначати сукупність економічних, соціальних, суспільно-політичних орієнтирів; пріоритети та інтереси розвитку прикордонного регіону.

**Список літератури:** 1. *Коломийчук В.С.* Автореф. дис. д-ра екон. наук: 08.10.01 / В.С. Коломийчук; НАН України. Ін-т регіон. дослідж. — Л., 2000. - 47 с. - укр. 2. *Долишній М.И., Бойко Е.И., Петрович И.М.* Социально-экономический потенциал региона.-К.: Наукова думка.1985.-217с. 3. *Архипов В.М.* Проектирование производственного потенциала объединений: теоретические аспекты. – Львов: Изд-во ЛГУ, 1984.-137 с. 4. *Жихор О.Б.* Інноваційна політика розвитку регіонів: теорія та практика формування, механізми реалізації: [монографія] /Жихор О.Б. – Львів: Інститут регіональних досліджень НАН України, 2009.-544 с. 5. *Феофанова І.В.*

Формування інноваційної стратегії металургійного підприємства: автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня канд. економічних наук. Спец. 08.00.04 – економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності). - Запоріжжя – 2008. С. 9 **6.** *Чернок А., Эрлих Е., Силади Д.* Инфраструктура в международных отношениях. - Будапешт, 1974г. **7.** *Fishburn P.* Utility Theory for Decision-Making. N.Y., Wiley, 1970.

## **6.2 Методи обліку відстрочених податків: національна та міжнародна практика**

Облік податкових різниць та відстрочених податків є одним із складних питань бухгалтерського обліку. Бухгалтери українських підприємств намагаються уникати їх відображення у звітності. Натомість у міжнародній практиці у річному звіті будь-якої транснаціональної компанії можна знайти значні суми за статтею «відстрочені податки». Цей показник іноді складає мільйони доларів США. Тому важливо розуміти, що собою представляють і як визначаються відстрочені податки, як вони впливають на майбутні результати діяльності підприємства і чому за вимогами стандартів обліку багатьох країн обов'язково відображаються у фінансовій звітності.

Вимоги податкового законодавства відрізняються від вимог визнання та оцінки активів, зобов'язань, доходів та витрат, що встановлені стандартами бухгалтерського обліку. Існуючі розбіжності створюють ситуацію, коли показники, що відображені у фінансовій звітності, та зобов'язання підприємств з податкових платежів зовсім не кореспондують між собою.

На думку багатьох спеціалістів, відхилення, що виникають між бухгалтерськими та податковими показниками, слід розподіляти між звітними періодами. Ефект відхилень представляє собою різницю між нарахованими витратами з податку на прибуток звітного періоду та реально сплаченою сумою податку. Розподіл податків за звітними періодами призводить до виникнення рахунку «Відстрочені податки» та відображенню відповідної інформації у фінансовій звітності [1, с. 437]. Це, в свою чергу, впливає на суми реальних грошових потоків підприємства.

Питання ідентифікації відстрочених податків як об'єкту бухгалтерського обліку, методики їх розрахунку, відображення у звітності досліджували вітчизняні і зарубіжні вчені: Ф.Бутинець, С. Голов, Н.Гура, В. Костюченко, А.Твердомед, І.Чалий, Й.Бетге, М.Ван Бреда, Р.Каспіна, Г.Мюллер, В.Панков, Я.Соколов, М.Тяжкова, А.Хорін, О.Чіпуренко, Е.Хендриксен та ін. Але сьогодні в умовах впровадження в Україні міжнародних стандартів фінансової звітності як в теорії, так і на практиці виникає багато проблем обліку відстрочених податків, однією з яких є вибір методу їх розрахунку.

Метою даного дослідження є порівняльний аналіз методів розрахунку відстрочених податків у вітчизняній та зарубіжній практиці, визначення напрямів удосконалення методичних засад обліку відстрочених податків як елементу взаємозв'язку бухгалтерського обліку та оподаткування.

Податок на прибуток, розрахований за даними фінансової звітності, як правило, не співпадає з податком, що підлягає сплаті у бюджет за той самий період. Для того, щоб користувачі фінансової звітності були здатні оцінити податкові наслідки таких різниць, в балансі визнаються відстрочені податкові зобов'язання та активи.

Відстрочені податки на прибуток - зобов'язання з уплати податку на прибуток або активи з податку на прибуток, які будуть сплачені або відшкодовані у майбутньому у зв'язку з існуванням у звітному періоді різниць в оцінці активів, зобов'язань, доходів або витрат для цілей фінансової звітності та для цілей розрахунку податку на прибуток.

У світовій практиці підхід до розрахунку відстрочених податкових активів та зобов'язань в процесі свого розвитку піддавався суттєвим змінам.

Розрахунок відстрочених податків, на думку вчених, може здійснюватись у три способи: метод відстрочення, метод зобов'язань за звітом про прибутки та збитки, метод зобов'язань за балансом [2]. Існують також підходи, що об'єднують методи «за звітом про прибутки та збитки» та «за балансом» в єдиний «метод зобов'язань», або метод відстрочення з

методом зобов'язань за звітом про прибутки та збитки і називають його методом відстрочення.

Сутність методу відстрочення полягає у накопиченні інформації про податкові різниці доходів та витрат. Відстрочені податки виникають в результаті існування різниці між бухгалтерським прибутком та прибутком для оподаткування і являють собою суми податку на прибуток, «переплачені» або «зекномлені» у поточному періоді. Тому податковий ефект визначається в періоді виникнення різниці, тобто з використанням діючої ставки податку і не залежить від майбутніх ставок. Основна мета методу відстрочення - дотримання принципу відповідності між доходами та витратами підприємства.

Метод зобов'язань за звітом про прибутки та збитки базується на часових різницях (що не тотожні тимчасовим різницям) та діючій ставці податку, але при зміні ставки здійснюється відповідне коригування. Тобто відстрочені податки визнаються за ставкою, за якою очікуються майбутні податкові виплати або відшкодування.

При використанні методу зобов'язань за балансом визначається майбутній обов'язок зі сплати податку на прибуток на підставі припущення про майбутні доходи та витрати, які виникнуть завдяки активам та зобов'язанням, що має підприємство на даний момент (за балансом). Тобто, за кожним активом та зобов'язанням визначається різниця між їх балансовою та податковою вартістю, і за ними нараховуються відстрочені податкові зобов'язання та активи. При цьому використовуються ставки податку на прибуток, які будуть діяти у майбутньому періоді. У випадку зменшення (збільшення) ставок витрати з податку на прибуток при використанні методу зобов'язань будуть менше (більше) витрат з податку на прибуток, розрахованих за методом відстрочення. Мета цього методу - відображення у балансі майбутніх податкових платежів як активів або зобов'язань підприємства.

Існує також метод невизнання відстроченого податку або податкового нейтралітету - тотожності фінансової і податкової звітності, який у минулому проводили США та країни Західної Європи. На практиці дотримуватись балансу інтересів держави, платників податків та фінансових ринків не вдалося, що призвело до розділу звітності на фінансову та податкову, виникла необхідність відображення відстрочених податків у фінансовій звітності [3, с. 23-25, 102]. Сьогодні таку необхідність визнають МСФЗ, стандарти США, Великої Британії та багатьох інших країн, у тому числі України.

Дискусія про сутність податку на прибуток та про необхідність розкривати суми відстрочених податків вперше виникла у США. Існування різних концепцій податку на прибуток (податок на прибуток - це витрати або розподіл прибутку) викликало різні підходи до обліку відстрочених податків. З перемогою прибічників розгляду податку на прибуток як витрат у 1967 році було вперше запропоновано спосіб обліку відстрочених податків методом відстрочення. Але цей метод не забезпечував достовірність даних, тому що не передбачав механізмів врахування змін ставок податку. У 1987 році Рада зі стандартів фінансового обліку США відмінила метод відстрочення і прийняла стандарт, що встановлює використання методу зобов'язань [4].

У Великій Британії заговорили про облік відстрочених податків у 1970-і роки, в умовах високої інфляції, високих ставок податку, значних податкових знижок. У 1975 році британський Комітет з бухгалтерських стандартів затвердив стандарт, який рекомендував застосування методу відстрочення. Стандарт кілька разів переглядався, і з 2000 року до теперішнього часу у Великій Британії та Ірландії продовжує використовуватись метод зобов'язань, що базується на звіті про прибутки та збитки. Австралія, Нова Зеландія, Канада, Гонконг та ряд інших країн, що раніше використовували британські стандарти, повністю перейшли на МСФЗ у 2000-х роках.

Розвиток бухгалтерської практики у континентальних країнах Західної Європи відбувався у інший спосіб, ніж у США, Великій Британії. Система обліку в європейських країнах тісно пов'язана з оподаткуванням. Звіт про прибутки та збитки практично прирівнювався до декларації з податку на прибуток, проводилась політика податкового нейтралітету. Відстроченим податкам у цій системі місця не було, що суттєво спрощувало облік. Однак така «нейтральна» звітність стала підпорядкованою інтересам податкового планування та систематично викривлювалась, втративши достовірність [3, с. 24-25].

Прагнення наблизити правила фінансової звітності призвело до створення Міжнародних стандартів фінансової звітності. Комітетом з міжнародних стандартів обліку у 1979 році був введений у дію МСБО 12 «Податки на прибуток», який регулює облік відстрочених податків [5]. Перший варіант стандарту припускав застосування як методу зобов'язань за балансом, так і методу відстрочення. У простих випадках (наприклад, різниці в амортизації основних засобів) обидва методи були еквівалентні, у більш складних (облік нематеріальних активів, пенсійних зобов'язань, оренди) їх результати були непорівнянні. У 1996 році прийнято новий варіант МСБО 12, який дозволяє застосовувати тільки балансовий метод. Такий підхід діє і сьогодні.

Оскільки визнання активів та зобов'язань обумовлено надходженнями та вибуттям економічних вигід від їх реалізації або використання, що очікуються у майбутньому, то стандарт встановлює, що підприємства мають оцінювати податкові наслідки таких майбутніх операцій. Грошова оцінка таких платежів або надходжень при вибутті активу або зобов'язання визнається в балансі як відстрочені податкові активи або зобов'язання.

Підприємства розраховують різниці на дату складання балансу. Добуток суми тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню, на ставку податку, визнається в балансі як відстрочене податкове зобов'язання. Добуток суми тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню, на ставку

податку є відстроченим податковим активом. Крім того, як відстрочені податкові активи також можуть визнаватись податкові збитки поточного та майбутніх періодів, перенесені на майбутнє. Визнання відстрочених податкових активів допускається тільки тоді, коли підприємство планує отримати у майбутньому достатній прибуток [5]. Для розрахунку використовується ставка, за якою очікується здійснення майбутніх виплат (відшкодування) податку [5].

У Положеннях бухгалтерського обліку Російської Федерації (ПБО 18/02 «Облік розрахунків з податку на прибуток») з 2002 року було передбачено розрахунок відстрочених податкових активів та зобов'язань проводити методом відстрочення, а з 2010 року – методом зобов'язань за звітом про прибутки та збитки, що значно змінює розраховані показники податку на прибуток. У зв'язку з цим при трансформації фінансової звітності згідно з вимогами МСФЗ відстрочені податки, розраховані за національними стандартами, сторнуються, а потім розраховується податок за МСФЗ [6, с. 65].

П(С)БО 17 «Податок на прибуток», що діє в Україні з 2001 року, базується на тексті МСБО 12. Податкові різниці розраховуються періодично шляхом порівняння бухгалтерської та податкової вартості активів та зобов'язань. Відстрочені податки розраховуються за ставками, за якими підприємство очікує майбутню реалізацію таких активів та зобов'язань [7].

Існує думка, що метод відстрочення є більш наглядним, тому що розрахунок податку на прибуток на основі різниці доходів та витрат є більш звичним. Однак, не дивлячись на те, що метод зобов'язань за балансом є складним для сприйняття, він дає більш повну та достовірну оцінку величини відстрочених податкових активів та зобов'язань підприємства. Характеристика методів розрахунку відстрочених податків та їх застосування у світовій практиці наведені у табл. 1.

Такі різні підходи до розрахунку відстрочених податків, метод відстрочення та метод зобов'язань тісно пов'язані між собою, оскільки є

результатом застосування статичної та динамічної теорії балансу, які суттєво впливають на методологію визначення та обліку прибутку. Як відомо, бухгалтерський баланс є відображенням фінансового стану підприємства на певну дату, а звіт про прибутки та збитки відображає рух ресурсів підприємства (у вигляді доходів та витрат) за певний період часу. Фінансовий стан підприємства формується в результаті руху ресурсів у попередніх періодах та впливає на обсяги майбутнього їх руху. Згідно з динамічним трактуванням балансу Е.Шмаленбаха, «баланс містить дані про перспективні та дійсні витрати майбутніх періодів (актив) та доходах майбутніх періодів (зобов'язання) підприємства» [9, с.179].

Таблиця 1

Характеристика методів розрахунку відстрочених податків та їх застосування у світовій практиці [4, с. 434-435; 8]

Назва методу	Характеристика методу	Де і коли застосовувався
Метод відстрочення	Відстрочені податки виникають в результаті існування різниці між бухгалтерським та податковим прибутком. Застосовується діюча ставка податку.	ГААП США - з 1967 по 1987 рік, МСФЗ - з 1979 по 1998 рік, ПБО РФ - з 2003 по 2010 рік, ГААП Великої Британії - з 1975 по 2000 рік.
Метод зобов'язань за звітом про прибутки та збитки	Базується на часових різницях та діючій ставці податку, але при зміні ставки здійснюється відповідне коригування.	ГААП Великої Британії та Ірландії з 2000 року по теперішній час, ПБО Росії з 2010 року.
Метод зобов'язань за балансом	Визначається різниця між балансовою та податковою вартістю активів та зобов'язань, використовуються ставки податку на прибуток, які будуть діяти у майбутніх періодах.	ГААП США з 1992 року, МСФЗ з 1979 року, П(С)БО України з 2001 року, стандарти обліку Канади, Австралії, Нової Зеландія, Гонконгу та ін.
Метод невизнання відстрочених податків	Показники фінансової і податкової звітності співпадають, відстрочені податки не відображаються.	Національні стандарти країн Західної Європи з 1970-х років.

Таке положення також підтверджується визначенням активів та зобов'язань (які є елементами балансу), згідно з якими активи та зобов'язання виникають в результаті минулих подій та призводять до зміни



економічних вигід у майбутньому. Наприклад, підприємства зі значною кількістю основних засобів та інших активів будуть вимушені нести значні амортизаційні витрати, витрати на їх ремонт у майбутніх періодах, що призведе до зменшення і бухгалтерського, і податкового прибутку.

Хоча баланс відображає фінансовий стан підприємства на певну дату, такий стан склався у результаті руху ресурсів за всі попередні періоди та може вплинути на економічні вигоди у майбутніх періодах. Тобто можна говорити, що баланс включає результати діяльності підприємства за більш тривалий період часу, ніж звіт про прибутки та збитки, який складається тільки за звітний період (рік). Тому метод зобов'язань дозволяє більш точно розрахувати величину відстрочених податкових активів та зобов'язань на певну дату.

Заміна методу відстрочки на метод зобов'язань у світовій практиці була передбачуваною. Основною метою складання фінансової звітності стало достовірне відображення фінансового стану підприємства. Як наслідок, зросли вимоги до правильності відображення активів та зобов'язань підприємств. В результаті, деякі принципи обліку, такі як, наприклад, принцип відповідності, що відноситься переважно до відображення доходів та витрат у звіті про прибутки та збитки, частково втратили свою значущість. Яскравим прикладом такої зміни філософії була зміна принципів обліку податків на прибуток. Однак слід відмітити, що з введенням методу зобов'язань, принцип відповідності не зник зовсім, а просто втратив свою первісну значущість. Крім того, застосування методу відстрочення викликало на практиці деякі труднощі, а також часто призводило до того, що в балансі відображались суми відстрочених податкових активів або зобов'язань, які не відповідали реальному розміру майбутніх економічних вигід або відтоку ресурсів у формі податкових платежів, і не відповідали визначенням активів та зобов'язань, що встановлені МСФЗ. В результаті не дотримувались принципів складання фінансової звітності, таких як обачність, надійність та ін., тобто звітність не відображала реальний фінансовий стан підприємства.

З введенням в дію в Україні П(С)БО 17 «Податок на прибуток» підприємства стали зобов'язані відображати відстрочені податки у фінансовій звітності, з'явився новий об'єкт бухгалтерського обліку.

На думку вчених, П(С)БО 17 «Податок на прибуток» в цілому відповідає МСБО 12 «Податки на прибуток» [4, с. 204], але, на жаль, не надає чіткої методики відображення у фінансовій звітності витрат та зобов'язань з податку на прибуток, хоча і передбачає застосування методу зобов'язань за балансом.

Проблема, що розглядається, ускладнюється необхідністю виконання вимог податкового законодавства, неузгодженістю різних нормативних документів: не тільки тих, що встановлюють правила оподаткування та бухгалтерського обліку (П(С)БО та Податковий кодекс України), але й документів, що регламентують облік, між собою (П(С)БО 17 «Податок на прибуток» та ПБО «Податкові різниці»). Вказані нормативні документи базуються на різних методах розрахунку відстрочених податків:

- Податковий кодекс України та ПБО «Податкові різниці» - на методі відстрочення, тобто на основі визначення різниць між доходами та витратами за звітом про фінансові результати [10; 11];

- П(С)БО 17 «Податок на прибуток» - на методі зобов'язань за балансом, який передбачає визначення різниць між балансовою та податковою вартістю активів та зобов'язань [7].

Застосування різних методів виражається у протилежному визначення основних понять, що використовуються нормативними документами, призводить до суттєвих розбіжностей. Наприклад, визначення тимчасових податкових різниць у П(С)БО 17 та у Податковому кодексі суттєво відрізняються; поняття постійних різниць, що наведено у Податковому кодексі, було виключено з тексту П(С)БО 17 ще у 2003 році; форми та способи ведення облікових реєстрів, що рекомендуються Податковим кодексом та ПБО «Податкові різниці», не відповідають вимогам П(С)БО 17.

Це викликає цілий ряд проблем щодо визнання, класифікації та оцінки податкових різниць, формування облікової інформації про відстрочені податки. Розглянуті нормативні документи встановлюють прямо протилежні підходи до цього: П(С)БО 17 передбачає порівняння балансової та податкової бази активів та зобов'язань, а Податковий кодекс – бухгалтерських і податкових доходів та витрат. Тому українські підприємства не можуть знайти вихід з даної ситуації і всіма можливими способами уникають обліку відстрочених податків та відображення їх у фінансовій звітності, що негативно впливає на її якість.

На думку фахівців, безпроблемна ув'язка норм ПКУ з діючою системою П(С)БО щодо обліку податкових різниць є неможливою в принципі [12, с. 169].

Необхідно відмітити, що методичні підходи до обліку відстрочених податків, що встановлені Податковим кодексом, суперечать не тільки П(С)БО, а й МСФЗ, впровадження яких активно відбувається в Україні. Тому вирішення існуючих проблем потребує негайних змін у Податковому кодексі, узгодження методик обліку відстрочених податків як елементу взаємозв'язку бухгалтерського обліку і оподаткування.

Результати проведеного дослідження дозволили дійти таких висновків.

- порівняльний аналіз методів розрахунку відстрочених податків, що застосовуються у вітчизняній та міжнародній практиці, свідчить про тенденцію відмови від методу відстрочення на користь методу зобов'язань за балансом;
- використання методу відстрочення призводило до недотримання порівнянності та знижувало достовірність фінансової звітності. Метод зобов'язань за балансом виявився зручнішим у застосуванні, він не потребує збереження інформації попередніх періодів про величину та час виникнення непогашених тимчасових різниць. Всі розглянуті фактори та обставини довели доцільність застосування методу зобов'язань для визначення сум відстрочених податків;

- МСБО 12 «Податки на прибуток», а також П(С)БО 17 «Податок на прибуток», що застосовуються сьогодні в Україні, базуються на балансовому підході і покликані забезпечити зв'язок між бухгалтерським і податковим прибутком. В стандартах наведено правила розрахунку податкових різниць, а також відстрочених податкових активів та зобов'язань на основі даних балансу;

- зовсім інший метод розрахунку податкових різниць та відстрочених податків, метод відстрочення, встановлено Податковим кодексом України та ПБО «Податкові різниці», що вносить плутанину, суперечить міжнародним та національним стандартам обліку та унеможливорює формування якісної, правдивої звітної інформації.

Проблема потребує негайного вирішення шляхом заміни у Податковому кодексі України та ПБО «Податкові різниці» методу відстрочення на метод зобов'язань за балансом; надання права підприємствам самотійно обрати форми та способи ведення реєстрів обліку податкових різниць і відстрочених податків; забезпечення можливості формування якісної достовірної інформації у фінансовій звітності та встановлення взаємозв'язку між бухгалтерським обліком і оподаткуванням.

**Список літератури:** 1. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ./ Под ред. Я.В.Соколова. - М.:Финансы и статистика, 2000.- 576 с. 2. Панков, В.В., Лаврушина, В. Б. Методы учета отложенных налогов // Международный бухгалтерский учет. - 2008. - № 11.- С.42-46. 3. Previts, G. J., Paul Walton, P., Wolnizer, P. A Global History of Accounting, Financial Reporting and Public Policy: Europe. - Emerald Group Publishing, 2010. - 302 с. 4. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: Монографія. - К.: Центр учбової літератури, 2007. - 522с. 5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 12 «Податки на прибуток» [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>. 6. Каспина Р.Г. Международная система финансовой отчетности. – М.: Издательство „Бухгалтерский учет”, 2003. – 176 с. 7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток»: [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>. 8. <http://ru.wikipedia.org/wiki>. 9. Обербринкманн Ф. Современное понимание бухгалтерского баланса: Монографія. - Пер. с нем./ Под ред. проф. Я.В. Соколова. - М.: Финансы и статистика, 2003. - 416 с. 10. Податковий кодекс України від 02.12.2010р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. 11. Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці», затверджене наказом Міністерства фінансів від 25.01.2011 № 27 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>. 12. Чалий І. БуХХХоблік для дорослих. МСФЗ-трансформація. Управління прибутком. Податки. – Х.: Фактор, 2011. – 400 с.