

# ЕКОНОМІЧНІ ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ ГАЛУЗЕЙ ТА ВИДІВ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

УДК 336.225.6

В.В. БАЛІЦЬКА,  
д.е.н., ст.н.с., Інститут економіки та прогнозування НАН України,  
О.В. КОРОТКЕВИЧ,  
к.е.н., с.н.с., Інститут економіки та прогнозування НАН України

## Податкові різниці: вплив на доходи бюджету та фінансовий стан податкоплатників<sup>1</sup>

У статті проаналізовано тенденції формування податкових різниць в умовах одночасного функціонування бухгалтерського та податкового обліку, визначено їхній вплив на фінансові показники суб'єктів господарювання і доходи бюджету.

**Ключові слова:** податкові різниці, податковий облік, бухгалтерський облік, податковий актив, податкове зобов'язання.

В статье проанализированы тенденции формирования налоговых разниц в условиях одновременного функционирования бухгалтерского и налогового учета, определено их влияние на финансовые показатели субъектов хозяйствования и доходы бюджета.

**Ключевые слова:** налоговые разницы, налоговый учет, бухгалтерский учет, налоговый актив, налоговое обязательство.

Authors analyze the trends of tax differences evolution under the conditions of simultaneous application of tax accounting and common accounting, the impact of tax differences on financial indicators of enterprises and budget revenues.

**Keywords:** tax differences, tax accounting, accounting, tax asset, tax liability.

**Постановка проблеми.** Реформування економічних відносин в Україні потребує вдосконалення методології та ме-

тодики формування фінансових показників діяльності суб'єктів господарювання. Основу їх складають національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, які почали впроваджуватися з 2000 року, та окремий податковий облік для визначення бази оподаткування податку на прибуток, що був введений з 1.07.1997.

Одночасне застосування бухгалтерського обліку фінансових результатів суб'єктів господарювання та податкового обліку для визначення та сплати податку на прибуток передбачає використання значної кількості термінів, які по-різному розкривають зміст та границі елементів витрат, а також доходу для визначення величини прибутку суб'єктів господарювання. Для врівноваження податкової та бухгалтерської баз нарахування податку на прибуток введено поняття «податкові різниці», які поділяються на тимчасові та постійні. Податковими різницями відповідно до законодавства називаються величини, які утворюються в результаті існування різниці між оцінкою і критеріями, що застосовуються під час визнання доходів, витрат, активів, зобов'язань за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та доходами і витратами в податковому обліку [1, 2]. Зміст фінансових характеристик податку на прибуток виз-

<sup>1</sup> Дослідження виконано в рамках НДР «Розвиток державних фінансів України в умовах глобалізації», затверджені постановою Бюро відділення економіки НАНУ №6 від 08.07.2009, державний реєстраційний номер роботи 0109U004580.

начається Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку №17 «Податок на прибуток», в якому визначаються методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати, доходи, активи і зобов'язання з податку на прибуток та порядок розкриття такої інформації у фінансовій звітності суб'єктів господарювання [2].

Варто підкреслити, що Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №17 «Податок на прибуток» включає більше десяти термінів, які розкривають відмінні риси цих визначень та порядок їх утворень. Основними поняттями є обліковий прибуток (збиток) та прибутковий прибуток (збиток). Обліковий прибуток (збиток) – це сума прибутку (збитку) до оподаткування, що визначена в бухгалтерському обліку і відображена у «Звіті про фінансові результати». Прибутковий прибуток (збиток) – це сума прибутку (збитку) визначена за податковим законодавством за звітний період, що відображена в податковій декларації.

Результати проведеного дослідження показали, що бази оподаткування та податок на прибуток – податковий і обліковий – не тільки суттєво відрізняються між собою, а й по-різному впливають на фінансовий стан суб'єктів господарювання та дохідну частину бюджету, формуючи абсолютно відмінні базові основи для реалізації інтересів держави та податкоплатників. Тому цілком логічним було б запровадження на державному рівні системи постійного моніторингу та аналізу процесів формування податкового та бухгалтерського прибутку і, відповідно, нарахування податку на прибуток із утворенням податкових різниць. Але, як можна судити із складу показників статистики та інших даних, які використовуються для визначення прогнозних надходжень податку на прибуток при формуванні проекту бюджету, такої системи запроваджено не було.

Кількісні характеристики окремо податкового та облікового прибутку і відхилення між ними при нарахуванні податку на прибуток не наводяться ні в пояснювальній записці до проекту бюджету, ні в зведеній статистичній звітності. Тому з часу введення двох видів обліків не було підстав для неупереджених та об'єктивних висновків про ефективність діючого механізму оподаткування прибутку підприємств, або про його недоліки. А оскільки дані про об'єкти оподаткування, що формуються на основі двох видів обліку, представлені не повно, немає підстав говорити про прозорість податкового реформування.

Слід підкреслити, що податкові різниці, які наводять суб'єкти господарювання у ф. 1 «Баланс» у рядках 060 та 460, у подальшому не відображаються в статистичній звітності. Органи статистики під час узагальнення всіх балансів по Україні, показники «відстрочені податкові активи» (рядок 060 балансу) та «відстрочені податкові зобов'язання» (рядок 460) включають в колонку «інші», таким чином знеособлюючи важливу інформацію, що могла б засвідчити, який насправді складається обсяг прибутку для оподаткування при застосуванні двох видів обліків.

При застосуванні спрощеної системи оподаткування діюча методика відображення податкових різниць не виділяє ці

дані окремими рядками. Зокрема, Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» вимагає, щоб у Балансі (ф. 1–м) наявні на початок переходу до спрощеної системи оподаткування відстрочені податкові активи або відстрочені податкові зобов'язання відображалися у статті 070 «Інші оборотні активи» або в статті 480 «Довгострокові зобов'язання» [3]. Тобто у цій ситуації дані про податкові різниці втрачаються навіть не на етапі узагальнення в органах статистики (як це має місце у суб'єктів системи звичайного оподаткування), а відразу при заповненні балансів (ф. 1–м) суб'єктами малого підприємництва.

Подібна ситуація може свідчити про те, що зміни в податкових методиках і розрахунках не супроводжуються чіткими вимогами щодо відстеження результатів їх впровадження з боку профільних міністерств, статистичних органів, наукових інститутів. Як наслідок, важко оцінити результативність діючих податкових розрахунків і своєчасно у разі потреби прийняти рішення щодо корекції механізму оподаткування.

**Мета статті.** Дослідити тенденції утворення податкових різниць унаслідок використання податкової та бухгалтерської систем нарахувань податку на прибуток підприємств та їх вплив на фінансовий стан підприємств та доходи бюджету.

**Виклад основного матеріалу.** Для більш повного розкриття поставленої мети необхідно навести характеристики основних понять, які використовуються під час формування податкових різниць та оцінки їх значень.

Витрати (дохід) з податку на прибуток – це загальна сума витрат (доходу) з податку на прибуток, яка складається з точного податку на прибуток з урахуванням відстроченого податкового зобов'язання і відстроченого податкового активу.

Поточний податок на прибуток – сума податку на прибуток, визначена у звітному періоді відповідно до податкового законодавства.

Податкова база активу і зобов'язання – оцінка активу і зобов'язання, що використовується з метою оподаткування цього активу і зобов'язання при визначенні податку на прибуток.

Відстрочений податковий актив – сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню в наступних періодах і показує, на яку суму буде зменшуватися нарахований податок на прибуток унаслідок: а) тимчасової податкової різниці, що підлягає вирахуванню; б) перенесення податкового збитку, не включеного до розрахунку обсягів зменшення податку на прибуток у звітному періоді; в) перенесення на майбутні періоди податкових пільг, якими скористатися у звітному періоді неможливо.

Таким чином, відстрочений податковий актив виникає тоді, коли час визнання витрат (доходів) у бухгалтерському та податковому обліку не збігається. При цьому тимчасові різниці виникають у випадку, якщо витрати в бухгалтерському обліку визнаються раніше, ніж у податковому, а доходи – пізніше. У міру зменшення або повного погашення тимчасових різниць зменшується і сума відкладеного податково-

го активу. Відстрочений податковий актив зменшує податок на прибуток в майбутніх періодах.

Слід підкреслити, що в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку №2 «Баланс» визначено, що у статті «Відстрочені податкові активи» відображається сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню в наступних періодах унаслідок тимчасової різниці між обліковою та податковою базами оцінки [4]. Виходячи з цього можна зробити висновок, що нарахований податок на прибуток у податковому обліку не являється завершеною операцією, оскільки не має самостійного значення і постійно звіряється з податком на прибуток у бухгалтерському обліку. Цьому є правове і методологічне пояснення. Відповідно до п. 2 ст. 3 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [5] бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться підприємством, а податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку. Ця норма стосується і визначення показника «прибуток», що відображається у фінансовій і податковій звітності [6].

До збільшення величини податку на прибуток, що необхідно перераховувати до бюджету, призводить інший показник податкових різниць – «відстрочені податкові зобов'язання».

Відстрочене податкове зобов'язання – це сума податку на прибуток, який сплачуватиметься в наступних періодах із тимчасових податкових різниць, що підлягають оподаткуванню, і показує, на яку суму буде збільшуватися нарахований податок на прибуток.

Відстрочений податок на прибуток – сума податку на прибуток, що визнана відстроченим податковим зобов'язанням і відстроченим податковим активом.

Тимчасова податкова різниця – різниця, яка виникає між оцінкою активу або зобов'язання за даними фінансової звітності та податковою базою цього активу або зобов'язання відповідно.

Тимчасова податкова різниця, що підлягає вирахуванню, – тимчасова податкова різниця, що призводить до зменшення податкового прибутку (збільшення податкового збитку) в майбутніх періодах.

Тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню, – тимчасова податкова різниця, що включається до податкового прибутку (збитку) у майбутніх періодах.

Наведені вище поняття є деталізованими характеристиками податку на прибуток. Саме їх використання у фінансових розрахунках та обчисленні податку на прибуток і призводить до формування податкових різниць – тимчасових та постійних. У статті наведені практично всі визначення понять, що застосовуються при нарахуванні податку на прибуток, щоб продемонструвати, наскільки це складна та трудомістка система. Виникає цілком логічне питання: на скільки вона ефективна?

У результаті проведеного дослідження було виявлено, що за період одночасного використання бухгалтерського обліку

та податкового обліку при обчисленні податку на прибуток вплив податкових різниць на фінансовий стан підприємств та дохідну частину бюджету мав різну направленість. Для аналізу обсягів та динаміки податкових різниць використані дані Балансу (ф. 1 фінансової звітності) за 2000–2011 роки. Але оскільки зазначені показники в цілому по Україні в зведеній публічній статистичній звітності відсутні, ми звернулися з окремим запитом до Державної служби статистики України надати розгорнуту інформацію з бази даних до моменту віднесення податкових різниць до статті «інші».

Як вже зазначалося, в Балансі (ф. 1) суми податкових різниць – відстрочених податкових активів та відстрочених податкових зобов'язань – відображаються в рядках 060 та 460 відповідно. Зокрема, стаття «Відстрочені податкові активи» (рядок 060) показала суму податку на прибуток, що був сплачений наперед і тому підлягав відшкодуванню в наступних періодах через різні бази облікової та податкової оцінки.

У результаті проведеного дослідження виявлені такі тенденції. З 2000 по 2004 рік у цілому по економіці було накопичено 7,57 млрд. грн. податку на прибуток, який згідно з податковим обліком був сплачений у більших обсягах, ніж необхідно було сплатити за даними бухгалтерського обліку. На кінець 2005 року залишок збільшився до 8,76 млрд. грн. У наступні роки відстрочені податкові активи станом на кінець року збільшувалися і надалі, досягнувши найбільшої суми в 2010 році – 18,55 млрд. грн. (табл. 1). Таким чином, у бюджеті акумулювалися значні кошти зі сплаченого «наперед» податку на прибуток, які потрібно було повернути підприємствам.

У результаті існування двох видів обліку утворюються також відстрочені податкові зобов'язання (рядок 460), коли податок не сплачується до бюджету через меншу податкову базу, ніж та, що була визначена в бухгалтерському обліку. Як свідчать дані табл. 1, цей показник теж має тенденцію до збільшення. Розрахунки, наведені в табл. 1 показали, що за період 2004–2011 років (за вісім років) лише в 2004–2005 роках відстрочені податкові активи перевищували відстрочені податкові зобов'язання (рядок 4 табл. 1). Це свідчить про те, що податкова база нарахування податку на прибуток в цілому по Україні була більша бази нарахування прибутку за бухгалтерським обліком. Зокрема, як вже зазначалося, на кінець 2005 року переплачений підприємствами податок на прибуток становив 8,76 млрд. грн., а несплачений ними податок у результаті меншої податкової бази, ніж за бухгалтерським обліком, – 4,5 млрд. грн. У результаті підприємства за 2000–2005 роки заплатили податку на прибуток на 4,24 млрд. грн. більше, ніж було розраховано за бухгалтерським обліком. Використання двох різних баз для обчислення податку на прибуток з 2000–2005 років, одна з яких за податковим обліком була більша, ніж за бухгалтерським обліком, на практиці призвело до того, що підприємства реально кредитували бюджет за рахунок іммобілізованих у них обігових коштів.

# ЕКОНОМІЧНІ ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ ГАЛУЗЕЙ ТА ВИДІВ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

**Таблиця 1. Динаміка відстрочених податкових активів та зобов'язань суб'єктів господарювання України, млрд. грн.**

Показники	Роки							
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
1. Відстрочені податкові активи (рядок 060 балансу)								
на початок року	4,99	7,52	8,82	6,77	8,41	13,71	13,72	18,55
на кінець року (сума, яка зменшує нарахований до бюджету податок на прибуток і має бути повернута підприємствам з бюджету)	7,57	8,76	8,62	8,27	13,41	14,12	18,55	15,60
2. Відстрочені податкові зобов'язання (рядок 460 балансу)								
на початок року	2,39	4,12	4,86	13,22	24,71	34,23	39,60	32,52
на кінець року (сума, яка збільшує нарахований до бюджету податок на прибуток і має бути стягнута з підприємств до бюджету)	2,59	4,52	9,74	24,14	31,55	39,66	33,61	18,87
3. Перевищення відстрочених податкових зобов'язань над відстроченими податковими активами (стр. 2 – стр. 1 на кінець року)	–	–	1,12	15,87	18,14	25,54	15,06	3,27
4. Перевищення відстрочених податкових активів над відстроченими податковими зобов'язаннями (стр. 1 – стр. 2 на кінець року)	4,98	4,24	–	–	–	–	–	–

Джерело: розраховано за даними зведеної звітності за формою №1 «Баланс» (за окремим запитом в органи статистики про надання додаткової інформації).

Але вже починаючи з 2006 року ситуація кардинально змінилася і в подальшому вже бюджет став кредитувати підприємства. Дані табл. 1 свідчать, що при діючій на той час системі визначення бази оподаткування за даними податкового та бухгалтерського обліку та відповідного формування податкових різниць підприємства отримували кожного року бюджетне кредитування зі сплати податку на прибуток у різних обсягах.

Це підтверджують обсяги та динаміка різниці між показниками «відстрочені податкові зобов'язання» та «відстрочені податкові активи» впродовж 2006–2011 років (ряд. 3 табл. 1). Зокрема, якщо у 2006 році перевищення зобов'язань підприємств зі сплати податку на прибуток над сумою, яка має бути повернена із бюджету, в цілому становило 1,12 млрд. грн., то в 2007 році – вже 15,87 млрд. грн., у 2008 році – 18,14 млрд. грн., у 2009 році – 25,54 млрд. грн. У 2010 році обсяги бюджетного кредитування знизилися до 15 млрд. грн., а у 2011 році – до 3,27 млрд. грн.

Наведені дані дозволяють зробити висновок, що від застосування двох паралельних систем обліку підприємства з 2006 року отримали додаткові переваги порівняно із бюджетом. Зокрема, динаміка і обсяги показника «відстрочені податкові зобов'язання» впродовж 2006–2009 років засвідчує,

що попри значні економічні витрати з адміністрування податку на прибуток підприємствам було, ймовірно, вигідно існування окремо податкового і бухгалтерського обліку. Так, збільшення суми відстроченого податку на прибуток протягом року становило: в 2006 році – 4,88 млрд. грн.; в 2007 році – 10,92 млрд. грн.; в 2008 році – 6,86 млрд. грн.; в 2009 році – 5,43 млрд. грн. Але вже в 2010–2011 роках спостерігається зворотна динаміка, при якій відстрочений податок на прибуток за рік зменшився в 2010 році на 5,99 млрд. грн., а в 2011 році – на 13,65 млрд. грн. (ряд. 2 табл. 1).

Це пов'язано з тим, що з 2009 року почалася активна робота з гармонізації податкового та бухгалтерського обліку, що знайшло своє найбільш завершене відображення в розділі III «Податок на прибуток підприємств» Податкового кодексу України. Тому вже в 2010–2011 роках зменшилися обсяги відстрочених податкових зобов'язань, особливо в 2011 році у зв'язку із введенням в дію Податкового кодексу України. Були вжиті серйозні заходи з наближення методики визначення податку на прибуток за Податковим кодексом України до вимог бухгалтерського обліку. Це одразу призвело до зменшення обсягів бюджетного кредитування підприємств унаслідок скасування окремих правил податкового обліку.

**Таблиця 2. Кредитування податкоплатників України зі сплати податку на прибуток за рахунок перевищення відстрочених податкових зобов'язань над відстроченими податковими активами**

Показники	Роки					
	2006	2007	2008	2009	2010	2011
1. Відстрочені податкові активи на кінець року, млрд. грн.	8,62	8,27	13,41	14,12	18,55	15,60
2. Темпи приросту (зниження) до грудня попереднього року, %	– 1,6	– 4,0	62,15	5,29	31,37	– 15,9
3. Відстрочені податкові зобов'язання, млрд. грн.	9,74	24,14	31,55	39,66	33,61	18,87
4. Темпи приросту (зниження) до грудня попереднього року, %	74,5	115,5	147,8	30,7	– 15,25	– 43,86
5. Податок на прибуток підприємств у зведеному бюджеті України, млрд. грн.	26,2	34,4	47,9	33,0	40,4	55,1
6. Перевищення відстрочених податкових зобов'язань над відстроченими податковими активами, млрд. грн.	1,12	15,87	18,14	25,54	15,06	3,27
у % до бюджетних надходжень з податку на прибуток підприємств	4,3	46,1	37,8	77,4	37,3	5,9

Джерело: розраховано за даними зведеної ф. 1 «Баланс» та Статистичного щорічника України за 2009, 2010, 2011 роки [7, с. 52; 8, с. 56; 9, с. 57].

Аналіз співвідношення між відстроченими податковими активами та відстроченими податковими зобов'язаннями дозволяє оцінити вплив податкових різниць на дохідну частину бюджету (табл. 2).

Як свідчать дані табл. 2, починаючи з 2006 року відстрочені податкові зобов'язання постійно перевищують відстрочені податкові активи підприємств. Таким чином, заборгованість податкоплатників перед бюджетом зі сплати податку на прибуток перевищує заборгованість бюджету перед податкоплатниками. Найбільша сума перевищення була в 2009 році – 25,54 млрд. грн.

Зазначені тенденції свідчать про пряме бюджетне кредитування підприємств упродовж 2006–2011 років, а також про те, що фінансовий результат підприємств (прибуток до оподаткування за бухгалтерським обліком) став більшим за розрахункову базу податкового обліку.

Безумовно, ця диспропорція позначилася на доходах бюджету. Зокрема, в 2006 році бюджет прокредитував підприємства на 4,3% від загальних надходжень податку на прибуток до бюджету, в 2007 році – на 46,1%; у 2008 році – на 37,8%; у 2009 році – на 77,4%; у 2010 році – на 37,3%; у 2011 році – на 5,9%. Наведені дані показують, на яку суму були зменшені бюджетні надходження податку на прибуток унаслідок застосування різних методів обчислення прибутку: з одного боку, виходячи із дійсного фінансового результату, а з іншого – із прибутку до оподаткування, визначеного за податковим обліком.

Варто звернути увагу на те, що протягом 2011 року сума, яка підлягає стягненню з підприємств унаслідок утворених податкових різниць, різко зменшилася – з 32,5 до 18,9 млрд. грн.; одночасно зменшилася сума заборгованості бюджету по податку на прибуток, яка має бути повернута підприємствам, – з 18,6 до 15,6 млрд. грн. Можна очікувати, що із подальшим наближенням податкового обліку до бухгалтерського буде й надалі зменшуватися величина податкових різниць, які включають як відстрочені податкові активи, так і відстрочені податкові зобов'язання.

Таким чином, головною умовою зменшення розбіжностей між заборгованістю бюджету перед підприємствами та підприємств перед бюджетом можна вважати наближення методики обчислення прибутку для оподаткування до методики визначення фінансового прибутку за бухгалтерським обліком у зв'язку із введенням в дію Податкового кодексу України. Гармонізація податкового та бухгалтерського обліку при визначенні прибутку для оподаткування має сприяти подальшому зменшенню диспропорцій у фінансовому стані підприємств та доходної частини бюджету, які склалися за рахунок різних методик формування бази оподаткування. Але постає цілком закономірне питання: якщо нарешті була усвідомлена необхідність йти по шляху максимального наближення двох видів обліку, для чого треба було взагалі впроваджувати окремий податковий облік із такими суттєвими відхиленнями в методиці формування доходів і витрат

при обчисленні прибутку для оподаткування? Ціна усвідомлення такого досвіду на «пробах і помилках» – дуже дорога, враховуючи, що ця система стосується всіх без виключення суб'єктів господарювання.

### Висновки

Аналіз впливу різних методик формування прибутку для оподаткування показав, що така ситуація зумовила утворення податкових різниць та виникнення скритих диспропорцій між взаємодіянням бюджету за рахунок підприємств та підприємств за рахунок бюджету. В рамках удосконалення методології бухгалтерського обліку як єдиної бази для об'єктивного визначення прибутку для оподаткування доцільно провести комплексні дослідження та встановити, чи потрібно зберігати окрему систему податкового обліку та податкових різниць в умовах гармонізації податкового та бухгалтерського обліку обчислення прибутку. Для ухвалення економічно обґрунтованого рішення з цього приводу необхідно запровадити порядок постійного моніторингу та комплексного аналізу впливу змін методики оподаткування прибутку на фінансовий стан підприємств та бюджет в діючих умовах. Зобов'язати органи статистики вести узагальнення по показниках «Відстрочені податкові активи», «Відстрочені податкові зобов'язання», відобразити їх в окремій таблиці для подальшого використання під час розроблення проекту державного бюджету та аналізу стану бюджетних надходжень податку на прибуток.

Для повного об'єктивного відображення тенденцій утворення податкових різниць та враховуючи розширення застосування спрощеної системи оподаткування в діючих умовах, необхідно ввести у форму балансу суб'єктів малого підприємництва (ф. 1–м) окремі статті «Відстрочені податкові активи» та «Відстрочені податкові зобов'язання».

Найбільш раціональним, на нашу думку, було б введення у склад додатків до Декларації про податок на прибуток підприємств окремої форми або довідки у складі самої декларації, в якій наводяться дані із Балансу підприємства про обсяг відстрочених податкових активів та відстрочених податкових зобов'язань. Контроль цих даних дозволить більш об'єктивно оцінити, чи потрібно й надалі вести облік податкових різниць. У результаті ґрунтовного аналізу через певний проміжок часу може бути поставлене питання про скасування окремого податкового обліку при визначенні прибутку для оподаткування.

### Список використаних джерел

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 №2755–VI. [Електрон. ресурс] – Доступний з: <<http://zakon1.Rada.gov.ua>>.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток». Наказ Міністерства фінансів України №353 від 28.12.2006 зі змінами та доповненнями. [Електрон. ресурс]: – Доступний з: <<http://zakon1.Rada.gov.ua>>.
3. Лист Мінфіну України від 14.04.2010 №31–34000–20–27/8144 «Щодо відображення у фінансовій звітності суб'єктів малого

підприємництва відстрочених податкових активів та зобов'язань (витяг). [Електрон. ресурс]: – Доступний з: <<http://minfin.gov.ua>>.

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку «Баланс». Наказ Міністерства фінансів України №87 від 31.03.99 із змінами та доповненнями. [Електрон. ресурс]: – Доступний з: <<http://zakon1.Rada.gov.ua>>.

5. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 №996–XIV. [Електрон. ресурс]: – Доступний з: <<http://zakon1.Rada.gov.ua>>.

6. Бондар М.І. Облік податкових різниць згідно з Податковим кодексом України [Текст] / М.І. Бондар, В.В. Бабіч // Фінанси України. – №3. – 2011. – С. 72–80.

7. Статистичний щорічник України за 2009 рік / Державний комітет статистики України. – К., 2010. – 567 с.

8. Статистичний щорічник України за 2010 рік / Державна служба статистики України. – К.: ТОВ «Август Трейд», 2011. – 560 с.

9. Статистичний щорічник України за 2011 рік / Державна служба статистики України. – К.: ТОВ «Август Трейд», 2012. – 559 с.

УДК 338.43:631.11

О.В. ВЕЛИЧКО,

к.е.н., Національний університет біоресурсів і природокористування України

## Ефективність використання ресурсного потенціалу аграрних підприємств

*У статті проаналізований ресурсний потенціал підприємств різних організаційно-правових форм господарювання та обґрунтовано теоретико-методичні засади щодо забезпечення підвищення його ефективного використання.*

**Ключові слова:** ресурсний потенціал, виробничі ресурси, ефективність, сільськогосподарські підприємства, виробнича діяльність.

*В статье проанализирован ресурсный потенциал предприятий разных организационно-правовых форм ведения хозяйства и обоснованы теоретико-методические принципы относительно обеспечения повышения его эффективного использования.*

**Ключевые слова:** ресурсный потенциал, производственные ресурсы, эффективность, сельскохозяйственные предприятия, производственная деятельность.

*In the article resource potential of enterprises of different legal forms of manage is analysed and grounded theoretical-methodical principles in relation to providing of increase of him the effective use.*

**Keywords:** resource potential, production resources, efficiency, agricultural enterprises, production activity.

**Постановка проблеми.** Формування ефективних, адаптованих до конкретно-історичних умов розвитку виробничих відносин механізмів управління сільськогосподарськими підприємствами неможливо без комплексного і системного дослідження такої категорії, як ресурсний потенціал, його структурних елементів і характеру взаємодії між ними. При цьому ресурсний потенціал сільськогосподарських підприємств слід розглядати не лише як здатність виробляти блага, а й як систему, яка синтезує динамічне зростання такої здатності. Це пов'язано не тільки з техніко-технологічним переозброєнням сільськогосподарських підприємств, а й являє собою доцільність соціально-економічного пере-

творення, формування повноцінного ресурсного потенціалу. Особливу актуальність має поліпшення якісної характеристики ресурсного потенціалу аграрних підприємств, потреба в якій постійно зростає.

**Аналіз досліджень та публікацій з проблеми.** Фундаментальні дослідження теоретико-методичних засад формування, використання, оцінки та управління аграрним ресурсним потенціалом закладені відомими вченими-економістами: В.Г. Андрійчуком, Д.П. Богинею, Я.К. Білоусько, О.А. Бугуцьким, О.А. Грішнвою, М.І. Долішнім, С.М. Злупком, С.М. Квашою, П.Т. Саблуком, В.К. Горкавим, В.Я. Месель-Веселяком, Л.І. Михайловою, Г.М. Підлісецьким, В.Л. Товстопятом, А.М. Третьяком, В.С. Шибанін, М.М. Федоровим, К.І. Якубою та багатьма іншими. Основними причинами негативних тенденцій у розвитку сільського господарства, і зокрема сільгоспдприємств, є недостатнє наукове забезпечення проблем економічного захисту земельних ресурсів, висока вартість основного капіталу, сталий відтік трудових ресурсів, певна розбалансованість сукупного аграрного ресурсного потенціалу. Незважаючи на широкий спектр науково-методичних підходів дослідження, недостатньо опрацьованими залишаються питання пріоритетних напрямів аграрної політики щодо ефективного використання ресурсного потенціалу сільськогосподарських підприємств.

**Метою статті** є аналіз впливу рівня ресурсозабезпеченості на ефективність використання аграрного ресурсного потенціалу за різними організаційно-правовими формами господарювання та обґрунтування пропозицій щодо підвищення рівня ефективного використання ресурсного потенціалу сільськогосподарських підприємств.

**Виклад основного матеріалу.** Ресурсний потенціал є системою взаємопов'язаних різних видів потенціалів, які є у розпорядженні підприємства або можуть бути залучені до його господарської діяльності для максимального задоволення потреб споживачів та підвищення конкурентоспро-