

## ІМПЛЕМЕНТАЦІЯ МІЖНАРОДНОГО ДОСВІДУ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ ЗА ПОДАТКАМИ Й ПЛАТЕЖАМИ ТА ЗАСТОСУВАННЯ ПОДАТКОВИХ ВАЖЕЛІВ У ВІТЧИЗНЯНІЙ ПРАКТИЦІ ПІДТРИМКИ МАЛОГО І СЕРЕДНЬОГО БІЗНЕСУ

**Анотація.** У статті розглянуто системи обліку розрахунків за податками й платежами, особливості його здійснення у європейських та інших країнах світу. Визначено зміст міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО) у відповідному напрямі. Виявлено можливості податкових важелів, які застосовуються для підтримки підприємств малого і середнього бізнесу як основи формування середнього класу у суспільстві. Обґрунтовано їх переваги та обмеження у вітчизняній практиці обліку, оподаткування, діяльності.

**Ключові слова:** облік, розрахунки, податки, платежі, міжнародний досвід, імплементація, вітчизняна практика, малі і середні підприємства, бізнес, підтримка.

**Summary.** The article deals with the accounting systems of payments for taxes and peculiarities of its implementation in European and other countries of the world. The content of international accounting standards (IAS) in the appropriate direction is determined. The possibilities of tax levers that are used to support small and medium-sized businesses as the basis for the formation of the middle class in society are identified. Their advantages and limitations in the national practice of accounting, taxation, activity are substantiated.

**Key words:** accounting, calculations, taxes, payments, international experience, implementation, domestic practice, small and medium enterprises, business, support.

DOI : 10.33783/1977-4167-2019-45-1-89-93

**Постановка проблеми.** Методологічні підходи, які закладені в положеннях бухгалтерського та податкового законодавства, встановлюють різні правила щодо визначення змісту й обсягів зобов'язань перед бюджетом. Це в черговий раз підкреслює складність податкових розрахунків та відображення їх в документах бухгалтерського обліку й обліково-фінансової звітності. Проблема ведення обліку розрахунків за податками має багатоаспектний характер, вона охоплює цілу низку положень, які не дозволяють повністю уніфікувати цю ділянку роботи. Досконале знання особливостей, які встановлені законодавчими нормами в теоретичному та практичному аспектах, буде сприяти визначенню об'єктів обліку розрахунків з бюджетом з урахуванням галузевих особливостей діяльності суб'єктів господарювання.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Висновки й результати дослідження проблем оподаткування підприємств висвітлюються у працях В. Андрущенко, М. Дем'яненка, О. Десятнюк,

Ю. Іванова, А. Крисоватого, Л. Мармуль, І. Романюк та ін. Проблеми облікового забезпечення розрахунків за податками висвітлюються у працях багатьох вчених, зокрема, М. Р. Лучка, О. І. Малишкіна, П. Я Хомина та інші. Проблематика аудиту та контролю податків висвітлювалася у працях науковців: Н. Дорош, І. Дрозд, Н. Іванової, Л. Кулаковської, О. Петрик, І. Пилипенка, О. Редька, В. Савченка, В. Шевчука та ін. Проте особливості міжнародного обліку розрахунків за податками й платежами потребують подальшого вивчення, узагальнення й імплементації у практику діяльності вітчизняних підприємств.

**Мета статті** — виявлення та оцінка особливостей міжнародного обліку податків і платежів, податкових важелів підтримки малого й середнього бізнесу та обґрунтування можливостей їх імплементації у вітчизняну практику господарювання.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** У Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку (МСБО) питання, які пов'язані з обліком та звіт-

© О. В. Круковська, 2018

### Бібліографія ДСТУ 8302:2015:

Новак Н. П. Імплементація міжнародного досвіду обліку розрахунків за податками й платежами та застосування податкових важелів у вітчизняній практиці підтримки малого і середнього бізнесу. *Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу*. 2019. № 1 (45). С. 89–93.

### References (APA):

Novak, N. P. (2019). *Implementatsiia mizhnarodnoho dosvidu obliku rozrakhunkiv za podatkamy u platezhamy ta zastosuvannia podatkovykh vazheliv u vitchyzniani praktytsi pidtrymky maloho i serednoho biznesu* [Implementation of the international experience for calculation of taxes and payments and application of tax observers in the domestic practices to support the small and medium business]. *Visnyk Berdianskoho universytetu menezhmentu i biznesu*, 1 (45), 89–93 (in Ukr.).

ністю короткострокових зобов'язань, розглянуті в Концептуальній основі МСБО 1 «Представлення фінансових звітів» і МСБО 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання і непередбачені активи». Короткострокові зобов'язання в більшості країн поділяються на дві групи: детерміновані, або чітко визначені зобов'язання; можливі, непередбачені або умовно потенційні зобов'язання. До складу першої групи короткострокових зобов'язань входять такі види (рис. 1).

Так, у Великобританії до короткострокових зобов'язань відносяться письмово оформлені і, як правило, забезпечені позики, кредити банків і овердрафти, аванси отримані, торгові кредити, переказні векселі до оплати, заборгованість перед іншими компаніями, у яких маються частки в участі, інші кредиторські заборгованості, у тому числі заборгованість за податками і соціальним страхуванням, доходи майбутніх періодів [1, с. 52]. Найбільш характерними видами поточних

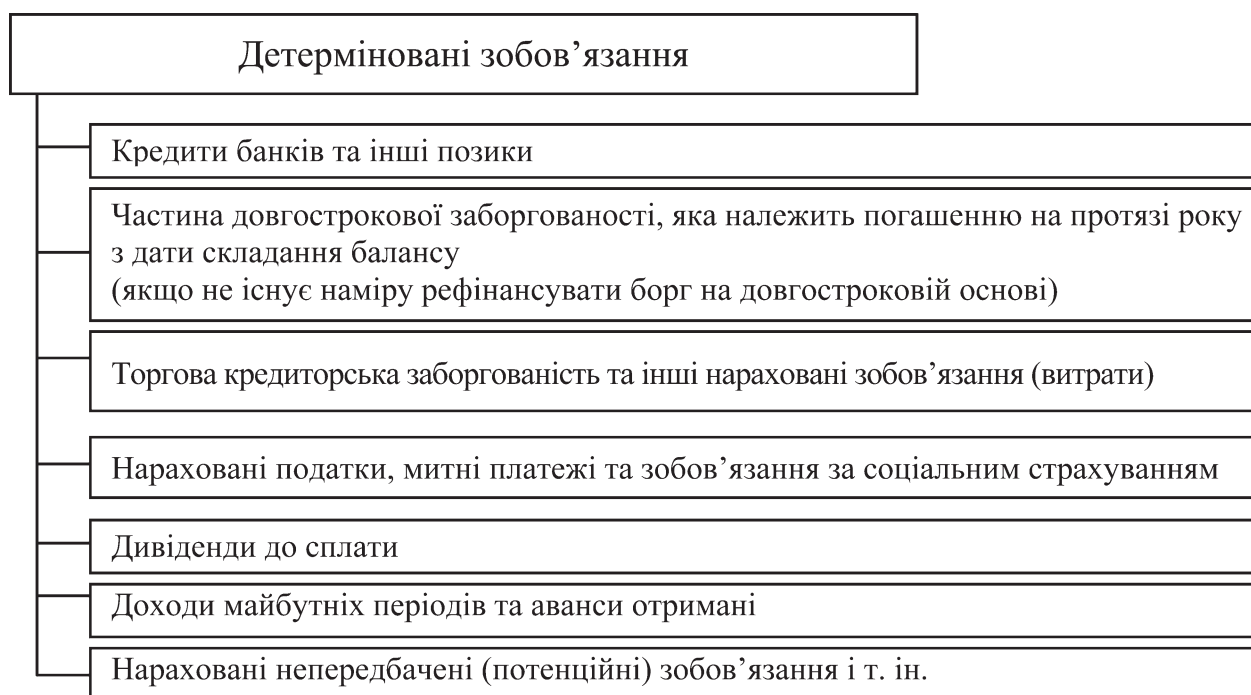


Рис 1. Склад першої групи короткострокових зобов'язань країн з розвинуеною ринковою економікою

зобов'язань є: кредиторська заборгованість; короткострокові векселі; дивіденди до сплати.

Також це нараховані зобов'язання, віднесені до витрат періоду, аванси, що повертаються, і депозити, попередньо оплачені доходи, податкові платежі, умовні платежі. До них відноситься й частина довгострокової заборгованості, що підлягає погашенню в поточному періоді. Короткострокові зобов'язання погашаються в результаті використання поточних (оборотних) активів або за рахунок утворення нових короткострокових зобов'язань. Зокрема, у Бельгії кредиторська заборгованість включає резерви на покриття ризиків і відстрочені податки. Існує чотири основні категорії резервів на покриття ризиків — пенсійні та інші аналогічні зобов'язання, податки, резервний фонд, інші резерви на покриття ризиків. Кредиторська заборгованість відображається у звітності тільки тоді, коли: існує імовірність, що потрібно буде відмовитися від потенційного доходу або майбутніх економічних вигод; величину кредиторської заборгованості можна вірогідно визначити.

У закордонній практиці не існує визначеної послідовності і докладної класифікації щодо відо-

браження короткострокової кредиторської заборгованості в пасиві балансу [2, с. 197]. Усі наведені види кредиторської заборгованості записуються одним рядком у балансі компаній закордонних країн з наступною розшифровкою суми в примітках до балансового звіту. У тих країнах, де не потрібно складати бухгалтерські звіти, орієнтуючись на податкові нормативи, виникають відмінності в бухгалтерському і податковому визначенні податку, що можуть бути двох видів:

— постійні відмінності, що виникають у тому випадку, коли один вид витрат або доходів, що відображається в одних документах (наприклад, у бухгалтерських), не відображається в інших (податкових).

— тимчасові відмінності, що виникають якщо один вид витрат або доходів, що відображається в одних документах, наприклад, бухгалтерський прибуток, відноситься до одного проміжку часу, а в інших документах, наприклад, податковий прибуток, — до іншого [3, с. 91]. Основні відмінності щодо відстрочених платежів наведені в табл. 1.

Відповідно до МСБО 12 «Податки на прибуток», відстрочені податкові зобов'язання — це

## Зміст основних відмінностей щодо відстрочених платежів в обліку європейських країн

Країна	Відстрочені податки
Бельгія	Відстрочене оподаткування не застосовується
Великобританія, Ірландія	Імовірність виникнення між бухгалтерською і податковою звітністю дуже велика. При відстрочених податках використовується метод зобов'язань, або метод відстрочки (у розмірі зобов'язань, розрахованих методом зобов'язань)
Греція	Відповідно до законодавства імовірність появи відстроченого оподаткування практично виключається податковими і бухгалтерськими правилами
Данія	Бухгалтерська практика неоднорідна: деякі компанії використовують повний варіант, інші — часткову відстрочку. Застосовуються також зобов'язувальний метод і метод відстрочки. Немає чіткої думки щодо того, який же метод є основним
Іспанія	Використовується відстрочене оподаткування, застосовується обов'язковий метод обліку
Італія	На практиці відстрочені податки не виникають через тісний зв'язок
Люксембург	Відстрочені податки з'являються у випадку розбіжностей між методами обліку і діючими податковими законами
Нідерланди	У зв'язку з тим, що склалася традиція чіткого розмежування між бухгалтерськими і податковими формами, використовується широка практика роботи з відстроченими податками.
Німеччина	Випадки виникнення таких податків рідкі і зв'язані вони лише з консолідованими бухгалтерськими документами
Португалія	60 % амортизаційних відрахувань не обкладаються податками при переоцінці основних фондів, резерви для амортизації інвестицій і гудвілу не обкладаються податками, конфіденційні витрати обкладаються податками в розмірі 10 %, навіть якщо компанія несе збитки, а якщо дотації на культуру менше 0,2 %, то вони не обкладаються податками
Франція	У звичайній звітності відстрочені податки не з'являються. Однак при складанні консолідованої звітності представники професійних бухгалтерських організацій рекомендують увести відповідну умову, що дозволяє повну або часткову відстрочку

суми податків на прибуток, що підлягають сплаті в майбутніх періодах згідно з оподатковуваними тимчасовими різницями. У балансі, відповідно до вимог законодавства, окремими рядками відображаються пенсійні, податкові та інші нарахування. Так, у Німеччині існують спеціальні статті для податкових цілей, що виступають одним із яскравих прикладів податкової орієнтованості німецького бухгалтерського обліку.

У балансі вони звичайно утворюють другий розділ пасиву і можуть бути двох типів: резерви, не оподатковувані податками, — частина кредиторської заборгованості і частина власного капіталу. Як правило, тут показується фінансовий результат від реалізації основних засобів і фінансових активів, сплата податків. Сучасна прикладна теорія оподаткування підприємництва формується під впливом посилення його ролі в економіці провідних країн світу. В такому контексті, як зазначалося, виник новий тип податкових відносин — альтернативний. Він ґрунтується на необхідності посилення підтримки малого і середнього бізнесу як основи формування середнього класу [4, с. 147].

Результати досліджень дають змогу стверджувати, що реалізація в різних країнах альтернативних систем оподаткування для малого та середнього бізнесу є підтвердженням наявності якісно різних економічних систем, котрі перебувають на різних етапах еволюційного розвитку. Переваги та недоліки підходів до формування фіскальних по-

літик обумовлені цілями їх реалізації, впливом на конкурентне середовище, ступенем тінізації економічних процесів і схильністю підприємців до опортуністичної податкової поведінки.

Досвід країн світу щодо податкового стимулювання розвитку малого бізнесу свідчить про використання різноманітних інструментів у цій сфері. Для розвинутих країн характерне використання комплексу податкових пільг, серед яких можна виокремити: зменшення податкових ставок, особливий порядок амортизаційних нарахувань, податкові канікули, кредити та знижки, вирахування, спрощений облік і звітність [5, с. 135]. Метою застосування таких інструментів, як правило, є стимулювання розвитку, інновацій та зайнятості.

Країнам, що розвиваються, та найбіднішим державам здебільшого притаманні інші інструменти. Насамперед, у них застосовуються спеціальні (альтернативні) режими оподаткування, котрі реалізуються через запровадження єдиного податку, патентів, окремого податку на певні види діяльності. При цьому головною метою постають економічна стабілізація, зайнятість і самозайнятість, створення умов для належного життєвого рівня індивідів та домогосподарств [6, с. 98].

Отже, сформована міжнародна практика податкового стимулювання суб'єктів малого й середнього бізнесу характеризується різними підходами до адаптації в умовах конкретних країн,

що можуть утворювати варіативні або змішані форми. З огляду на викладене, можна виокремити фіскальну модель, коли в рамках стандартної податкової системи діють пільгові умови для нього із податку на прибуток, ПДВ тощо. Преференції також мають форми прискореної амортизації, інвестиційних податкових пільг, застосування прямо пропорційного прибуткового оподаткування з прогресивною шкалою.

Серед пільг із податку на прибуток найпоширенішими є зниження його ставки для суб'єктів малого підприємництва (Великобританія, Німеччина, Бельгія, США), зменшення бази податку (Франція), інвестиційний податковий кредит на НДДКР (Великобританія, Франція), інвестиційні податкові знижки (Бельгія), інвестиційний податковий кредит (Іспанія, Ірландія), прискорена амортизація (Фінляндія, Великобританія, Іспанія, Німеччина, Нідерланди, Японія, Південна Корея) [7, с. 5].

Принципово відрізняються податкові системи, де поряд зі стандартним існують альтернативні (спеціальні) режими оподаткування МСБ на основі умовно-розрахункових податків (Іспанія, Франція, Румунія, Туреччина, Білорусь та ін.). Загальною причиною їх використання (умовні, мінімальні чи єдині податки) є порівняно просте визначення та адміністрування. Це створює умови для ефективнішого застосування названих режимів порівняно із загальним (стандартним) режимом.

Умовні (альтернативні) податки стягуються в різній формі [8, с. 35]. Це можуть бути обов'язкові платежі, котрі обчислюються на базі реального або умовного доходу, визначеного за розрахунковими показниками, оцінки активів тощо. Мінімальні податки можуть справлятися у виді: фіксованої суми, податку з обороту, обсягу активів чи валової виручки, що може бути перерахована за встановленими правилами.

У країнах, що розвиваються, та в найменш розвинутих країнах (НРК) реалізація альтернативних режимів оподаткування зумовлена відносно простою адміністрування та контролю за їх сплатою. Розподіл використовуваних податкових важелів несе загрозу цілісності податкової системи, створює умови для маніпулювання цим режимом, знижує загальну ефективність оподаткування [9, с. 42]. Однак, незважаючи на названі ризики, спеціальне (альтернативне) оподаткування є поширеним явищем у багатьох країнах світу. Специфічні ознаки в реалізації податкової політики щодо малих і середніх підприємств властиві пострадянським країнам із трансформаційною економікою (Білорусь, Казахстан, Таджикистан, Киргизстан, Україна).

**Висновки.** Застосування альтернативних підходів до стимулювання розвитку малого і серед-

нього бізнесу через облік податків і податкові важелі залежить від рівня та особливостей розвитку ринкових відносин, структури національного господарства й соціально-економічних умов у країні. Проте, наприклад, в Україні та Білорусі використання альтернативних (спеціальних) режимів є обмеженим порівняно з іншими пострадянськими країнами, де ці важелі мають більший спектр прояву й застосування.

Основою дискусій та різних поглядів на спрощені режими оподаткування та його облік є неоднозначність їх регулятивного впливу на конкурентне середовище, відсутність аналізу результативності надання подібних пільг та ймовірність їх запровадження в результаті політичних домовленостей без належного економічного обґрунтування. Втім, наявність альтернативних режимів оподаткування у країнах, близьких за рівнем розвитку до України, свідчить, що їх застосування може бути обґрунтованим та продиктованим конкретними соціально-економічними умовами, наприклад, необхідністю посилення нефінансової державної підтримки підприємств малого і середнього бізнесу.

#### Література

1. Малишкін О. Про статус податкового обліку українського підприємства. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2009. № 2. С. 48–57.
2. Гусакова О. С. Податковий облік : навч. посіб. К. : Центр навчальної літератури, 2006. 214 с.
3. Мармуль Л. О., Коваль С. В., Круковська О. В. Перспективи розвитку національних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. *Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу*. 2017. № 4 (40). С. 89–92.
4. Дема Д. І., Шевчук І. В. Спрощена система оподаткування: реалії та перспективи в Україні. *Облік і фінанси АПК*. 2011. № 1. С. 146–149.
5. Єфіменко Т. І. Фіскальний простір антикризового регулювання. К. : ДННУ «Акад. фін. управління», 2012. 332 с.
6. Іванов Ю. Б., Петросянц К. В. Малий бізнес: управління податками : монографія. Харків : ІНЖЕК, 2009. 272 с.
7. Ігнатенко М. М., Новак Н. П. Нові вимоги нормативно-законодавчого забезпечення обліку, оцінки та оподаткування використання земельних ресурсів. *Економіка та держава*. 2018. № 2. С. 4–6.
8. Лютий І. О., Романюк М. В. Проблеми та перспективи спрощеної системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва в Україні. *Фінанси України*. 2007. № 6. С. 31–38.
9. Гідулян А. Підходи до визначення суб'єктів малого і середнього бізнесу та їх застосування в банківській практиці. *Вісник НБУ*. 2011. Лип. С. 40–45.

### References

1. Malyshkin, O. (2009). *Pro status podatkovoho obliku ukrayinskoho pidpryyemstva* [About the status of tax accounting of Ukrainian enterprises]. *Bukhhaltersky oblik i audit*, 2, 48–57 (in Ukr.).
2. Husakova, O. S. (2006). *Podatkovyy oblik* [Tax Accounting]. Kyiv, Tsentr navchalnoyi literatury Publ. (in Ukr.).
3. Marmul, L. O. Koval, S. V. & Krukovska, O. V. (2017). *Perspektyvy rozvytku natsionalnykh standartiv bukhhalterskoho obliku ta finansovoyi zvitnosti* [Prospects for the development of national accounting standards and financial reporting]. *Visnyk Berdyanskoho universytetu menedzhmentu i biznesu*, 4 (40), 89–92 (in Ukr.).
4. Dema, D. I. & Shevchuk, I. V. (2011). *Sproshchena systema opodatkovannya: realiyi ta perspektyvy v Ukraini* [Simplified taxation system: realities and prospects in Ukraine]. *Oblik i finansy APK*, 1, 146–149 (in Ukr.).
5. Yefymenko, T. I. (2012). *Fiskalnyy prostir antykrizovoho rehulyuvannya* [The fiscal space of anti-crisis regulation]. Kyiv, DNNU «Akad. fin. upravl.» (in Ukr.).
6. Ivanov, YU. B., Petrosyants, K. V. (2009). *Malyy biznes: upravlinnya podatkamy* [Small Business: Tax Administration]. Kharkiv, INZHEK Publ. (in Ukr.).
7. Ihnatenko, M. M. & Novak, N. P. (2018). *Novi vymohy normatyvno-zakonodavchoho zabezpechennya obliku, otsinky ta opodatkovannya vykorystannya zemelnykh resursiv* [New requirements of normative and legislative support of accounting, estimation and taxation of land use]. *Ekonomika ta derzhava*, 2, 4–6 (in Ukr.).
8. Lyutyty, I. O. & Romanyuk, M. V. (2007). *Problemy ta perspektyvy sproshchenoyi systemy opodatkovannya subyektiv maloho pidpryyemnytstva v Ukraini* [Problems and Prospects of the Simplified Taxation System for Small Business Entities in Ukraine]. *Finansy Ukrainy*, 6, 31–38 (in Ukr.).
9. Hidulyan, A. (2011). *Pidkhody do vyznachennya subyektiv maloho i serednoho biznesu ta yikh zastosuvannya v bankivskiy praktytsi* [Approaches to the definition of small and medium-sized businesses and their application in banking practice.]. *Visnyk NBU*, 40–45 (in Ukr.).