

кулювання використовується первинний документ — калькуляція, у якому безпосередньо проводяться калькуляційні розрахунки.

### **Література**

1. *Бойко С. В.* Облік і калькулювання на промислових підприємствах: організація і методика. Автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.2004 / ЖДТУ. — Житомир, 2005. — 28 с.
2. *Голов С.Ф.* Управлінський облік: Підручник. — 3-тє вид. — К.: Лібра, 2006. — 704 с.
3. *Соколов Я. В.* Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. — 638 с.
4. *Линник В. Г.* Калькуляція собівартості сільськогосподарської продукції: Навч. посібник. — К.: УМК ВО при Мінвузі УРСР, 1991. — 220 с.
5. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: Затверджено наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 р. № 373.

Стаття надійшла до редакції 15.01.2011 р.

УДК 657.44

**Є. І. Свідерський**, канд. екон. наук,  
професор кафедри обліку  
підприємницької діяльності,

**Д. Є. Свідерський**, канд. екон. наук, доц.,  
доцент кафедри аудиту,  
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

## **ПОДАТКОВИЙ ОБЛІК ЯК ПІДСИСТЕМА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

*АНОТАЦІЯ. У статті розглянуто взаємозв'язки між принципами формування показників у податковому та бухгалтерському обліку, місце податкового обліку в загальній обліковій системі.*

**КЛЮЧОВІ СЛОВА:** фінансова звітність, податкова звітність, бухгалтерський облік, фінансовий облік, податковий облік, валові доходи, валові витрати, нормативні документи.

*АННОТАЦИЯ В статье рассмотрены взаимосвязи между принципами формирования показателей в налоговом и бухгалтерском учете, место налогового учета в общей учетной системе.*

**КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА:** финансовая отчетность, налоговая отчетность, бухгалтерский учет, финансовый учет, налоговый учет, валовые доходы, валовые расходы, нормативные документы.

*ABSTRACT. In the article intercommunications between principles of forming of indexes in the fiscal and book-keeping accounting, place of the fiscal accounting are considered in the general registration system.*

**KEY WORDS:** financial reporting, tax accounting, record-keeping, financial account, fiscal accounting, gross receipts, gross charges, normative documents.

В умовах ринкових відносин реформування бухгалтерського обліку повинне забезпечити потреби всіх суб'єктів економічних відносин (держави, інвесторів, постачальників, покупців тощо), які беруть участь у підприємницькій діяльності і зацікавлені у достовірній та своєчасній інформації, яка висвітлює різноманітні аспекти діяльності підприємства.

Одним із основних видів інформації про діяльність підприємства є звітність, яка складається за даними бухгалтерського обліку. Кожна група користувачів висуває до звітності свої вимоги, які обумовлені їх професійною зацікавленістю і дією відповідних норм чинного законодавства.

Важливе значення для підприємства є визначення сум податкових зобов'язань та складання податкової звітності за даними бухгалтерського обліку. Зважаючи на те, що наукових досліджень з цієї проблеми дуже мало, видається корисним розкрити її в контексті загальної національної стратегії реформування бухгалтерського обліку.

Актуальність теми зумовлено насамперед потребою теоретичного осмислення місця й ролі податкового обліку, які недостатньо вивчено. Існує також нагальна потреба в розробці практичних рекомендацій щодо розв'язання проблеми задоволення інформаційних запитів різних груп суб'єктів ринкових відносин, зокрема податкових органів.

В 1997 року були введені в дію Закони України «Про оподаткування прибутку підприємств» [2] та «Про податок на додану вартість» [3], які суттєво змінили структурні елементи об'єктів оподаткування і порядок визначення податкових платежів, жорстко регламентували документальне забезпечення їх розрахунку, структуру та терміни подання податкової звітності. Згідно цих законів у обліковій практиці було закріплено термін «податковий облік» і бухгалтерії підприємств, переважно, почали займатися обліковим забезпеченням інформаційних запитів податкових служб. Відсутність нормативних актів, які б визначали методику формування в бухгалтерському обліку показників податкової звітності, змусила кожного суб'єкта підприємництва самостійно розробляти питання організації цього процесу.

На думку Є. Мниха та Т. Герасименка, «...в Україні фактично було вже створено відносно відокремлену податкову звітність. Причиною її створення стала відсутність законодавчих та нормативних актів, які б регулювали ... співвідношення між бухгалтерським обліком та податковою політикою. Якщо додержуватися такої тенденції, то з'явиться набір паралельно існуючих систем обліку і звітності» [5, с. 17].

В 1999 році розпочалась реформа бухгалтерського обліку на основі використання міжнародних стандартів, з урахуванням вимог яких розроблено національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку. Основна увага цих нормативних документів приділяється формуванню фінансової звітності.

З запровадженням національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, проблема організації податкового обліку та його взаємозв'язку з обліком фінансовим все ще не вирішена. Підготовка внутрішньої і зовнішньої звітності покладена на один і той самий бухгалтерський апарат, який змушений виконувати не тільки великий обсяг паралельної роботи, а й здійснювати з одними й тими самими даними різноманітні маніпуляції.

Як справедливо зазначає М. Пушкар: «...спостерігається негативна тенденція нехтування проблемами фінансового й управлінського обліку з боку бухгалтерів, які всі зусилля спрямовують на паралельний до зазначених видів обліку — податковий облік» [8, с. 32].

Новий етап розвитку взаємовідносин між системами оподаткування та бухгалтерського обліку в Україні пов'язаний з запровадженням міжнародних стандартів фінансової звітності. З цього приводу С.Ф. Голов писав: «...одним з найболючіших для практиків наслідків реформи бухгалтерського обліку було зростання розбіжностей між податковим і обліковим трактуванням і відображенням тих самих об'єктів» [4, с. 47].

Практично повна відсутність рекомендацій щодо ведення податкового обліку та його узгодження з фінансовим потребує глибшого дослідження цих питань. Вирішення зазначеної проблеми ускладнюється тим, що водночас з реформуванням бухгалтерського обліку у наукових колах йде активна дискусія стосовно доцільності поділу бухгалтерського обліку на види (фінансовий, внутрішньогосподарський (управлінський), податковий).

Зважаючи на багаторічний досвід ведення податкового обліку вітчизняними підприємствами та його особливе значення, як елементу державної політики в сфері оподаткування, актуальним є питання висвітлення його концептуально-теоретичних аспектів,

які, як справедливо зазначають ряд фахівців, на сьогодні майже не мають теоретичного обґрунтування.

Мета статті — розглянути основні положення, які стали базою для створення інформації у системі цілісного бухгалтерського обліку для складання фінансової та податкової звітності; обґрунтування оптимального підходу до визначення економічної сутності і місця податкового обліку в інформаційній системі підприємства та його співвідношення з бухгалтерським обліком.

Аналіз наукової літератури дає змогу стверджувати, що податковому обліку приділяється недостатня увага. Більшість авторів розглядають питання методики і організації формування в бухгалтерському обліку показників фінансової звітності згідно національних П(С)БО але недостатньо уваги приділяється питанням формування в бухгалтерському обліку показників податкової звітності і їх узгодженню з показниками фінансової звітності. Зокрема, окремі питання організації податкового обліку висвітлювали в роботах А. Алексєєва, Ф. Бутинець, Л. Городянська, П. Гнатюк, М. Демяненко, З. Задорожний, Л. Здихальська, В. Квітко, Н. Кос, Л. Ловінська, М. Лучко, О. Малишків, О. Мурашко, П. Нечай, В. Пархоменко, Т. Сльозко, Г. Ямборко та ін. Автори роблять спроби наблизити ці два види обліку, але не достатньо досліджуються питання про створення єдиної інформації для двох видів обліку у системі бухгалтерського обліку, які необхідно змістовно обґрунтувати та перевірити їх ефективність на практиці.

Автор теж приділяв увагу вивченню питань цієї проблеми [10]. Окремі елементи податкового обліку впроваджені автором на підприємствах а також використовувались при проведенні аудиторських робіт по підтвердженню достовірності показників податкової звітності.

Податковим законодавством визначено методологічні основи формування об'єкта оподаткування, але не визначено форму ведення податкового обліку. Концептуально передбачається, що об'єкт оподаткування податком визначається на підставі первинних документів, при цьому форму систематизації такої інформації в розрізі показників податкової звітності розроблено не було. Головним недоліком податкового обліку є його методологічна необґрунтованість та методична недосконалість, відсутність чіткого взаємозв'язку з даними бухгалтерського обліку.

Нормативами закріплено окрему податкову термінологію, різні правила інтерпретації одних і тих же подій (доходів та валових доходів, витрат та валових витрат) у бухгалтерському обліку та з метою оподаткування. Необхідність складання податкової пер-

винної документації, аналітичних реєстрів податкового обліку, дані яких дублювали інформацію, що знаходила відображення в системі бухгалтерського обліку; потреба в додаткових вибірках інформації про факти господарської діяльності з метою визначення податкового прибутку; підвищений контроль обліковців та податкових служб за формуванням податкових зобов'язань, призвели до зростання обсягу інформації облікової системи підприємств, необхідності розширення функцій працівників бухгалтерських служб та їх надмірного завантаження.

Основним нормативним документом ведення податкового обліку на основі бухгалтерського обліку можна вважати видані Міністерством України в 1997 році Рекомендації з бухгалтерського обліку валових витрат і валових доходів [9], які мають консультативний характер, не сприймаються на законодавчому рівні і потребують суттєвого доопрацювання. В науковій літературі і на практиці ці Рекомендації майже не використовуються. Нормативними документами ведення окремих методичних положень податкового обліку на підприємствах є окремі нормативні документи Міністерства фінансів України та різноманітні листи ДПА, які до того ж не мають достатнього юридичного значення.

Проведений аналіз існуючих у вітчизняній науці поглядів на податковий облік, демонструє відсутність усталеного підходу до розуміння його суті та місця в системі господарського обліку. Проведений аналіз праць вітчизняних та зарубіжних фахівців показав, що на сьогодні в теорії обліку спостерігається відсутність чіткої концепції щодо розуміння місця і призначення обліку, орієнтованого на задоволення вимог податкових служб.

Огляд фахової літератури дав змогу виокремити такі основні погляди на цю проблему:

- податковий облік є новим видом господарського обліку;
- податковий облік — це підсистема бухгалтерського обліку;
- податкового обліку взагалі не існує, а сам термін застосовують до процесів, які не можна так класифікувати.

Для розв'язання поставлених питань було співставлено риси, які, на думку дослідників, є характерними для господарського та бухгалтерського обліку з аналогічними характеристиками податкового обліку.

В. Пантелєєв зазначає: «...податковий облік, виділившись із системи бухгалтерського обліку, набув важливого самостійного значення в управлінні економікою підприємства в ринкових умовах, а там, де стосується фіскальних вимог державних органів, зайняв домінуюче положення над бухгалтерським обліком» [7, с. 103].

Зважаючи на неоднозначність, яка існує в розумінні фахівцями сутності податкового обліку, П. Хомин: «...логічним є те, що не всі теоретики і практики однозначно сприймають появу терміна «податковий облік». Однак, спротив його впровадженню є безперспективним і йтиметься тільки про як найшвидше методологічне обґрунтування методики його ведення на підприємствах, яка сприяла б достовірному обліковому забезпеченню податкової звітності» [11, с. 46].

Зважаючи на це, ми погоджуємося з П. Нечаєм, який говорить про те, що процес підготовки інформації для фіскальних органів включає всі основні складові господарського обліку — спостереження, вимірювання та реєстрацію господарських процесів, тому, методично правильно застосовувати термін «податковий облік» [6, с. 5].

У ст. 3 Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1] вказано, що бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться підприємством. Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку. Виходячи з цього, бухгалтерський облік повинен бути, зокрема, основою для фінансового, і податкового обліку.

Дослідження показало, що процес підготовки інформації для податкових органів включає всі основні складові господарського обліку — спостереження, безперервність, суцільне відображення господарських фактів, юридична доказовість (документальний характер), вартісне вимірювання, взаємозв'язане відображення господарської діяльності (відображення господарських фактів на основі балансового методу). Практично всі перелічені характеристики цілком прийнятні і для податкового обліку, тому методично правильно застосовувати термін «податковий облік».

Вивчення структурно-технологічного аспекту формування податкової звітності показало, що податковий облік повністю відповідає змістовній характеристиці терміну «облік».

На думку окремих вітчизняних авторів, до ознак податкового обліку не належать використання методу подвійного запису [6, с. 5]. Але подвійний запис має контролююче значення у достовірності відображення господарських процесів і його використання у формуванні показників податкового обліку теж доцільне.

Таким чином, можна зробити висновок про визнання податкового обліку одним з видів (підсистем) бухгалтерського обліку поряд з фінансовим та внутрішньогосподарським обліком.

Зазначені види бухгалтерського обліку не є автономними та досить тісно пов'язані між собою. Спільним для всіх підсистем бухгалтерського обліку є єдність інформаційної бази, на основі якої здійснюється трансформація даних для різних користувачів. При цьому збір первинної інформації для всіх типів обліку здійснюється за єдиними правилами, що дозволяє уникнути дублювання даних, і тим самим підвищити оперативність надання інформації для потреб управління.

Цільове призначення податкового обліку визначається функціональним змістом системи і колом задач, що його конкретизують, та полягає в інформаційному забезпеченні й контролі процесу перерозподілу частини створеного додаткового продукту між суб'єктами підприємницької діяльності та державою у вигляді податків, зборів та інших обов'язкових платежів.

Згідно проведеного дослідження можна зробити висновок, що податковий облік є підсистемою бухгалтерського обліку для формування показників податкової звітності.

Теоретичне і практичне значення мають визначення предмету, об'єктів і методів податкового обліку.

### ***Література***

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996 зі змінами та доповненнями.

2. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» у редакції від 22.05.97 р. № 283 зі змінами та доповненнями.

3. Закон України «Про податок на додану вартість» від 03.04.97 р. № 168 зі змінами і доповненнями.

4. С. Ф. Голов. Ретроспективний погляд на реформування бухгалтерського обліку в Україні. Антиміфологія // Бухгалтерський облік і аудит. — 2006. — № 1. — С. 42—54.

5. Є. В. Мних, Т. Герасименко. До питання реформування системи бухгалтерського обліку і звітності в Україні // Бухгалтерський облік і аудит. — 1996. — № 5. — С. 16 — 17.

6. П. Ю. Нечай. Облік валових доходів та витрат підприємницької діяльності. /Автореферат дисертації канд. ек. наук/. — К.: КНЕУ, 2002. — 16 с.

7. В. Д. Пантелєєв. Податковий облік — нова функція управління економікою підприємства в ринкових умовах //Збірник наукових праць УДМУ. — 2002. — № 8. — С. 102—108.

8. М. С. Пушкар. Функції обліку господарської діяльності // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки. — 2005. — Вип. 7. — Ч. II. — С. 30—32.

9. Рекомендації з бухгалтерського обліку валових витрат і валових доходів: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 04.08.97 р. № 168.

10. Д. Є. Свідерський. Облік та аудит розрахунків податку на прибуток // Бухгалтерський облік і аудит. — 1998. — № 9. — С. 3 — 7.

11. П. Я. Хомин. Податковий облік як основа звітності про фіскальні платежі // Бухгалтерський облік і аудит. — 2003. — № 12. — С. 42 — 47.

Стаття надійшла до редакції 11.01. 2011 р.

УДК 657

**С. В. Свірко**, д-р екон. наук, проф. кафедри обліку в кредитних і бюджетних установах та економічного аналізу, ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

## **КОНСОЛІДОВАНА ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЗА МСБОДС: ТЕОРЕТИЧНІ ПОЛОЖЕННЯ ТА МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ**

*АННОТАЦІЯ.* Статтю присвячено розгляду питань формування консолідованої фінансової звітності суб'єктів державного сектору відповідно до МСБОДС.

**КЛЮЧОВІ СЛОВА:** фінансова звітність, контрольований суб'єкт господарювання, контролюючий суб'єкт господарювання, економічна група, консолідована фінансова звітність, бухгалтерський облік.

*АННОТАЦИЯ.* В статье рассмотрены вопросы формирования консолидированной финансовой отчетности субъектов государственного сектора в соответствии с МСБОГС.

**КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА:** финансовая отчетность, контролируемый субъект хозяйствования, контролирующий субъект хозяйствования, экономическая группа, консолидированная финансовая отчетность, бухгалтерский учет.

*ABSTRACT.* In the article the questions of forming of the consolidated financial statements of subjects of public sector are considered in accordance with IPSAS.

**KEY WORDS:** financial reporting, controlled entity, controlling entity, economic group, consolidated financial statements, accounting.

Світова система бухгалтерського обліку, в цілому, та сектору державного управління, зокрема, серед видів та напрямів звітності виокремлює категорію «консолідованої фінансової звітності». Для роз'яснення останньої, необхідно ввести кілька допоміжних понять, а саме [1]:

— контрольований суб'єкт господарювання — суб'єкт господарювання, який перебуває під контролем іншого суб'єкта господарювання (відомого як контролюючий суб'єкт господарювання);