

УДК 657

Погрібняк Д. С.

Харківський національний економічний університет імені Семена Кузнеця

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ВИКОРИСТАННЯ ЗАРУБІЖНОГО ДОСВІДУ ЛЯ ГАРМОНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ТА ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ ДІЯЛЬНОСТІ ОБ'ЄДНАНЬ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ

У статті визначено особливості та роль бухгалтерського та податкового обліку у діяльності об'єднань підприємств. На основі індексу людського розвитку, ВВП на душу населення та рівня податкового навантаження охарактеризовано країни з континентальною та англосаксонською моделями обліку. Запропоновано алгоритм визначення приналежності України до певної групи країн.

Ключові слова: облік, об'єднання підприємств, гармонізація обліку, модель обліку, податкове навантаження, рівень розвитку.

Постановка проблеми. Динамічний розвиток ринку, посилення конкуренції як на національному ринку, так і на міжнародному вимагають від об'єднань підприємств вжиття заходів, спрямованих на підвищення результативності їх діяльності, забезпечення гнучкості та динамічності поведінки господарюючого суб'єкта у взаємодії із зовнішнім середовищем, координації усіх інформаційних потоків. Проте залишаються відкритими питання проблем узгодження бухгалтерського та податкового обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання оподаткування діяльності суб'єктів господарювання та його розвитку досліджували у своїх працях Ю.Б. Іванов [5], Г.І. Кузьменко [6], А.І. Крисоватий [7; 8], О.М. Пахненко [11], Л.П. Ткачик [12]; взаємозв'язок різних видів обліку визначали З.В. Задорожний [4], О.Є. Гапоненко [2], Р.С. Голов [3] та інші науковці.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Сьогодні залишається відкритою дискусія щодо відокремленого місця податкових розрахунків у системі бухгалтерського обліку, їх узгодження та наближення. Реформування податкового законодавства створює необхідність розгляду нових правил формування інформації про витрати виробництва в податкових розрахунках і пошуку шляхів їх покращення. Відповідно, аналіз теоретичних і практичних аспектів бухгалтерського обліку витрат для оподаткування, виявлення проблем і шляхів удосконалення подат-

кових розрахунків у частині витрат дадуть змогу досягти мети дослідження.

Незважаючи на наявність у дослідженнях цілої низки цікавих наукових розвідок, за ступенем мінливості українського податкового законодавства залишається дискусійним питання стосовно виникаючих протиріч фінансового, управлінського та податкового обліку об'єднань підприємств.

Мета статті полягає у формуванні теоретичних та практичних рекомендацій стосовно впровадження зарубіжного досвіду у вітчизняній практиці для узгодження бухгалтерського та податкового обліку об'єднань підприємств. Для досягнення поставленої мети необхідно виконати низку завдань: здійснити критичну характеристику бухгалтерського та податкового обліку; виділити специфічну інформацію, яка формується в рамках кожного з видів обліку; охарактеризувати економічний стан країн з континентальною та англосаксонською моделями обліку; запропонувати алгоритм визначення приналежності України до певної групи країн.

Виклад основного матеріалу дослідження. З урахуванням відсутності єдиної думки науковців про необхідність узгодження/поєднання/відокремлення бухгалтерського та податкового обліку у багатьох працях проводиться порівняльний аналіз видів обліку за певними ознаками. Кожен автор виділяє свої характеристики, що демонструє різнобічність як бухгалтерського, так і податкового обліку (табл. 1). Автором статті було виділено спільні та відмінні риси цих видів обліку.

Таблиця 1

Критична характеристика бухгалтерського та податкового обліку

№ з/п	Ознака порівняння	Фінансовий облік	Податковий облік
Спільні риси			
1.	Обов'язковість ведення	Обов'язковість визначена законодавчими та нормативно-правовими документами	
2.	Сфера обліку	Господарська діяльність підприємства	
3.	Часовий аспект (спрямованість)	Фіксація подій минулого	
4.	Терміни подання інформації	Після закінчення звітного періоду	
5.	Відповідальність	Адміністративна і кримінальна	
6.	Точність	Максимальна точність інформації	
7.	Інформаційна база	Первинні документи	
Відмінні риси			
8.	Користувачі інформації	Зовнішні та внутрішні користувачі	Податкові органи, власники і адміністрація підприємств
9.	Об'єкти обліку	Господарська діяльність підприємства	Валові витрати, валові доходи, база оподаткування
10.	Відкритість даних	Відкриті для всіх користувачів	Відкриті для податкових органів
11.	Призначення	Охарактеризувати фінансовий стан суб'єкта господарювання	Контроль за виконання платником свого обов'язку по сплаті податків

Джерело: розроблено автором на основі [2; 4]

На основі табл. 1 простежується, що кожен з видів обліку має ту специфічну інформацію, яка формується в його рамках та не відображається в інших видах обліку. У зв'язку з цим доцільно виявити ризики, які можуть виникнути в разі ліквідації чи ігнорування певного виду обліку на підприємстві. Для більш детального аналізу необхідно розглядати бухгалтерський облік у розрізі фінансового та управлінського.

Фінансовий облік. Ведення фінансового обліку є обов'язковим та чітко регламентується законодавством країни, має широке коло користувачів облікової інформації (внутрішні – керівництво та працівники відділів підприємства; зовнішні – інвестори, постачальники, клієнти, банки та інші організації) та ретроспективний характер (фіксує події, які відбувалися у господарській діяльності підприємства).

Важливість ведення цього виду обліку полягає у максимальній точності, доступності, повноті інформації, яка цікавить широке коло користувачів. Ця інформація є ключовим елементом, який дає змогу здійснювати обмін інформації між суб'єктами, зацікавленими у діяльності підприємства, як на мікро- (керівництво підприємства), так і на мезо- (статистична інформація стосовно стану галузі, до якої належить підприємство, вплив на економіку регіону) та макrorівнях (статистична інформація стосовно стану економіки країни загалом, розробка стратегії її розвитку).

Відсутність фінансового обліку на підприємстві тягне за собою адміністративну та кримінальну відповідальність, що свідчить про неможливість його ігнорування у діяльності підприємства.

Управлінський облік. Значна кількість управлінців недооцінює роль управлінського обліку у діяльності підприємства. Рішення стосовно його ведення залежить від адміністрації підприємства, яка і є основним користувачем управлінської облікової інформації. Більшість науковців пов'язує управлінський облік з витратами, які уособлюють вартість використаних трудових, матеріальних, фінансових та інших видів ресурсів в господарській діяльності суб'єктами господарювання протягом певного проміжку часу.

Відмінність управлінської облікової інформації полягає у її деталізації, превентивності, оперативності, доречності та обмеженій доступності для сторонніх користувачів. На відміну від фінансового обліку, управлінський облік не має чіткої регламентації, а залежить від креативності спеціалістів (наприклад, бухгалтерів) стосовно того, яким чином відбуватиметься формування облікової інформації. Він є гнучким і використовується для розв'язання конкретних завдань, які виникають у процесі господарювання підприємств.

Відмова від ведення управлінського обліку сприяє зниженню рівня обґрунтованості управлінських рішень, а отже, ефективності діяльності підприємств.

Податковий облік. Ведення податкового обліку є одним із найбільш суперечливих питань у практиці, що пов'язане з постійними змінами у законодавстві країни.

Незважаючи на це, його ведення є обов'язковим і регламентованим. Як і фінансовий облік, він пов'язаний з адміністративною та кримінальною відповідальністю. Основними користувачами інформації виступають податкові органи, власники та адміністрація підприємств.

Роль податкового обліку є дуже важливою, оскільки він пов'язаний з непрямим впливом держави на інтереси суб'єктів господарювання, що виражається через регулятивну функцію. Розглянемо детальніше цей аспект.

Держава, вживаючи заходів непрямого впливу (податки) на діяльність підприємств, регулює соціально-економічні процеси які відбуваються в країні. Таким чином, на рівні підприємства податковий облік дає змогу відстежувати, яким чином можна оптимізувати діяльність підприємства залежно від впроваджених законодавчих заходів. На рівні регіону податковий облік дає можливість визначити, наскільки повно підприємства виконують свої податкові зобов'язання. Оскільки кошти, отримані від податків, використовуються для забезпечення розвитку соціальної сфери регіону, так виражається рівень соціальної відповідальності. На макrorівні податковий облік є інструментом, який дає змогу відстежувати обсяги, надходження, структуру коштів до державного бюджету, залежно від яких розробляється подальша стратегія розвитку держави. Цей тезис підтверджує необхідність ведення податкового обліку, оскільки його роль простежується на всіх рівнях господарювання.

Таким чином, проаналізувавши роль кожного виду обліку та ризики, пов'язані з їх ігноруванням/відсутністю, зосереджуємось на питанні про те, яким чином їх можна поєднати між собою. Причиною виникнення цього питання є проблеми з залученням додаткових трудових ресурсів, виникнення помилок у процесі роботи бухгалтерів, нагромадження інформації тощо.

Однозначної відповіді в теорії не існує, оскільки в умовах постійних змін законодавства це питання залишається дискусійним, варто звернутися до закордонного досвіду.

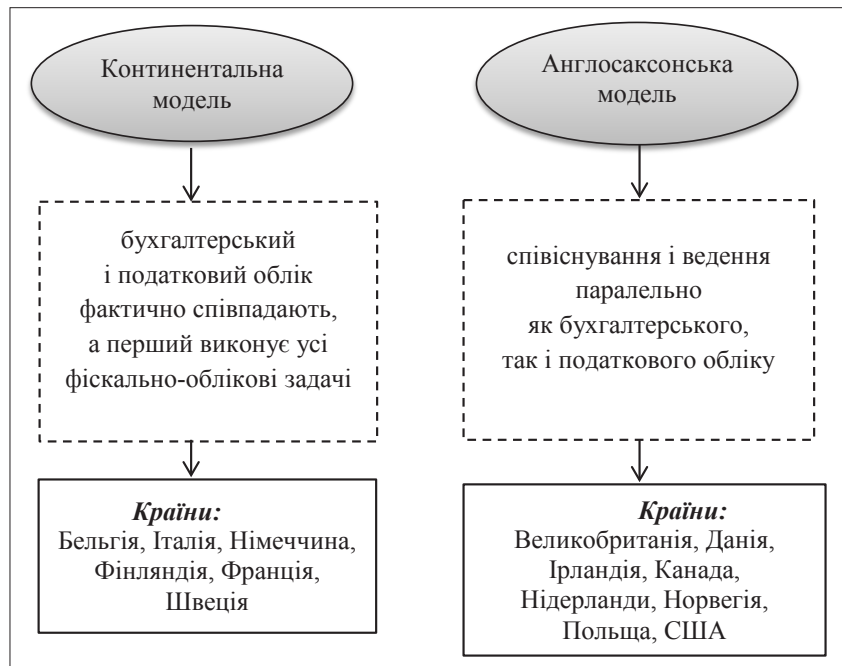


Рис. 1. Особливості моделей співіснування бухгалтерського та податкового обліку в різних країнах світу

У світовій практиці є дві найбільш поширені моделі співіснування бухгалтерського та податкового обліку (рис. 1) [11].

З метою визначення передумов використання кожної моделі необхідно надати характеристику економічного розвитку кожної з групи країн.

Для характеристики вибрано такі два показники, як індекс людського розвитку та величина валового внутрішнього продукту на душу населення.

У табл. 2, 3 представлено ці показники за різними країнами.

Таблиця 2
Економічна характеристика країн з континентальною моделлю обліку

Країна	Індекс людського розвитку	ВВП на душу населення, млрд. дол. США
Бельгія	22	45,046
Італія	26	36,833
Німеччина	4	48,110
Фінляндія	23	42,164
Франція	21	42,313
Швеція	14	49,836

Джерело: [10; 11]

Таблиця 3
Економічна характеристика країн з англосаксонською моделлю обліку

Країна	Індекс людського розвитку	ВВП на душу населення, млрд. дол. США
Данія	5	47,985
Ірландія	8	69,230
Канада	10	
Нідерланди	7	51,049
Норвегія	1	69,249
Польща	36	27,764
США	10	

Джерело: [10; 11]

Україна має такі значення наведених показників: індекс людського розвитку, що становить 81, та ВВП на душу населення, що становить 8,305 млрд. дол. США.

Ці дані демонструють те, що Україна значно відстає в економічному розвитку від тих країн, які використовують наведені системи обліку.

Оскільки податковий облік базується на фіксації нарахувань та сплати податків до бюджету, варто визначити, яке місце Україна посідає у світі серед наведених країн (табл. 4, рис. 5).

Згідно з даними табл. 1 досить важко зробити висновок стосовно рівня та тенденцій зміни податкового навантаження кожної країни загалом по групі.

Це також підтверджує думку про те, що рівень податкового навантаження – це не єдиний фактор, який обумовлює вибір тієї чи іншої моделі обліку країною.

Визначимо, до рівня яких країн наближується податкове навантаження в Україні (рис. 2).

З рис. 2 можна зробити висновок, що рівень податкового навантаження в країнах з континентальною моделлю обліку вищий, ніж у другій групі країн, що пояснюється збігом бухгалтерського та фінансового обліку. У такому разі податки є потужним інструментом впливу на економіку країни, а держава виступає потужним інвестором [1].

Рівень податкового навантаження Україні приблизно такий, як і в Канаді, Ірландії, США, проте рівень економічного розвитку значно нижчий.

Таким чином, варто зазначити, що використання моделі співіснування податкового та фінансового обліку залежить не лише від рівня розвитку країн, але й від багатьох інших факторів.

Для того щоб визначити та обґрунтувати, яку саме модель варто впроваджувати для українських підприємств, необхідно скористатись таким алгоритмом:

1) на основі аналізу праць науковців вибрати множину показників, які будуть характеризувати країни з тією чи іншою моделлю;

2) за допомогою кількох математичних методів (класичного, дискримінантного аналізу, інтегральної оцінки) визначити належність розвитку вітчизняної економіки до тієї чи іншої групи країн;

3) обґрунтувати доцільність використання закордонного досвіду у вітчизняній практиці, розробити теоретичні та практичні рекомендації.

Висновки. Отже, суттєва відмінність обліку в Україні та за кордоном полягає в тому, що наявність регламентації обліку у закордонних спеціалістів не створює заборони для спеціалістів, а спонукає до представлення ключової інформації, а саме головних моментів відображення в обліку господарських операцій та результатів їх діяльності.

Таблиця 4

Податкові надходження, % від ВВП

Країна/рік	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Країни з континентальною моделлю обліку							
Бельгія	42,6	43,1	44,2	45,2	45,0	44,8	44,2
Фінляндія	40,8	42,0	42,7	43,6	43,8	43,9	44,1
Франція	42,0	43,2	44,3	45,2	45,3	45,2	45,3
Німеччина	35,0	35,7	36,4	36,8	36,8	37,1	37,6
Італія	41,9	41,9	43,9	44,1	43,5	43,3	42,9
Швеція	43,2	42,5	42,6	42,9	42,6	43,3	44,1
США	23,5	23,9	24,1	25,7	25,9	26,2	26,0
Країни з англосаксонською моделлю обліку							
Канада	30,6	30,5	31,0	30,9	31,2	32,0	31,7
Данія	44,8	44,8	45,5	45,9	48,6	45,9	45,9
Ірландія	27,0	27,3	27,5	28,2	28,5	23,1	23,0
Нідерланди	36,1	35,9	36,0	36,5	37,5	37,4	38,8
Норвегія	42,0	42,1	41,5	39,9	38,9	38,3	38,0
Польща	31,4	31,9	32,1	31,9	32,0	32,4	33,6

Джерело: [10]

З урахуванням специфічності вітчизняної законодавчої бази доцільною є розробка рекомендацій стосовно усунення в ній протиріч з метою гармонізації фінансового та податкового обліку, проте цей процес є досить тривалим, складним і трудомістким. З огляду на це кожне підприємство вже сьогодні має знайти вихід, яким саме чином будувати свою систему обліку, щоб мати змогу використовувати собі на користь специфічні якості інформації кожного з видів обліку та уникнути можливих ризиків у разі відсутності якогось з видів обліку.

Відзначимо, що спроби максимально інтегрувати систему бухгалтерського та податкового обліку з метою підвищення ефективності облікового процесу не повинні приводити до порушень принципів жодного з названих видів обліку.

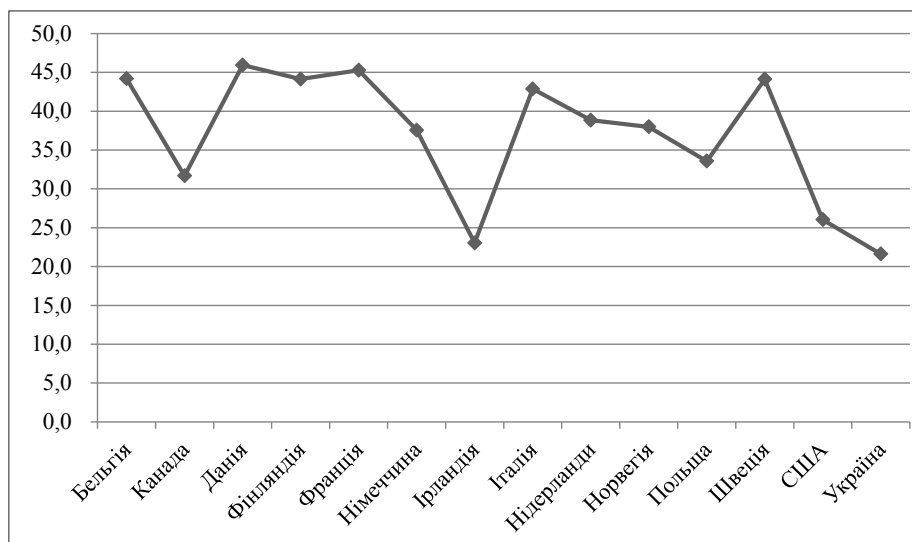


Рис. 2. Рівень податкового навантаження країн у 2016 р.

Джерело: [13]

Перспективами подальших досліджень є апробація запропонованого алгоритму для визначення приналежності України до однієї з груп країн.

Список використаних джерел:

1. Бойко А.А. Податкове навантаження як критерій ефективності податкової політики. Збірник студентських наукових праць. 2013. № 2. С. 334–341.
2. Гапоненко О.Є. Практичний аспект взаємозв'язку управлінського та податкового обліку. Вісник НТУ «ХПІ». 2015. № 25(1134). С. 65–75.
3. Голов С.Р., Єфіменко С.Р. Фінансовий та управлінський облік : підр. Київ: Автосервіс, 1996. 543 с.
4. Задорожний З.В. Взаємозв'язок між видами обліку в Україні. Міжнародний збірник наукових праць. Вип. 2(17) С. 106–110.
5. Іванов Ю.Б., Єськов О.Л. Сучасне оподаткування: мотиваційний аспект: монографія. Харків: ВД «ІНЖЕК», 2007. 328 с.
6. Кузьменко Г.І. Формування облікової політики підприємства в цілях оподаткування. Економічний простір. 2015. № 56/1. С. 210–216.
7. Крисоватий А.І., Валігура В.А. Домінанти гармонізації оподаткування: національні та міжнародні вектори: монографія. Тернопіль: Підручники і посібники, 2010. 248 с.
8. Крисоватий А.І., Мельник В.М., Коцук Т.В. Сутність та концептуальні основи формування податкової політики в умовах євроінтеграційних процесів. Економіка України. 2016. № 1. С. 35–51.
9. Лоя М.І. Проблемні аспекти розвитку бухгалтерського обліку в сучасних умовах нестабільності економічної сфери. Економічні науки. Сер.: Економіка та економічні науки. 2015. URL: <http://cyberleninka.ru/article>.
10. Офіційний сайт державного комітету статистики України. URL: <http://ukrstat.gov.ua>.
11. Пахненко О.М., Семенов А.Ю. Основні засади податкової політики в країнах ЄС на сучасному етапі. Ефективна економіка. 2016. № 12.
12. Ткачик Л.П. Оцінка рівня податкового навантаження в Україні. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. 2015. № 13. URL: <http://www.vestnik-econom.mgu.od.ua/journal/2015/13-2015/48.pdf>.
13. OECD iLibrary. URL: http://www.oecd-ilibrary.org/fr/taxation/data/revenue-statistics/comparative-tables_data-00262-en?isPartOf=/content/datacollection/ctpa-rev-data-en.

Погрибняк Д. С.

Харьковский национальный экономический университет имени Семена Кузнецца

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ЗАРУБЕЖНОГО ОПЫТА ДЛЯ ГАРМОНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОБЪЕДИНЕНИЙ ПРЕДПРИЯТИЙ В УКРАИНЕ

Резюме

В статье определены особенности и роль бухгалтерского и налогового учета в деятельности объединений предприятий. На основе индекса человеческого развития, ВВП на душу населения и уровня налоговой нагрузки охарактеризованы страны с континентальной и англосаксонской моделями учета. Предложен алгоритм определения принадлежности Украины к определенной группе стран.

Ключевые слова: учет, объединение предприятий, гармонизация учета, модель учета, налоговая нагрузка, уровень развития.

Pogribnyak D. S.

Simon Kuznets Kharkov National University of Economics

THEORETICAL FORMS OF USE OF FOREIGN EXPERIENCE FOR HARMONIZATION OF ACCOUNTING AND TAX ACCOUNTING OF ACTIVITIES OF COMPANIES 'COMPANIES IN UKRAINE

Summary

The peculiarities and role of accounting and tax in the activity of enterprises associations are determined in the article. Based on the index of human development, GDP per capita and tax burden, countries with Continental and Anglo-Saxon accounting models are described. An algorithm for determining Ukraine's membership to a certain group of countries is proposed.

Key words: accounting, business combinations, harmonization of accounting, accounting model, tax burden, level of development.

УДК 657:634

Примуш Ю. С.
Морозова Є. П.
Хідько О. Ю.

ДВНЗ «Придніпровська державна академія будівництва та архітектури»

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

Здійснено аналіз основних принципів ведення обліку та аудиту основних засобів відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Визначено відмінності в основних положеннях міжнародних та національних стандартів. Обґрунтовано заходи щодо полегшення впровадження міжнародних стандартів під час ведення обліку та аудиту основних засобів на українських підприємствах.
Ключові слова: облік, аудит, основні засоби, міжнародні стандарти, бухгалтерський облік, фінансова звітність.

Постановка проблеми. Під час здійснення українськими підприємствами фінансово-господарської діяльності основні засоби (ОЗ) відіграють важливу роль. Вони використовуються як у процесі випуску продукції, надання послуг та виконання робіт, так і в управлінських рішеннях підприємств. Практика доводить, що основні засоби зазвичай становлять найбільшу частку активів підприємства, у тому числі і валюти балансу. З огляду на незаперечну інтеграцію України у світову економічну систему, багатьом національним підприємствам необхідно надавати фінансову звітність відповідно до вимог Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (далі – МСБО) та Міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ). З метою залучення іноземних інвесторів так само необхідним є реформування вітчизняних стандартів бухгалтерського обліку відповідно до принципів міжнародних стандартів. Це дасть змогу пришвидшити інтеграцію українських підприємств у світову економічну систему та залучати фінансові ресурси у зарубіжних інвесторів, у тому числі за рахунок підвищення рівня довіри до фінансової звітності вітчизняних підприємств. Зазначене актуалізує питання визначення особливостей ведення обліку та аудиту оборотних активів українських підприємств за принципами міжнародних стандартів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Результати досліджень щодо обліку та аудиту основних засобів, у тому числі за принципами міжнародних стандартів, знайшли відображення у публікаціях вітчизняних науковців, таких як С. Голов [1], С. Зубілевич [2], Н. Єрмакова [3], Д. Железняк [4], Р. Назарбаєва [5], М. Войнарченко [6], І Кононова [7], О. Ольховікова [8], В. Сопко та В. Завгородній [9]. Незважаючи на значну кількість досліджень з обліку та аудиту основних засобів відповідно до міжнарод-

них стандартів, саме виокремлення особливостей та відмінностей ведення обліку та аудиту за принципами МСБО та МСФЗ для українських підприємств є дуже актуальним. Слід зазначити, що під час проведення дослідження стануть у нагоді міжнародні та національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку [10–12], інші інструктивні вказівки і рекомендації Міністерства фінансів України [13–14].

Метою статті є аналіз основних принципів ведення обліку та аудиту основних засобів українськими підприємствами відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, визначення особливостей функціонування підприємств під час переходу на ці стандарти.

Виклад основного матеріалу. Перехід України до ринкових відносин та необхідність залучення іноземних інвестицій висувають вимогу, щоб вітчизняний облік був зрозумілим іноземним учасникам господарських відносин, а отже, відповідав міжнародним стандартам обліку. Цей процес зумовлює необхідність переосмислення критеріїв формування облікової та звітної інформації, більш чіткого визначення елементів фінансової звітності, встановлення взаємозв'язку між ними, а також порядку їх визнання та оцінки. Трансформація змісту економічних відносин, а також цивільно-правового середовища в Україні, поява нових зацікавлених користувачів інформації та врахування їх вимог щодо якості звітності викликали необхідність зміни змісту елементів системи бухгалтерського обліку та їх відповідності до вимог міжнародних стандартів. У цих умовах законодавче регулювання бухгалтерського обліку в Україні виявилось недосконалим і потребує доопрацювання і уточнення. Зокрема, необхідним є забезпечення регламентації облікового процесу операцій з основними засобами, які займають