

УДК 657

Запровадження в Україні Податкового кодексу та внесення на його основі змін до положень (стандартів) бухгалтерського обліку свідчать про намагання Міністерства фінансів задовольнити передусім інформаційні потреби фіскальних органів без урахування інформаційних потреб інших користувачів.

Аналіз, який наведено у статті Е. Гейер, показує, що такий шлях не є науково обґрунтованим. Автором розглянуто різні моделі та варіанти взаємодії бухгалтерського обліку та оподаткування прибутку та зроблено обґрунтований висновок, що має функціонувати єдина система бухгалтерського обліку, яка здатна рівною мірою ефективно задовольняти інтереси як внутрішніх, так і зовнішніх користувачів.

*С. Голов, доктор екон. наук,  
професор кафедри менеджменту та економіки  
ПВНЗ «Міжнародний інститут менеджменту (МІМ – Київ)»*

# МОДЕЛІ ВЗАЄМОДІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ

**ЕЛЕОНОРА ГЕЙЕР,**  
канд. екон. наук,  
доцент кафедри  
бухгалтерського обліку  
Донецького національного  
університету економіки  
і торгівлі імені Михайла  
Туган-Барановського, САР

У статті на основі проведеної систематизації і порівняльного аналізу моделей взаємодії бухгалтерського обліку та оподаткування прибутку, що існують в теорії та на практиці, обґрунтовано пріоритетну роль бухгалтерського обліку, визначено оптимальний варіант такої взаємодії.

**Ключові слова:** бухгалтерський облік, оподаткування, моделі взаємодії, прибуток, податок на прибуток.

## ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Проблема узгодження систем бухгалтерського обліку та оподаткування є однією з актуальних тем, що обговорюють учені й спеціалісти-практики. Вони пропонують різні варіанти вирішення суперечностей, що існують між цими системами. Висновки вчених ґрунтуються на взаємозв'язках положень (стандартів) бухгалтерського обліку і правил податкового законодавства, що регламентують порядок формування інформації для цілей оподаткування.

Актуальність теми дослідження обумовлена суттєвим підвищенням ролі бухгалтерської інформації для оподаткування. Недостатня увага до цих питань у минулому призвела до суперечностей і непослідовності чинного законодавства. Потребують вирішення численні проблеми, однією з яких є відсутність необхідного методологічного взаємозв'язку бухгалтерського обліку та оподаткування.

Проблема взаємодії бухгалтерського обліку й оподаткування є актуальною в усіх країнах світу, де її вирішують по-різному. Облікові системи різних

країн характеризуються різноманітністю, реалізується весь спектр зв'язків між бухгалтерським обліком і оподаткуванням – від сильного впливу податкових правил на систему обліку до незалежного паралельного існування обох систем.

Тривалий час в Україні бухгалтерський облік не міг бути інформаційною базою для оподаткування через відірваність один від одного. Сьогодні з прийняттям Податкового кодексу України система оподаткування, що наділена державою великими повноваженнями, регламентує порядок формування собівартості, прибутку, розробляє інструкції, рекомендації та передбачає покарання за неточне дотримання своїх правил. Це дає більше можливостей для використання інформації бухгалтерського обліку для цілей оподаткування, однак існує багато проблемних питань щодо цього. Облік для цілей оподаткування, або податковий облік, не має своєї інформаційної та методологічної бази, не встановлені чітко правила його ведення.

Одним із основних податків у системі оподаткування України є **податок на прибуток**. У порівнянні

з обчисленням податкових баз інших податків процедура розрахунку прибутку для оподаткування є найскладнішою та трудомісткою. Слід зазначити, що величину прибутку для цілей оподаткування визначають установленими податковими нормами, але можливість контролювати дотримання платниками податку бухгалтерських норм при розрахунку податкових зобов'язань є дуже сумнівною.

Однак податковий облік прибутку – це вже факт. Тому проблеми бухгалтерського обліку податку на прибуток і податкового обліку тісно пов'язані. Способи їх взаємодії в Україні перебувають на стадії розробки і мають наближатися до моделі, яка буде найбільш адекватною цілям та завданням, що ставляться перед державою з ринковою економікою.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Проблеми взаємозв'язку систем бухгалтерського обліку та оподаткування розглядалися у наукових працях вітчизняних учених Ф.Бутинця, С.Голова, Н.Гури, О.Малишкіна, А.Озеран, Д.Свідерського, Т.Сльозко, П.Хомина та ін. Аналіз публікацій свідчить про значні результати, але однозначного рішення існуючих проблем досі не знайдено. Цю проблему висвітлювали з різними точками зору зарубіжні вчені Х.Андерсон, М.Кутер, Л.Малявкіна, Б.Нідлз, С.Ніколаєва, В.Палій, І.Педченко, Ж.Рішар, І.Слабінська, Я.Соколов, Є.Чіпуренко, Л.Шнейдман та ін.

**Мета статті** – систематизація та проведення порівняльного аналізу моделей взаємодії бухгалтерського обліку й оподаткування прибутку, що існують в теорії та практиці, обґрунтування пріоритетної ролі бухгалтерського обліку, визначення оптимальної моделі такої взаємодії.

### **ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ**

Бухгалтерський облік є впорядкованою системою збору, реєстрації та узагальнення інформації про майно, зобов'язання і капітал підприємства та їх рух. Ґрунтуючись на первинних документах, реальному механізмі обліку та обробки даних, він є єдиною інформаційною базою для будь-якого виду обліку, в якому виникає потреба [1, с. 24]. Інформація бухгалтерського обліку необхідна для прийняття будь-яких управлінських рішень та обґрунтування податкової бази більшості податків.

Саме податкова база відіграє ключову роль у визначенні суми податку. Оскільки функцію обчислення податкової бази тривалий період виконувала система

бухгалтерського обліку, можна зробити припущення, що практичне завдання з визначення податкових зобов'язань підприємства може вирішуватися в системі бухгалтерського обліку. Всі проблеми, що виникають при цьому, також можуть знайти своє вирішення у рамках цієї системи. Всі інші питання податкових розрахунків вирішуються без використання інформаційних можливостей бухгалтерського обліку.

**Виходячи з викладеного можна стверджувати, що бухгалтерський облік є основою для формування податкової бази.**

При цьому взаємодія бухгалтерського обліку та оподаткування обмежується завданням визначення величини податкової бази.

Аналіз принципів визнання доходів і витрат у бухгалтерському і податковому обліку дає можливість дійти висновку, що існують численні та суттєві розбіжності у правилах обліку окремих об'єктів та операцій, що визначаються бухгалтерськими і податковими нормами. Тому обчислення податкової бази з податку на прибуток можна здійснювати також поза межами бухгалтерського обліку.

З іншого боку, можна назвати цілу низку принципів, властивих як бухгалтерському, так і податковому обліку (автономність, періодичність, єдиний грошовий вимірник, безперервність, відповідність доходів і витрат, послідовність). Багато спільного також є в об'єктах і методах обліку.

Інформацію, що міститься в реєстрах бухгалтерського обліку, можна використовувати для визначення податкової бази. Якщо її недостатньо, підприємство може або вести самостійні реєстри податкового обліку, або доповнювати реєстри бухгалтерського обліку додатковими реквізитами.

Отже, можна стверджувати, що можливі, як мінімум, дві моделі взаємодії обліку та оподаткування прибутку:

- 1) модель автономного (паралельного) податкового обліку;
- 2) модель податкового обліку, вбудованого в систему бухгалтерського обліку.

Розглянемо переваги і недоліки кожної з названих моделей.

### **МОДЕЛЬ АВТОНОМНОЇ (ПАРАЛЕЛЬНОЇ) СИСТЕМИ ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ**

Паралельне ведення податкового обліку передбачає, що спільним є тільки одне – первинні документи. При цьому кожна господарську операцію

відображують у відповідному реєстрі податкового обліку.

Основною перевагою такої моделі організації та ведення податкового обліку є його повна незалежність від зміни правил бухгалтерського обліку. Цей підхід ґрунтується на необхідності розподілу бухгалтерського і податкового обліку на дві самостійні системи.

Тривалий час ведення податкового обліку на більшості підприємств України здійснювалось саме паралельно з бухгалтерським обліком. Обґрунтування наявності двох паралельних системи є існування розбіжностей між бухгалтерським і податковим обліком: використання спеціальних показників, які не відображували на рахунках бухгалтерського обліку; застосування різних методик розрахунку доходів і витрат; використання спеціальних реєстрів (розрахунки, бухгалтерські довідки, відомості) та спеціальної податкової звітності (податкові розрахунки, декларації, багаточисельні додатки до декларації).

Доцільність ведення автономної (паралельної) системи податкового обліку можна аргументувати також тим, що бухгалтерський облік розвивався у напрямі, протилежному податковому законодавству, між ними виникало багато розбіжностей. У результаті цього ідея ведення відокремленого податкового обліку була виправданою.

Можна стверджувати, що можливість ведення автономного податкового обліку з податку на прибуток була наслідком бажання податкових органів відійти від необхідності постійного узгодження своєї політики з політикою Міністерства фінансів, яке в умовах реформування бухгалтерського обліку і приведення його у відповідність до міжнародних стандартів фінансової звітності змінювало правила бухгалтерського обліку, що, в свою чергу, впливало на розбіжності з правилами визначення бази оподаткування. В умовах ведення автономного податкового обліку порядок обчислення податку на прибуток і, відповідно, податкового контролю набули деякої стабільності.

Однак у разі використання інформації бухгалтерського обліку для цілей оподаткування згідно з Податковим кодексом України, а також використання податкових правил при побудові бухгалтерського обліку (що й було зроблено внесенням змін у П(С)БО після прийняття Податкового кодексу України), модель автономного податкового обліку вже не є доцільною.

Автономну модель податкового обліку з податку на прибуток часто критикували. Відомі вітчизняні та зарубіжні вчені не підтримують її, вони вважають, що потрібна така модель, застосування якої дасть змогу використовувати дані бухгалтерського обліку для цілей оподаткування [2–6]. На думку С. Николаєвої, небажаною є поява окремого податкового обліку ані як паралельної системи вже існуючому бухгалтерському обліку, ані як впровадження фіскальних, податкових принципів у методологію бухгалтерського обліку [6].

Аналіз понятійного апарата, принципів формування, складу реєстрів податкового обліку дає змогу дійти такого висновку:

**Система податкового обліку не була сформована як методологічно цілісний робочий інструмент, застосування якого позбавило б підприємство усіх проблем і було б логічним, цілісним, обґрунтованим і обміркованим.** Виникає запитання, чи не призводить ведення автономного податкового обліку до несприятливих наслідків для підприємств, негативний ефект від яких значно перевищує вигоди податкових органів?

Негативні наслідки для підприємства автономної системи податкового обліку можна пояснити такими чинниками:

**1. Бухгалтерський і податковий облік мають спільні характерні риси.** Це пояснюється тим, що бухгалтерське і податкове законодавство мають подібні цілі та завдання (формування інформації про майновий стан, доходи і витрати підприємства); основні принципи визнання та оцінки доходів і витрат у бухгалтерському обліку покладені в основу обчислення податку на прибуток.

Крім того, основою ведення будь-якого обліку є первинні документи. На це вказують і Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [7], і Податковий кодекс України [8]. Тобто інформаційна база є єдиною, а відмінності не є принциповими і полягають у способах і прийомах групування, систематизації, обробки цієї інформації відповідно до конкретних цілей: достовірного відображення фактів фінансово-господарської діяльності підприємства або коректного обчислення його податкових зобов'язань згідно з податковим законодавством.

Об'єкти бухгалтерського і податкового обліку практично повністю збігаються, більшість принципів бухгалтерського обліку застосовується і для цілей

оподаткування, власні принципи податкового обліку відсутні.

**2. Застосування бухгалтерської термінології для цілей оподаткування.** Законодавством встановлено взаємодію суміжних видів законодавства. Так, відповідно до Податкового кодексу поняття і терміни, що використовуються у ньому, застосовуються у значенні, встановленому в законодавчих документах з бухгалтерського обліку [8].

Основою податкової бази з податку на прибуток (доходів і витрат) є конкретні об'єкти бухгалтерського обліку. Визначення цих понять надають П(С)БО. Податкове законодавство не може не використовувати бухгалтерську термінологію, яка має певний економічний сенс. Власні визначення доходів, витрат та інших термінів є зайвими. За основу визначення витрат усіх видів слід взяти П(С)БО 16 «Витрати», яке дає їх економічне визначення, а у Податковому кодексі встановити докладний перелік витрат, що не приймаються в цілях оподаткування або за сумою, або за видом.

При цьому відпаде потреба у законодавчому регулюванні собівартості в цілях оподаткування, поділу витрат тощо. Саме в такому сенсі слід розуміти розподіл економічного і податкового змісту господарських операцій (окреме ведення податкового і бухгалтерського обліку), а не у створенні автономної системи податкового обліку.

**3. Податок на прибуток є економіко-правовою категорією** [9, с. 113]. Податкове законодавство регулює взаємовідносини держави і суб'єктів господарювання щодо встановлення та стягнення податків і зборів, а також відносини, що виникають у процесі здійснення податкового контролю. Крім правової форми визначення механізму вилучення частини майна суб'єктів господарювання у державний бюджет, податок має економічну сутність. Такі основні податки, як ПДВ, податок на прибуток підприємств, мають у своїй основі фінансові показники: доходи, витрати, прибуток як різниця між доходами і витратами.

При цьому порівняно з ПДВ і митом податок на прибуток підприємств має принципово іншу природу та інше значення. Прибуток є своєрідним універсальним синтетичним показником, що характеризує фінансовий результат діяльності підприємства у звітному періоді, до нього ставляться особливі вимоги щодо надійності та реальності [5].

Оскільки податок на прибуток – це податок на різ-

ницю між визнаними у податковому періоді доходами і витратами, то для того щоб правильно обчислити податкову базу, необхідно визначити такі об'єкти обліку: види доходів і витрат, їх величину, момент визнання, розподіл за періодами. На такі питання дає відповідь система бухгалтерського обліку.

**Тому підходи до визначення точних кількісних показників доходу та прибутку містяться саме у законодавстві про бухгалтерський облік та звітність.** Підрахунки економічного потенціалу підприємства не можуть залежати від цілей оподаткування. Це має бути об'єктивний показник [10, с. 143].

Ринкові умови господарювання змушують підприємства демонструвати збільшення капіталу і прибутку на вкладений капітал, за якими інвестори судять про привабливість об'єктів інвестування. Дії податкових органів мають відповідати економічно доцільним і ринково вигідним діям менеджменту підприємства. Показники економічного потенціалу не можуть залежати від цілей оподаткування, оскільки мають бути об'єктивними. Тому податок на прибуток як податок на різницю між доходами і витратами не обумовлює об'єктивної потреби у самостійному податковому обліку.

**4. Бухгалтерський облік має задовольняти запити різних груп користувачів, у тому числі податкових органів.** Користувачі фінансової звітності (існуючі та потенційні інвестори, працівники, кредитори, постачальники, покупці, держава та її органи, громадськість) для задоволення своїх інформаційних потреб отримують повну і достовірну інформацію про діяльність підприємства та його майновий стан. Користувачами бухгалтерської інформації є також податкові органи. Крім того, одне із завдань бухгалтерського обліку – надання достовірної інформації для цілей контролю за дотриманням законодавства, у тому числі податкового.

У світовій бухгалтерській науці й практиці сформульовано важливі принципи, припущення і вимоги, що містяться у Міжнародних стандартах фінансової звітності, виконання яких при кваліфікації об'єктів бухгалтерського обліку дає змогу з упевненістю визначити отриману в системі бухгалтерського обліку інформацію як повну і достовірну.

Відповідно до МСФЗ **інформація, що міститься у фінансовій звітності, має бути нейтральною.** Фінансова звітність не буде нейтральною, якщо самим підбором або поданням інформації вона вплине на прийняття рішення чи формування судження з ме-



тою досягнення запланованого результату або наслідків. Необхідність нейтральності фінансової звітності безпосередньо впливає з її мети – задоволення потреб необмеженого кола користувачів. Фактично нейтральність означає об'єктивність фінансової звітності, неприпустимість її складання в інтересах якоїсь однієї групи осіб.

МСФЗ виділяють інформаційні потреби інвесторів як чинник, що визначає цільову спрямованість фінансової звітності: оскільки інвестори є постачальниками капіталу для компанії, надання інформації, що задовольняє їхні потреби, також задовольнятиме більшість потреб інших користувачів фінансової звітності. Нормативними актами пріоритет користувачів не встановлено. Проте на сьогодні внаслідок конфлікту інтересів різних груп користувачів фінансова звітність підприємств, складена за правилами бухгалтерського обліку, не завжди нейтральна. Однак вирішення саме цієї проблеми полягає у комплексному реформуванні обліку та оподаткування на державному рівні. Створення автономної системи податкового обліку, хоч і є на перший погляд простішим, збільшує ризик неадекватності показника прибутку реальному фінансовому результату діяльності підприємства. Неінформованість власника про реальний стан справ на підприємстві створює загрозу фінансової нестабільності, неотримання очікуваних вигід або отримання збитків, а також потенційного банкрутства.

Застосування **методу подвійного запису** на рахунках бухгалтерського обліку дає можливість контролювати правильність формування показників, чого не можна сказати про податковий облік. Тобто історично система бухгалтерського обліку в силу предмета і методу спроможна змодельовати картину реальної діяльності підприємства. Держава, що будує податкову систему, зацікавлена в отриманні достовірної інформації про податкову базу, тому для цього може бути використана системи бухгалтерського обліку.

**5. Ведення автономного податкового обліку з податку на прибуток є надзвичайно витратним як для підприємства, так і для держави**, оскільки значно збільшує витрати на створення і підтримку інформаційних систем підприємства, а також державні витрати на створення законодавчо-нормативного забезпечення кожної з інформаційних систем, їх обслуговування і контроль виконання вимог.

Дуже переконливими є результати проведених

досліджень російських спеціалістів. Наприклад, на підприємствах Російської Федерації, де використовували автономну модель податкового обліку, додаткові витрати на її ведення, створення та підтримку інформаційних систем, за оцінкою Міністерства економічного розвитку і торгівлі РФ, зросли на величину, еквівалентну збільшенню податкового тягаря на 1% валового внутрішнього продукту [9], що призвело до зростання собівартості та зниження конкурентоспроможності продукції. Тим самим було порушено один із основних принципів оподаткування, що сформульовані ще А.Смітом: принцип економічності стягування, відповідно до якого витрати зі стягування податків мають бути значно меншими, ніж сума самих податків, а також принцип раціональності обліку, згідно з яким ефект від інформації має покривати витрати на її формування.

Крім того, однією з вимог до фінансового обліку і звітності у світовій практиці є оптимальне співвідношення «витрати – результат»: вигода користувачів від отримання облікової інформації не повинна перевищувати витрати на її отримання і формування.

С. Пепеляєв стверджує, що фіскальні цілі так чи інакше викривляють картину фінансового стану суб'єкта господарювання. Інтереси інших користувачів облікової інформації порушуються. Неможливо вимагати і ведення самостійного податкового обліку. По-перше, ведення двох паралельних систем обліку обходиться занадто дорого. По-друге, принцип рівного податкового тягаря потребує при оподаткуванні враховувати фактичну платоспроможність підприємства, що залежить від способів і методів ведення бізнесу, а не від кількості систем обліку [10, с. 57].

В особі держави в отриманні достовірної інформації про підприємство зацікавлені численні державні органи, однак якщо, крім податкових органів, інші державні користувачі фінансової звітності вважатимуть, що система бухгалтерського обліку не задовольняє повною мірою їх інформаційні потреби, то найближчим часом можлива поява нормативно закріплених антимонопольного обліку, обліку в цілях попередження банкрутства тощо. Іншими словами, рухаючись у руслі тенденції «кожному користувачу – окрема облікова система», необхідно буде забезпечити функціонування відповідної кількості облікових систем.

Проте, як стверджує С.Голов: «В умовах сучасних інформаційних технологій створювати окремі

підсистеми обліку для задоволення потреб окремих користувачів не є ефективним» [2].

Державні органи мають визначити економічну вартість розбіжностей величини податкової бази та еквівалентних їй показників бухгалтерського обліку. Слід дати відповіді на запитання:

- Чи виправдані з економічної точки зору розбіжності?
- Що дорожче для держави та платників податку: автономна система податкового обліку чи чітко встановлений перелік економічно і політично виправданих розбіжностей між податковими і бухгалтерськими показниками?

**6. Податковий облік з податку на прибуток є складною непрозорою обліковою системою.** Прибічники автономної моделі податкового обліку вважають, що його метою є створення зрозумілої й прозорої для підприємства і податкового органу системи податкового обліку, що забезпечить підвищення ефективності податкової системи в цілому, в тому числі виконання нею основного завдання – збільшення дохідної частини бюджету.

Аналіз розбіжностей бухгалтерського й податкового обліку показує, що у більшості випадків вони є незрозумілими і невиправданими. Ведення автономної системи податкового обліку призводить до відсутності взаємозв'язку між показниками бухгалтерського і податкового обліку, ускладненню виконання вимог податкового законодавства.

Існують також інші недоліки юридичного характеру, що знижують ефективність ведення податкового обліку. Поняття «податковий облік» найчастіше застосовують саме в частині податку на прибуток, але окремі елементи податкового обліку відносяться і до податку на додану вартість, при обчисленні якого застосовують спеціальні облікові документи та реєстри (податкові накладні, реєстри отриманих і виданих податкових накладних). Такий несистемний підхід породжує не тільки все більш невиправдані розбіжності бухгалтерського і податкового обліку, а й розвиток паралельних систем податкового обліку в розрізі податків. Очевидно, що такий підхід не можна назвати раціональним.

Крім того, ведення паралельних систем обліку викликає труднощі не тільки у підприємств, а й у контролюючих органів. Здійснюючи перевірку підприємства, податкові органи вимушені ретельно вивчати систему податкового обліку, яку застосовує конкретний платник податку, щодо дотримання ви-

мог законодавства. Здійснити контроль правильності обчислення підприємством сум податку на прибуток було б простіше при формуванні прибутку на основі даних бухгалтерського обліку, який характеризується наявністю загальноновстановлених принципів і правил.

### **МОДЕЛЬ ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ, ВБУДОВАНОГО В СИСТЕМУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ, ТА ЇЇ ВАРІАНТИ**

Податковий кодекс України [8] вніс принципові зміни у порядок обчислення податкової бази з податку на прибуток. З одного боку, відбулася уніфікація термінів бухгалтерського обліку і оподаткування: для цілей оподаткування прибуток, так само як і у бухгалтерському обліку, визначається як різниця доходів і витрат, для більшості підприємств встановлено обов'язкове застосування методу нарахування. З іншого боку, Податковий кодекс визначає доходи і витрати не ідентично визначенням у бухгалтерському обліку. При цьому особливу складність викликають правила розрахунку витрат, що зменшують прибуток для оподаткування, через їх більшу кількість та різноманіття, а також через різний порядок визнання [11].

На сьогодні склалася ситуація, коли держава в особі податкових органів висуває такі вимоги до розрахунку податкової бази податку на прибуток, які все одно важко виконати, залишаючись у рамках бухгалтерського обліку. Як стверджує Д.Свідерський, «введення в дію Податкового кодексу визначає необхідність удосконалювати бухгалтерський облік у частині формування показників податкової звітності за новими нормативами» [3]. Проте ґрунтуючись на встановлених правилах отримання, обробки і подання інформації про активи, зобов'язання, капітал, доходи і витрати підприємства, система бухгалтерського обліку не може кон'юнктурно змінювати принципи формування інформації, підпорядковуючи їх концепціям побудови фінансових взаємовідносин держави і бізнесу, що постійно змінюються.

Завдання, поставлені перед системою податкового обліку, не виходять за рамки завдань, що вирішуються у бухгалтерському обліку. Крім того, основою для побудови податкового обліку можуть бути реєстри бухгалтерського обліку. Якщо правила збігаються, обчислення податкової бази доцільно проводити

за правилами бухгалтерського обліку, на основі регістрів бухгалтерського обліку, і тільки тоді, коли даних бухгалтерських регістрів недостатньо, слід звертатися до інформації, що міститься у первинних документах.

**Це дає змогу дійти висновку про достатність системи бухгалтерського обліку для визначення податкової бази податку на прибуток.** Як стверджує Т.Сльозко, «бухгалтерський облік може бути базою даних для всіх видів звітності, у тому числі і податкової» [12].

Аналіз досліджень вітчизняних і зарубіжних учених щодо принципових підходів до вирішення проблеми взаємодії бухгалтерського обліку й оподаткування [13–23] дав змогу сформулювати кілька варіантів моделі ведення податкового обліку, вбудованого в систему бухгалтерського обліку.

**Варіант 1. Ведення обліку безпосередньо за податковими правилами (фактично ведення податкового обліку замість бухгалтерського обліку)**

Цей варіант передбачає, що облік ведуть з використанням чинного Плану рахунків бухгалтерського обліку, але доходи і витрати групують на рахунках відповідно до вимог податкового законодавства, а не положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Такий варіант часто вибирають бухгалтери підприємств (як правило, невеликих), які ведуть бухгалтерський облік тільки з метою розрахунку податків. На таких підприємствах немає потреби в отриманні кредитів у банках і інвестиціях, тому фінансову звітність подають тільки у податкові органи та органи державної статистики. Вони мотивують свою позицію тим, що податкові органи цікавлять тільки правильність обчислення податків, отож навіщо переважувати працівників бухгалтерії веденням ще й класичного бухгалтерського обліку, який стає не потрібним.

Цю позицію підтримують деякі вчені, аргументуючи її тим, що бухгалтерські правила не повною мірою дозволяють достовірно відображувати фінансові результати та показники підприємства. За відсутності чітко визначеного поняття достовірності підприємство може вибрати як її критерій відповідність правилам Податкового кодексу [8].

Аргументом у цьому разі є також мінімізація підприємством податкових ризиків, зосередження тільки на веденні податкового обліку. Якщо похибка різних податкових і бухгалтерських показників буде

несуттєвою, то пояснень до річного звіту про сутність розбіжностей, на їх думку, буде достатньо для кваліфікованих користувачів, щоб об'єктивно оцінити фінансовий стан підприємства.

Однак використання такого методу має цілу низку негативних наслідків:

- неможливість коректної оцінки ефективності діяльності підприємства, оскільки правила податкового обліку доходів і витрат не мають економічного сенсу. Саме бухгалтерський облік відображує реальний фінансовий стан підприємства, що представляє інтерес не тільки для керівництва, а й для інших зацікавлених користувачів фінансової звітності. Якщо бухгалтерський облік вести виключно за правилами оподаткування, то звітність про фінансовий стан підприємства, яку надають користувачам, не тільки викривлюється, а й просто втрачає економічний сенс;

- порушення вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо обов'язку складати на основі даних синтетичного й аналітичного обліку фінансову звітність і подавати її засновникам, власникам, а також державним органам статистики;

- якщо річна звітність підприємства, що використовує такий варіант податкового обліку, підлягає обов'язковому аудиту, то отримання позитивного аудиторського висновку буде проблематичним: аудитор має висловити свою думку про достовірність фінансової звітності, її відповідність правилам, установленим нормативними актами з бухгалтерського обліку.

**Варіант 2. Ведення податкового обліку з використанням відокремленого «податкового» плану рахунків**

Така модель передбачає, що до бухгалтерського плану рахунків додатково вводяться «податкові рахунки», на яких доходи і витрати відображують у розрізі вимог податкового законодавства.

Записи на податкових рахунках здійснюють за правилами, що передбачені для позабалансових рахунків. Обороти та сальдо за такими рахунками не відображують у фінансовій звітності. В цьому разі бухгалтер може при проведенні операції у бухгалтерському обліку одночасно робити запис на відповідному субрахунку податкового рахунку.

Аналітичними регістрами податкового обліку в такому разі будуть картки або журнали-ордери за подат-

ковими рахунками за звітний (податковий) період. Коди податкових рахунків в основному аналогічні кодам відповідних рахунків бухгалтерського обліку, але позначені літерою «Н». До позабалансових рахунків можна відкривати субрахунки [17].

Такий підхід застосовують на практиці, але він не вирішує проблеми взаємовідносин бухгалтерського і податкового обліку. Крім того, можуть бути допущені численні відхилення від методології бухгалтерського обліку.

### **Варіант 3. Метод резервування**

Цей метод полягає у тому, що вартість об'єкта, яку визначають відповідно до правил бухгалтерського обліку, приймають за базову величину і відображують на рахунках бухгалтерського обліку, а на додаткових позабалансових відображують різницю між «бухгалтерською» і «податковою» вартістю об'єктів [20].

Під час використання методу резервування бухгалтер виконує такі дії:

- здійснює кореспонденцію рахунків у бухгалтерському обліку;
- при наявності розбіжностей між бухгалтерським і податковим обліком здійснює коригування на позабалансовому рахунку.

Недоліком цього методу є складність розробки методології обліку, порядку визначення та списання різниць, необхідність передбачити всі господарські операції, за якими виникають або можуть виникнути розбіжності. Не зовсім коректним у цьому разі є також використання терміну «резервування».

### **Варіант 4. Ведення податкового обліку у рамках бухгалтерського обліку**

Такий варіант є адаптацією для цілей податкового обліку бухгалтерського плану рахунків шляхом введення додаткового аналітичного обліку доходів і витрат на рахунках бухгалтерського обліку і ведення в одному плані рахунків і бухгалтерського, і податкового обліку.

Основна ідея «вбудовування» ґрунтується на виявленні однакових підходів та відмінностей бухгалтерського і податкового обліку до кваліфікації різних об'єктів обліку. Наприклад, рекомендується всі витрати підприємства залежно від їх участі у визначенні оподаткованого прибутку відображувати на окремих субрахунках або рахунках аналітичного обліку «Витрати, що враховуються для цілей оподаткування прибутку» і «Витрати, що не враховуються для цілей оподаткування прибутку» [14].

Якщо підходи однакові, проблем не виникає: для цілей оподаткування використовують дані з бухгалтерських рахунків. Якщо у нормативних актах можливі кілька способів обліку, то слід використовувати механізм облікової політики шляхом вибору максимально близьких варіантів обліку, дозволених і бухгалтерським, і податковим законодавством. Однак аналіз законодавства свідчить, що існує значна кількість об'єктів обліку, підходи до яких з точки зору бухгалтерського і податкового законодавства не збігаються, тому такий підхід внаслідок частого незбігання сум одних і тих самих доходів і витрат, дат їх визнання неможливо застосувати. Слід зазначити, що більша частина розбіжностей між даними бухгалтерського і податкового обліку є надуманими, розмір їх не є значним.

Недоліком такого варіанта є необґрунтоване ускладнення сприйняття даних бухгалтерського обліку.

### **Варіант 5. Коригування прибутку, отриманого за даними бухгалтерського обліку, для цілей оподаткування**

Прибічники такого варіанта мотивують свою позицію тим, що підприємство самостійно організує систему податкового обліку, форми реєстрів податкового обліку і порядок відображення в них аналітичних даних, даних первинних документів підприємство розробляє також самостійно. Тому реєстри податкового обліку можуть складатися з реєстрів бухгалтерського обліку і єдиного додаткового реєстру – реєстру коригування бухгалтерського прибутку для цілей оподаткування. У реєстрі коригування слід відображувати різницю між даними бухгалтерського і податкового обліку в тих випадках, коли така різниця виникає.

Такий порядок не порушує вимог податкового законодавства, однак його можна застосовувати тільки на невеликих підприємствах, де розбіжності між бухгалтерським і податковим обліком мінімальні. Застосування цього варіанта більш великими підприємствами є проблематичним, оскільки їм доведеться коригувати дані бухгалтерського обліку за дуже великою кількістю розбіжностей. Крім того, необхідно буде враховувати коригування різноманітних показників не тільки протягом звітного періоду, а й за вхідними залишками, тобто виправляти коригування, що були зроблені раніше. При такому обсязі коригувальної роботи можна легко заплутатися і допустити помилки, виявити які буде дуже важко.



У зв'язку з прийняттям Податкового кодексу розбіжності між сумою прибутку за даними бухгалтерського обліку та сумою прибутку для цілей оподаткування значно зменшились, більша їх частина стосується визначення витрат. За тими операціями або об'єктами обліку, де розбіжності між бухгалтерським і податковим прибутком незначні, можна застосувати такий метод і зробити коригування балансового прибутку для цілей оподаткування у бухгалтерській довідці або у спеціальній відомості без ведення подвійної реєстрації всіх господарських операцій.

Така модель взаємодії бухгалтерського і податкового обліку є вдалою, але до недавнього часу її використовували нечасто.

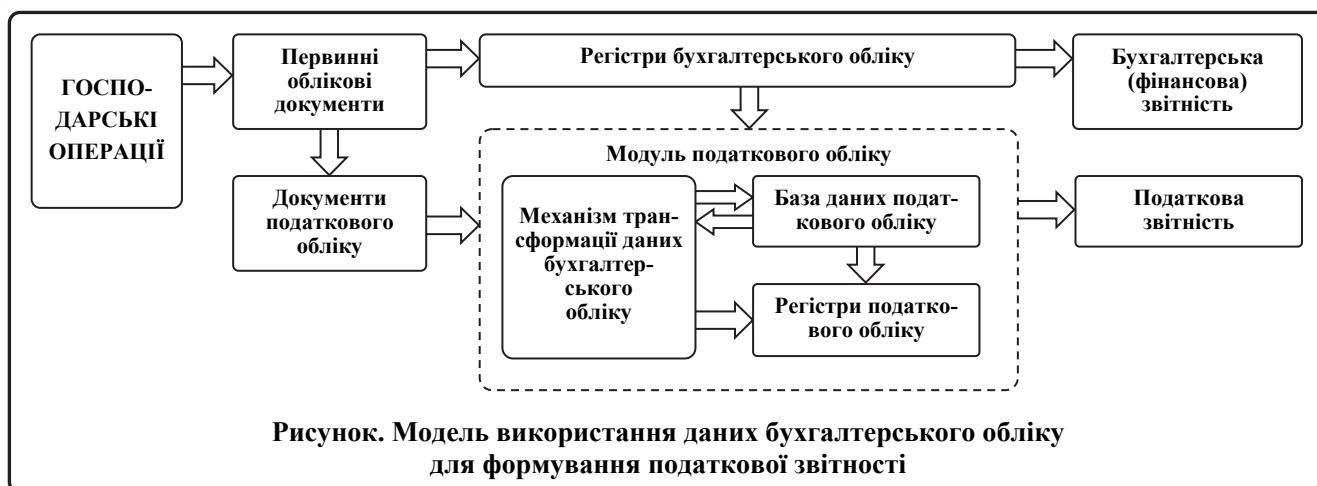
**Варіант 6. Облік і управління за відхиленнями**

Такий спосіб передбачає ведення єдиної системи бухгалтерського обліку, у рамках якої (а в тих випад-

ках, якщо потрібно, на основі реєстрів податкового обліку) збирається, групується і узагальнюється інформація, необхідна для коректного визначення величини податкових зобов'язань, у тому числі з податку на прибуток (рисунок).

Цей варіант ґрунтується на принципі єдиної системи бухгалтерського обліку як цілісного утворення, що включає сукупність облікових процедур і розрахунків для цілей оподаткування як одного з елементів (модулів) цієї системи.

Облік за відхиленнями є компромісом між веденням автономного податкового обліку і веденням податкового обліку в рамках бухгалтерського обліку; він передбачає ведення обліку на основі первинних документів за правилами бухгалтерського обліку з одночасним використанням облікової інформації в цілях формування необхідних податкових реєстрів і податкової звітності.



**Рисунок. Модель використання даних бухгалтерського обліку для формування податкової звітності**

Якщо правила бухгалтерського і податкового обліку за окремими об'єктами і операціями матимуть суттєві розбіжності, то формування податкових показників за алгоритмом, встановленим податковим законодавством, слід здійснювати шляхом перетворень бухгалтерських даних або даних первинних документів із застосуванням додаткових облікових процедур, а інформацію зберігати у податкових реєстрах.

До переваг цієї моделі можна віднести такі:

- менші трудові витрати порівняно з паралельним податковим обліком;
- незалежність основної облікової системи від постійних змін податкового законодавства;
- гнучкість з точки зору адаптації до змін законодавства;

- можливість для підприємства зберегти інформацію про реальний фінансовий стан, сформовану за правилами бухгалтерського обліку;

- можливість гнучкої настройки відповідності об'єктів основної облікової системи об'єктам податкового обліку;

- мінімізація ручних операцій персоналу, до посадових обов'язків якого належить ведення податкового обліку.

Недоліком такого варіанта є те, що вдосконалення бухгалтерського обліку у напрямі наближення до МСФЗ потребує внесення змін у правила відображення операцій. Податкове законодавство також часто змінюється. Тому виникає проблема постійних змін у алгоритмі розрахунку показників, передбаче-

них податковим законодавством, на основі бухгалтерських даних, узгодження показників фінансової та податкової звітності.

Однак такий варіант моделі «вбудованого» податкового обліку – облік і управління за відхиленнями – можна вважати оптимальним: він дає змогу в рамках єдиної системи обліку, з одного боку, здійснити формування прибутку за правилами податкового законодавства, що враховує фіскальні інтереси держави, а з іншого – реалізувати право користувачів бухгалтерської звітності на інформацію про причини, розміри і характер впливу відхилень у сумах податку на прибуток, обчислених за вимогами бухгалтерського і податкового законодавства. Методика формування та відображення у звітності такої інформації наведена у П(С)БО 17 «Податок на прибуток».

До наведеного переліку можливих варіантів мож-

на додати таку пропозицію: **в умовах реформування бухгалтерського обліку та вдосконалення податкової системи було б доцільно тимчасово як базу для розрахунку податку на прибуток використовувати дані бухгалтерського обліку.**

Будь-яка спроба знайти оптимальну модель взаємодії бухгалтерського обліку і оподаткування в умовах чинного бухгалтерського та податкового законодавства, що постійно змінюється, є дуже складною. Тільки повне завершення формування системи бухгалтерського обліку, з одного боку, і внесення змін у податкове законодавство з метою гармонізації його з П(С)БО, з іншого, дасть можливість створити оптимальну систему взаємодії бухгалтерського обліку й оподаткування. Проте будь-який спосіб взаємодії, що буде створений, має бути продуманим і повністю вивіреном до прийняття.

### **ВИСНОВКИ**

**1.** Порівняльний аналіз підходів до узгодження бухгалтерського і податкового обліку прибутку дав змогу встановити пріоритет бухгалтерського обліку в системі побудови взаємовідносин бухгалтерського і податкового обліку, розглянути різні моделі їх взаємодії, визначити оптимальну модель з точки зору завдань бухгалтерського обліку і завдань податкової системи.

**2.** Аналіз правових норм, праць учених, а також практики дозволяє дійти висновку про те, що відсутня об'єктивно обумовлена потреба в існуванні податкового обліку з податку на прибуток, паралельного системі бухгалтерського обліку. Такий підхід не відповідає ані інтересам держави, ані інтересам підприємств, ані інтересам численних реальних і потенційних користувачів достовірної фінансової інформації. Автономізація податкового обліку є економічно недоцільною.

**3.** Більш доречним є застосування моделі, що передбачає використання даних бухгалтерського обліку для цілей обчислення податку на прибуток. У економічному середовищі має функціонувати єдина система бухгалтерського обліку, що здатна рівною мірою ефективно задовольняти інтереси як внутрішніх, так і зовнішніх користувачів. Податковий облік має бути підсистемою бухгалтерського обліку, що включає сукупність процедур групування і обробки інформації про факти господарського життя підприємства, які накопичені у бухгалтерському обліку, для цілей коректного обчислення податкових зобов'язань за встановленими правилами.

**4.** Одним із варіантів моделі податкового обліку, «вбудованого» в систему бухгалтерського обліку, є облік і управління за відхиленнями, застосування якого передбачає:

- вибір бухгалтерського обліку як основної облікової системи, що максимально задовольняє інформаційні потреби всіх користувачів;
- побудову на його основі другорядної інформаційної системи податкового обліку, що задовольняє специфічні потреби конкретних користувачів;
- організацію взаємодії основної та другорядної облікової систем.

**5.** Оптимальність обліку та управління за відхиленнями підтверджується методикою, наведеною у П(С)БО 17 «Податок на прибуток». Такий підхід дає змогу системно визначити прибуток за правилами податкового законодавства, а також надати користувачам бухгалтерської звітності інформацію про причини, розміри і характер впливу відхилень у сумах податку на прибуток, обчислених за вимогами бухгалтерського і податкового законодавства.

**6.** Використання оптимального способу взаємодії бухгалтерського обліку і оподаткування є можливим тільки за умов взаємоузгодженості й стабільності бухгалтерського і податкового законодавства, положення якого мають бути ретельно вивірені.

## ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. **Соколов Я.В.** Бухгалтерський учет в зарубіжних країнах [учебник] / Я.В. Соколов, Ф.Ф. Бутынец, Л.Л. Горещкая, Д.А. Панков. – М.: Проспект, 2007. – 672 с.
2. **Голов С.** Теорія багатощільового бухгалтерського обліку / С.Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – №4. – С. 3–13.
3. **Свідерський Д.** Узгодження показників фінансової і податкової звітності з податку на прибуток за даними бухгалтерського обліку / Д.Свідерський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – №11. – С. 16–23.
4. **Палий В.Ф.** Бухгалтерський учет: субъективные суждения и объективные реалии / В.Ф.Палий // Бухгалтерський учет. – 2004. – № 9. – С. 5–10.
5. **Шнейдман Л.З.** Бухгалтерський учет и налогообложение // Бухгалтерський учет. – 1995. – №5. – С. 10–14.
6. **Налоговый** учет в 2002 году: Учетная политика для целей налогообложения; под ред. С.А.Николаевой. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: «АН-Пресс», 2002. – 304 с.
7. **Про бухгалтерський** облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. № 996- XIV із змінами та доповненнями.
8. **Податковий** кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI.
9. **Налоги** и налоговое право [учеб. пособие]; под ред. А.В. Брызгалина. – М.: Аналитика-Пресс, 1998. – 600 с.
10. **Налоговое** право [учеб. пособие]; под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: ИД-ФБК, 2000. – 243 с.
11. **Гура Н.** Визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток за Податковим кодексом України / Н.Гура // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – №5. – С.22–26.
12. **Сльозко Т.** Чи може бухгалтерський облік бути базою даних для податкової звітності? / Т.Сльозко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – №11. – С. 10–15.
13. **Рубченко М.** Закат реформ / М. Рубченко, А. Ивантер // Эксперт. – 2003. – №1 – С. 22.
14. **Свідерський Є.** Удосконалення методики бухгалтерського обліку податку на прибуток згідно з Податковим кодексом України / Є. Свідерський, Д. Свідерський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – №3. – С.3–7.
15. **Малишкін О.** Облік податку на прибуток: бухгалтерський або податковий / О.Малишкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №3. – С.43–48.
16. **Пасько Т.** Податковий облік [навч. посіб.] / Т.Пасько. – Суми: ВТД «Університетська книга», 2007. – 202 с.
17. **Педченко И.В.** Как совместить бухгалтерский и налоговый учет / И.В.Педченко // Российский налоговый курьер. – 2002. – №8. – С.25–42.
18. **Слабинская И.А.** Методология и организация учета налогов в системе бухгалтерского учета / И.А.Слабинская // Экономист. – 2003. – №7. – С. 124–132.
19. **Пятов М.Л.** Учет налоговых обязательств / М.Л.Пятов // Бухгалтерський учет. – 1999. – № 2. – С. 57–64.
20. **Медведев М.Ю.** Методика налогового учета [пособие для бухгалтера и налогового инспектора] / М.Ю.Медведев. – М.: Издательство «Дело и Сервис», 2002. – 176 с.
21. **Бондарчук Н.И.** Некоторые вопросы организации системы налогового учета на основе данных бухгалтерского учета / Н.И.Бондарчук // Консультант. – 2002. – №19.
22. **Пархачева М.А.** Налоговый учет прибыли / М.А. Пархачева. – М.: МЦФЭР, 2002. – 512 с.
23. **Верещагин С.А.** Расчет налогооблагаемой прибыли / С.А.Верещагин // Бухгалтерський вестник. – 2001. – № 10. – С.48–68.

В статті на основі проведеної систематизації та порівняльного аналізу моделей взаємодії бухгалтерського учета та оподаткування прибутку, що існують в теорії та на практиці, обґрунтована пріоритетна роль бухгалтерського учета, визначено оптимальний варіант такого взаємодіяння.

**Ключевые слова:** бухгалтерський учет, оподаткування, моделі взаємодіяння, прибуток, податок на прибуток.

In the article priority role of accounting is validated basing on conducted comparative analysis of interaction models that exact in theory and practice between accounting and income taxation, optimal interaction variant is determined.

**Key words:** accounting, taxation, interaction models, income, income tax.