

УДК 657.44:658.286

ДИФЕРЕНЦІАЦІЯ ПОНЯТТЯ

«БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК»: ПОДАТКОВИЙ АСПЕКТ

ОЛЕКСАНДР МАЛИШКІН,

канд. екон. наук,
доцент Київського
національного університету
імені Тараса Шевченка, аудитор

Розглянуто необхідність законодавчої диференціації поняття «бухгалтерський облік» на складові – фінансовий облік, управлінський облік, податковий облік. Такий методичний підхід відповідає практичним аспектам його застосування на підприємствах України та світовим тенденціям у галузі обліку.

Ключові слова: фінансовий облік, управлінський облік, податковий облік, законодавче визначення показників обліку.

СТУПІНЬ РОЗРОБЛЕНOSTІ ПРОБЛЕМИ

Проблемами інтерпретації поняття «бухгалтерський облік» займалися багато науковців і практиків. Серед зарубіжних спеціалістів можна зазначити праці С. Грея, Б. Нідлза, посібники яких вивчало і вивчає багато українських бухгалтерів. Питання застосування зазначеного поняття висвітлювали корифеї вітчизняної облікової науки: Ф. Бутинець, С. Голов, І. Белоусова, В. Костюченко, М. Коцупатрий, А. Кузміньський, В. Пархоменко, В. Сопко, В. Швець та ін. Проте недостатньо розробленими є питання комплексного підходу до термінології крізь призму обслуговування обліком такої важливої функції фінансової системи підприємств та держави, як оподаткування.

Мета статті – аналіз законодавчих норм і літературних джерел у застосуванні термінів «фінансовий облік», «управлінський облік», «податковий облік» та напрацювання пропозицій щодо їх комплексного застосування в теорії та практиці обліку: обґрунтування змісту понять «податкове рахівництво» і «креативна модель податкового обліку».

Практика застосування положень Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996 (далі – *Закон № 996*) [1] засвідчила необхідність диференціації поняття «бухгалтерський облік». Причиною такого кроку стала проблема «вузькості» цього терміна для операцій та подій, які відображуються в регістрах фінансового, по-

даткового та управлінського обліку. Зазначені види господарського обліку набули досить широкого застосування у практичній діяльності підприємств України. Проте у чинній редакції Закону № 996 (ст. 1) наведено лише терміни «бухгалтерський облік» та «внутрішньогосподарський (управлінський) облік», що не відповідає реальним умовам функціонування систем обліку вітчизняних підприємств. Тому постала проблема формулювання понятійного апарату облікових систем на рівні законодавчих норм.

ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК

Необхідність уведення у законодавче поле поняття (терміна) «*фінансовий облік*» полягає у такому.

По-перше, цей вид обліку є різновидом бухгалтерського обліку і передує такому поширеному в практиці та закріпленому в Законі № 996 поняттю (терміну), як «фінансова звітність». У практичній діяльності бухгалтерій підприємств саме на основі інформації регістрів фінансового обліку (обіговосальдові відомості, журнали-ордери, Головна книга) складається фінансова звітність.

По-друге, у вищих навчальних закладах України та багатьох інших країн навчальна дисципліна з поглибленого вивчення бухгалтерського обліку має назву «фінансовий облік». Майбутні фахівці з обліку вивчають бухгалтерський облік насамперед як фінансовий облік.

По-третє, можна стверджувати, що в основу назви обліку в практичній діяльності бухгалтерій закла-

дається його *результат* – назва звітності, яка готується за даними такого обліку, – *фінансова звітність*. З точки зору системно-орієнтовного підходу до побудови облікової інформації такий результат

практики можна визнати логічним.

Нижче наведено визначення терміна «фінансовий облік» (financial accounting) у літературних джерелах та авторський варіант (табл. 1).

Таблиця 1

ВИЗНАЧЕННЯ ТЕРМІНА «ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК»

Закон № 996	Грей С., Нідлз Б. «Фінансовий облік: глобальний підхід» (1999. – С. 6).	Малишкін О.
Відсутній	Процес складання фінансових звітів та їх передача зовнішнім користувачам для оцінки досягнень мети бізнесу	Підсистема облікової інформації, яка здійснює визнання, класифікацію, обробку та передачу фінансової інформації відповідно до вимог концептуальної основи бухгалтерського обліку зовнішнім користувачам у формі фінансових звітів з метою прийняття економічних рішень

ПОДАТКОВИЙ ОБЛІК

Необхідність введення у законодавче поле поняття (терміна) «*податковий облік*» полягає у такому. Термін «податковий облік» ані в Податковому кодексі, ані в Законі № 996, ані в інших законодавчих актах до цього часу не визначений. Проте як окремих вид обліку підприємства України здійснюють його при визначенні бази оподаткування та податкового зобов'язання з різних податків і насамперед податку на прибуток та податку на додану вартість.

У зв'язку із законодавчим невизначенням понятійного апарату на практиці елементи податкового обліку мають неоднорідний рівень розвитку. В практиці така система інформації виступає як:

♦ окремих *незалежний* від фінансового обліку *інформаційний потік* зі своїми специфічними правилами підготовки інформації в реєстрах обліку, складом та методологією звітності. Такий підхід є характерним для податку на додану вартість;

♦ *автономна частина бухгалтерського обліку*, використовуючи підготовлені таким обліком дані для включення їх у спеціальні реєстри доходів та витрат з метою наступного обрахування суми оподаткованого прибутку і податку за відповідною ставкою

та заповнення декларації з податку на прибуток;

♦ *автономна частина фінансового обліку*, використовуючи підготовлені таким обліком дані для включення їх у спеціальні реєстри з метою наступного обрахування суми податку за відповідною ставкою та заповнення декларації з податку (наприклад, плата на землю, за користування надрами, угоди про розподіл продукції, про спільну діяльність, соціальні внески тощо).

У будь-якому разі податковий облік є реально функціонуючим дійством у підприємства–платника податку (внеску) як сукупність задокументованих і зареєстрованих операцій та/або певних податкових розрахунків. Податковий облік можна розглядати як частину глобального інформаційного масиву підприємства, який має назву «бухгалтерський (економічний) облік».

За аналогію із фінансовим обліком можна стверджувати, що в основу назви обліку в практичній діяльності бухгалтерій та інших підрозділів платника податку закладається його результат – *назва звітності*, яка готується за даними такого обліку, – *податкова звітність*. Нижче наведено визначення терміна «податковий облік» у літературних джерелах та авторський варіант (табл. 2) [2].

Таблиця 2

ВИЗНАЧЕННЯ ТЕРМІНА «ПОДАТКОВИЙ ОБЛІК»

Закон № 996	ПКУ	Гусакова О. Податковий облік (К., 2006. – С. 6) [4]	Коцупатрий М. та ін. Податковий облік та звітність (К., 2006. – С. 12–13) [5]	Сердюк В. Податковий облік (К., 2005. – С. 13) [6]	Малишкін О.
Відсутній	Відсутній	Підсистема, яка визначає належний до сплати податок	Підсистема бухгалтерського обліку, яка за встановленими державою правилами формує інформацію про нарахування та сплату податків і зборів відповідним державним органам	Система накопичення інформації, необхідної для розрахунку податків і контролю за їхньою сплатою	Система підготовки та накопичення інформації платника податків, необхідної для розрахунку податків, зборів, установлених податковим законодавством з метою складання податкової звітності

Постає запитання: в якому законодавчому акті слід навести зазначений термін – в ПКУ [3] чи в Законі № 996? З одного боку, виходячи з того, що такий вид обліку є частиною системи оподаткування, логічно було б навести таке визначення у ПКУ. З іншого боку, якщо виходити з тези, що податковий облік є частиною бухгалтерського обліку, то логічним є варіант, наведений в Законі № 996. На наш погляд, таке визначення доцільно дати в ПКУ. Одночасно в Законі № 996 слід зазначити, що термін «податковий облік» необхідно розуміти у значенні, наведеному в ПКУ.

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК

На відміну від податкового обліку термін «управлінський облік» (management accounting) знайшов відображення в українському законодав-

стві, зокрема в Законі № 996. На наше переконання, це стало можливим завдяки поширенню управлінського (виробничого) обліку у розвинених країнах світу. З урахуванням багаторічного досвіду його застосування та дослідницьких розробок американських економістів напрацьовано потужну методологічну базу – відповідні об’єкти, методи та прийоми обліку. Специфіка України, де на багатьох підприємствах застосовують три види обліку (фінансовий, управлінський, податковий), потребує уточнення класичного поняття «управлінський облік». Це зумовлено необхідністю ув’язки та одночасної диференціації трьох видів обліку як конструктивних елементів системи облікової інформації підприємства. Наведемо визначення терміна «управлінський облік» у літературних джерелах та авторський варіант (табл. 3).

Таблиця 3

ВИЗНАЧЕННЯ ТЕРМІНА «УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК»

Закон № 996	Автори		
	Грей С., Нідлз Б. «Фінансовий облік: глобальний підхід» (1999. – С. 6)	Голов С. «Управлінський бухгалтерський облік» (К. – 1998. – С. 12)	Малишкін О.
Система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством	Інформаційна система про операційну, інвестиційну та фінансову діяльність особам усередині підприємства, які приймають рішення та є відповідальними за досягнення мети прибутковості та ліквідності	Процес виявлення, виміру, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, яка використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю всередині організації і для забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів	Підсистема облікової інформації, яка здійснює виявлення та узагальнення економічної інформації для внутрішніх користувачів суб’єкта господарювання про стан ресурсів, рівень дохідності та витрат підприємства з метою прийняття економічних рішень

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

Суть наведених вище термінів фінансового, податкового, управлінського обліку зобов’язує дослідників враховувати їх характеристики при визначенні поняття «бухгалтерський облік» (accounting). Ми розглядаємо останній, з одного боку, як узагальнюючий економічний облік, як бухгалтерію процесів діяльності суб’єктів бізнесу, як синтезуючу інформаційну конструкцію, а з іншого – як сукупність

різних видів обліку, які реалізують властиві бухгалтерії функції у специфічних сферах: а) зовнішнього управління з боку власників (фінансовий облік); б) внутрішнього управління з боку керівництва (управлінський облік); в) відносин із державою (податковий облік).

Нижче наведемо визначення терміна «бухгалтерський облік» у різних джерелах та авторський варіант (табл. 4).

Таблиця 4

ВИЗНАЧЕННЯ ТЕРМІНА «БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК»

Закон № 996	Автори	
	Грей С., Нідлз Б. «Фінансовий облік: глобальний підхід» (1999. – С. 3)	Малишкін О.
Процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень	Інформаційна система, яка здійснює вимір, обробку та передачу фінансової інформації про підприємство	Система інформації суб’єкта господарювання, яка здійснює за встановленими правилами обліку виявлення, обробку, класифікацію та передачу фінансово-економічної інформації зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень

Наше формулювання цього терміна відрізняється від законодавчо закріпленого в Україні та застосованого в зарубіжних літературних джерелах за такими позиціями:

1. Стосовно поняття *«суб'єкт господарювання»*. Закон № 996 та зарубіжні автори стосовно суб'єкта обліку оперують поняттям «підприємство». Водночас МСБО/МСФЗ, наприклад МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки», застосовують термін «суб'єкт господарювання». Зазначимо, що крім підприємств бухгалтерський облік в Україні здійснюють установи та організації, які є різновидом «суб'єкта господарювання». Тому вважаємо в цьому контексті за необхідне вживати термін «суб'єкт господарювання», оскільки останній є ширшим порівняно із терміном «підприємство».

2. Стосовно поняття *«встановлені правила обліку»*. Оскільки в законодавстві України відсутнє визначення такого терміна, дамо таке його визначення: це вимоги законодавства України та положення облікової політики суб'єкта господарювання. Під поняттям *«законодавство»* розуміють як закони (наприклад, Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»), так і нормативно-правові акти, затверджені відповідним державним органом (наприклад, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку).

3. Стосовно поняття *«фінансово-економічна інформація»*. В Законі № 996 облікова інформація не ідентифікується ні з обліковою, ні з фінансовою, ні з економічною. Такий підхід законодавця не можна вважати коректним. У більшості західних літературних джерел акцент робиться на «фінансову» інформацію. Це виправдано з точки зору кінцевих форм звітності обліку, яку називають фінансовою. На наш погляд, облікову інформацію в різних видах обліку слід ідентифікувати відповідно до його суті. Суттю фінансового обліку є надання фінансової інформації. Суттю управлінського та податкового обліку є надання відповідного горизонтального наповнення економічної інформації. Тому узагальнююче поняття, до якого ми відносимо «бухгалтерський облік», має увібрати в себе всі риси його складових. Відповідно різновидом інформації бухгалтерського обліку має бути саме «фінансово-економічна інформація».

4. Стосовно поняття *«користувачі»*. Фінансовий облік задовольняє потреби насамперед зовнішніх ко-

ристувачів (споживачів) суб'єкта господарювання (власники, засновники, акціонери, кредитори), надаючи їм фінансові звіти. Податковий облік більшою мірою також орієнтований на зовнішнього споживача (державні фіскальні органи), надаючи їм податкові декларації. Управлінський облік має виключно внутрішній споживачий сектор, надаючи різні форми звітів для прийняття оперативних рішень. Симбіоз зазначених видів обліку дає вихід на зовнішніх і внутрішніх споживачів.

Види господарського обліку за наявною системою звітності та споживачів наведено на рисунку.

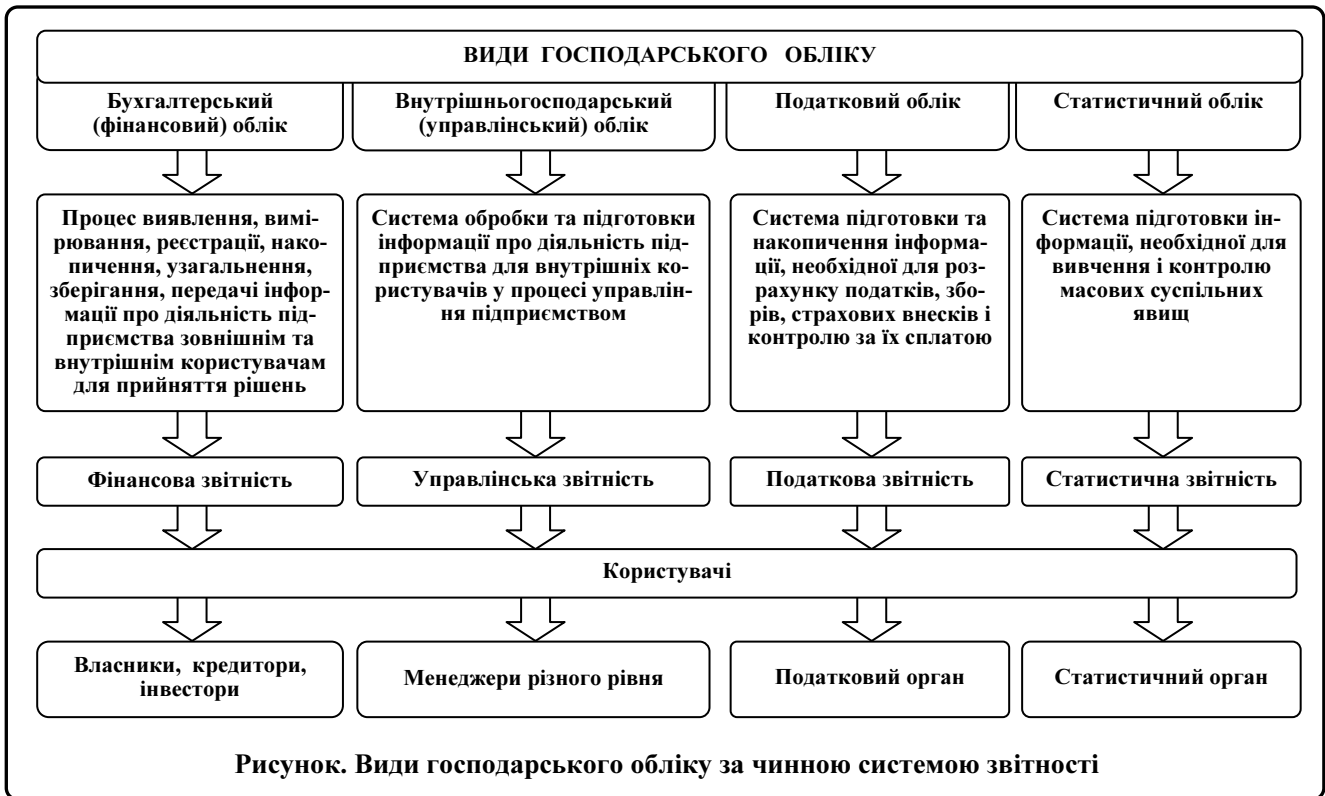
ОПОДАТКУВАННЯ ТА ПОДАТКОВИЙ ОБЛІК: РОЗМЕЖУВАННЯ ПОНЯТЬ

Незважаючи на прийняття Податкового кодексу України на законодавчому рівні до цього часу не визначено понять (термінів) «податковий облік» та «оподаткування господарської діяльності». Без визначення та розмежування цих понять неможливо побудувати конструкцію податкового обліку (податкових розрахунків) підприємства–платника податків, її ефективне функціонування.

Характерним є той факт, що в літературі і на практиці зазначені поняття та дії фахівців підприємств з оподаткування досить часто об'єднуються у єдине поняття «податковий облік». Наприклад, при розгляді питання формування податку на прибуток авторами різних статей, посібників аналізуються різні аспекти включення (невключення) певних операцій до складу оподатковуваних витрат/доходів, тобто до бази оподаткування. Наприклад, *чи підлягає віднесенню до оподатковуваних витрат понаднормована заробітна плата працівників підприємства?*

Відповідь на таке або аналогічне питання з посиланням на норму статті ПКУ чи підзаконного акта автори численних публікацій, як правило, називають питанням податкового обліку. Між тим у наведеному прикладі йдеться про обрахунок бази оподаткування, що за своєю суттю не є процедурою обліку. В класичному вигляді процедури обліку представлені діями персоналу підприємства, які пов'язані із:

- а) фіксацією певного кола операцій, подій у первинних документах;
- б) проведенням певних розрахунків та вибірок даних для обрахування бази (об'єкта) оподаткування;



в) групуванням та узагальненням первинних та/або розрахункових даних в реєстрах обліку;

г) заповненням декларацій, додатків до них та поданням їх до органу ДПС.

Що ж є характерним для оподаткування, а що для податкового обліку?

У цілому термін **«оподаткування»** характеризує систему стягування податків, зборів із суб'єктів господарювання на користь держави. В загальному сенсі цей процес має назву **«справляння (стягування) податків із суб'єктів господарювання на користь держави»**. Система оподаткування суб'єктів господарювання конкретним податком має певні елементи: **суб'єкт, об'єкт, база, одиниця оподаткування, ставка, порядок нарахування, джерело, квота**. В деяких випадках такі елементи доповнюють іншими. Для платника податку важливо насамперед визначити (розрахувати) об'єкт і базу оподаткування.

З практичної точки зору поняття «оподаткування» слід розглядати як певні дії персоналу спеціалістів (працівників) на двох рівнях: Державної податкової служби (ДПС) (стягувача) і підприємства, організації (платника).

На рівні ДПС процес справляння (стягування) податків розглядається як певні дії персоналу платника податку та посадових осіб податкового органу, спрямованих на постановку платника податків на облік, перевірку, контроль нарахувань та сплати по-

датків, прийняття звітності.

На рівні підприємства-платника фахівці певної професії (менеджери, бухгалтери, економісти, фінансисти) здійснюють певні кроки (табл. 5).

Таблиця 5

КРОКИ І ДІЇ ПЕРСОНАЛУ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

Крок	Дії персоналу суб'єктів господарювання зі справляння податків
1	Ідентифікація підприємства як платника податку, внеску, збору
2	Визначення (розрахунок) об'єкта оподаткування
3	Визначення, оцінка, розрахунок бази оподаткування
4	Оцінка альтернативних варіантів (оптимізація оподаткування)
5	Застосування ставки податку, розрахунок суми податку
6	Уточнення порядку та терміну сплати податку
7	Встановлення порядку обчислення податку та аналіз його результатів
8	Складання первинних і зведених документів
9	Запис операцій у реєстри податкового та фінансового обліку
10	Складання декларацій (податкових розрахунків)
11	Подача декларацій (податкових розрахунків) до податкового органу
12	Сплата податку, контроль дат і сум платежів та відшкодувань з бюджету

Із зазначеного переліку кроків практичної роботи фахівців до прийомів процесу «оподаткування» від-

носять кроки 1–8 (частково), до прийомів процесу «податковий облік» – кроки 8–12 (табл. 6).

Таблиця 6

ПРОЦЕС СПРАВЛЯННЯ (СТЯГУВАННЯ) ПОДАТКІВ, ВНЕСКІВ, ЗБОРІВ

№ з/п	Крок та прийом оподаткування	№ з/п	Крок та прийом податкового обліку (рахівництва)
1	Ідентифікація підприємства як платника податку	8	Складання первинних і зведених документів
2	Визначення об'єкта оподаткування	9	Запис операцій в реєстри податкового та фінансового обліку (узагальнення)
3	Визначення, оцінка, розрахунок бази оподаткування	10	Складання декларацій (податкових розрахунків)
4	Оцінка альтернативних варіантів (оптимізація оподаткування)	11	Подача декларацій (податкових розрахунків) до податкового органу
5	Застосування ставки податку	12	Сплата податку, контроль дат і сум платежів та відшкодувань з бюджету
6	Уточнення порядку та терміну сплати податку		
7	Аналіз порядку обчислення податку		

Отже, термін «оподаткування» на рівні підприємства–платника податку можна визначити як певні дії та фінансово-аналітичні розрахунки персоналу підприємства–платника податку з метою прийняття управлінських рішень щодо обрахування та сплати податку (збору) до бюджету. Певною мірою такі дії можна охарактеризувати як *податковий менеджмент*.

У свою чергу, поняття «*податковий облік*» характеризує процес фіксації (відображення) нарахованих (розрахованих) і сплачених сум податку, що було наведено вище. Певною мірою такі дії у колі певних кроків можна охарактеризувати як *рахівництво*.

Функції податкового обліку, в нашому випадку рахівництва, за своєю суттю не повинні дублювати функції процесу «оподаткування». Обліку властиві функції, які характеризують саме облікові процеси, – документування операцій, узагальнення даних про базу оподаткування і податкові зобов'язання, відображення операцій та результатів розрахунків в реєстрах обліку, на рахунках обліку та в звітності.

Сплата податку за звітний період, як відомо, не відображується у більшості форм податкових декларацій, наприклад з ПДВ. Між тим для відображення повної картини розрахунків з бюджетом з метою всебічного аналізу і прийняття оперативних рішень суми і дати сплати податку також можуть знайти своє відображення в податковому обліку. В будь-якому разі вони обов'язково фіксуються на рахунках фінансового обліку. Стан заборгованості перед бюджетом або бюджету перед платником податку фіксується в певних рядках балансу підприємства на кінець звітного періоду – кварталу та року.

**РАХІВНИЦТВО ТА КРЕАТИВНИЙ ПІДХІД:
У ЧОМУ ВІДМІННІСТЬ?**

Розглянутий підхід до визначення характеристик обліку є характерним для *утилітарного (прикладного)* підходу, коли облік вирішує саме *функцію рахівництва*. Слід мати на увазі, що в сучасному бізнесі облік виконує не лише функцію рахівництва. Часто облікові працівники платників податків виконують і *функції аналізу та визнання операцій*, що підлягають оподаткуванню та відображенню в деклараціях. У такому варіанті подій можна говорити про розширення класичної моделі рахівництва.

До речі, у деяких вищих навчальних закладах України, зокрема в Національному державному університеті податкової служби України, читаються як окремі курси «Податкове рахівництво» та «Податковий облік». Автор цих рядків мав змогу також проводити заняття зі студентами та магістрами за цими предметами і брав участь у розробці відповідної навчально-методичної бази дисциплін (робоча навчальна програма, курс лекцій, методика практичних занять).

Класична модель податкових розрахунків як рахівництва набуває нових рис завдяки насиченню її окремими елементами процесу оподаткування. В результаті збагачення вона перетворюється на нову якість – податковий облік. На наш погляд, методичним підґрунтям переходу від класичної до сучасної моделі обліку слугують вимоги МСФЗ, які передбачають застосування такого елемента обліку, як «визнання» активу чи зобов'язання в фінансовій звітності.

Відповідно до Концептуальної основи фінансової звітності за МСФЗ *визнання* – це процес опису, оцінки та включення у фінансовий звіт певної статті. Використовуючи принцип аналогії до облікових процесів в оподаткуванні, можна стверджувати про появу нової якості: до утилітарних (технічних) функцій обліку додаються *логічні функції – опис та оцінка* господарських операцій та подій. Такий підхід до обліку ми називаємо як *креативна (творча) модель обліку*.

У координатах креативного підходу облік не може обмежуватися лише функціями рахівництва. Якщо бухгалтер виконує весь цикл робіт з оподаткування, то він працює в режимі креативності в даному напрямі діяльності. Практика оподаткування підтверджує доцільність таких підходів, що знаходить своє відображення у посадових обов'язках як облікових працівників, так і інших фахівців платників податків.

Такий підхід дав змогу дійти певного висновку: *податковий облік як процес можна розглядати з вузької та широкої позицій*. Перша з них передбачає переважно процедурний (технологічний) аспект процесу як процес рахівництва, а друга – логічний, пов'язаний з аналізом та оцінкою подій і операцій та прийняттям рішення про відображення / невідображення їх в деклараціях. Останній аспект є надзвичайно актуальним для платників, оскільки дає змогу дотримуватись усіх або принаймні більшості нормативних вимог податкового законодавства або вдало їх обминати, у тому числі, у разі наявності проблемних питань щодо якості законодавчих норм.

Отже, характерним для податкового обліку (податкових розрахунків) у більшості випадків є багатоваріантність рішень, з яких платник обирає найкращий і несе відповідальність за прийняте рішення. У такому разі простежується креативний підхід у про-

фесійних кроках виконавців та керівників, що є найбільш характерним саме для роботи з інформацією податкового характеру, ніж з інформацією фінансового характеру. Такий підхід пояснюється наявністю багатьох нюансів в оподаткуванні та їх відображенням з причини відсутності детальних законодавчих норм щодо окремих операцій та груп операцій. Як приклад можемо посперитися на численні аналітичні публікації проблемних питань оподаткування та обліку протягом останніх 15 років в професійних та фахових бухгалтерських виданнях України.

У разі вирішення питань щодо понятійного (термінологічного) апарату з'являється можливість чітко визначити в законодавстві та нормативних актах прийоми, методи і процедури податкового обліку з кожного податку.

Крім зміни формулювання зазначених вище термінів пропонуємо змінити і термін «облікова політика» в напрямі розширення його змісту. Зокрема, у ст. 1 Закону № 996 термін «облікова політика» слід викласти в такій редакції: *облікова політика – сукупність принципів, основ, домовленостей, правил та процедур, які використовує суб'єкт господарювання при складанні й поданні фінансової та інших видів звітної інформації*. Слід зазначити, що значна частина наведеного поняття відповідає його визначенню у п. 5 МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки», проте дещо розширена. Отже, це поняття буде охоплювати не тільки фінансовий, а й інші види обліку.

Відповідно ст. 1 Закону № 996 доцільно доповнити абз. 3 такого змісту: *«встановлені правила обліку – вимоги законодавства України та положення облікової політики суб'єкта господарювання»*. В результаті досягається комплексне вирішення проблеми термінології в системі обліку підприємств та організацій України.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

1. Постає необхідність подолання проблеми «вузькості» поняття «бухгалтерський облік» з виділенням понять «фінансовий облік», «управлінський облік», «податковий облік» та закріплення цих термінів у законодавчому порядку.
2. В основі назви видів обліку в ринкових умовах лежать потреби користувачів, що втілюється у формах звітності – фінансової, управлінської, податкової.
3. Наведено уточнення поняття «бухгалтерський облік».
4. Податковий облік на практиці виступає як обособлена інформаційна система зі статусом незалежності або автономії порівняно з фінансовим обліком.

5. Потребують розмежування поняття «оподаткування» та «податковий облік».
6. Запропоновано дві моделі податкових розрахунків – рахівництво (утилітарний, класичний підхід) та податковий облік (креативний, творчий підхід), що дає змогу розглядати податковий облік як процес з вузької та широкої позицій.
7. Методичним підґрунтям переходу від класичної до сучасної моделі обліку слугують вимоги МСФЗ, які передбачають застосування такого елемента обліку як «визнання» активу чи зобов'язання.
8. Наведено уточнене поняття «облікова політика».

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

- | | |
|---|---|
| <p>1. <i>Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні</i>: Закон України від 16.07.99 р. № 996.</p> <p>2. <i>Малишкін О.</i> Податковий облік чи податкові розрахунки? / О. Малишкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 1. – С. 22–28.</p> <p>3. <i>Податковий кодекс України</i> [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rada.gov.ua</p> <p>3. <i>Порядок оформлення результатів документальних перевірок з питань дотримання податкового, валютного та іншого законодавства</i>, затв. наказом ДПАУ від</p> | <p>22.12.2010 р. № 984.</p> <p>4. <i>Про затвердження форми реєстру виданих та отриманих податкових накладних та порядку його ведення</i>, затв. наказом ДПАУ від 24.12.2010 р. № 1002.</p> <p>4. <i>Гусакова О.С.</i> Податковий облік / О.С. Гусакова. – К.: ЦУЛ, 2006. – 240 с.</p> <p>5. <i>Коцупатрий М.М.</i> Податковий облік та звітність / М.М. Коцупатрий. – К.: КНЕУ, 2006. – 297 с.</p> <p>6. <i>Сердюк В.М.</i> Податковий облік / В.М. Сердюк. – К., 2005. – 219 с.</p> |
|---|---|

Рассмотрена необходимость законодательной дифференциации понятия «бухгалтерский учет» на составляющие – финансовый учет, управленческий учет, налоговый учет. Такой методический подход соответствует практическим аспектам его применения на предприятиях Украины и мировым тенденциям в сфере учета.

Ключевые слова: *финансовый учет, управленческий учет, налоговый учет, законодательное определение показателей учета.*

Consider the need for legislative differentiation of the concept of «accounting» of components – financial accounting, managerial accounting, tax accounting. This methodical approach corresponds to the practical aspects of its application in Ukraine and world trends in the field of accounting.

Keywords: *financial accounting, management accounting, tax accounting, legal determination of accounting.*



Редакція журналу запрошує до співпраці на договірній основі фахівців у галузі бухгалтерського обліку, аудиту, фінансів, оподаткування, права та зовнішньоекономічної діяльності

Тел: 492-25-19,
451-73-79
з 10:00 до 17:00
(понеділок – п'ятниця)
Email:
wirt.ukr@gmail.com

