

УДК 657

# УЗГОДЖЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ОБЛІКУ ДЛЯ ЦІЛЕЙ ОПОДАТКУВАННЯ: ДОСВІД ТА ПЕРСПЕКТИВИ ВПРОВАДЖЕННЯ В УКРАЇНІ

**ГАЛИНА КЛЕПАР,**  
аспірант кафедри обліку  
і аудиту Львівського  
національного університету  
імені Івана Франка

У статті висвітлено особливості співіснування бухгалтерського (фінансового) та податкового обліку. Досліджено існуючі моделі ведення податкового обліку; на основі результатів дослідження запропоновано три варіанти (моделі) ведення податкового обліку та складання податкової звітності. Виявлено, що в межах кожного з трьох запропонованих варіантів (моделей) податкового обліку податкові різниці виконують різні функції (функцію засобу обліку, функцію засобу контролю та збалансовуючу функцію). Проаналізовано пропаговану урядом модель складання податкової звітності.

**Ключові слова:** бухгалтерський облік, податковий облік, податок на прибуток, об'єкт оподаткування, податкові різниці (постійні/тимчасові), метод визначення відстрочених податків за звітом про прибутки та збитки (метод оборотів), балансовий метод визначення відстрочених податків.

## ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Проблема узгодження бухгалтерського (фінансового) та податкового обліку особливо актуальна сьогодні, коли відповідно до положень Податкового кодексу України [1], а саме абз. 2 п. 1 підрозд. 4 розд. XX, нову методику бухгалтерського обліку тимчасових та постійних податкових різниць, а також нові правила складання й подання податкової декларації слід застосовувати починаючи зі звітних періодів 2013 р., Проте законопроект, який регулює ці питання, настільки «сирий», що виникають сумніви у його придатності до використання.

Дискусії щодо доцільності запропонованих урядом змін, пов'язаних з введенням нового порядку складання податкової декларації на основі даних про постійні та тимчасові податкові різниці, ведуться на всіх рівнях користувачів облікової інформації. При цьому проект змін до ПКУ має як схвальні, так і негативні відгуки.

Особливості існування, а точніше співіснування, різних видів обліку (серед яких: бухгалтерський, фінансовий, управлінський, статистичний, податковий) досліджувало багато науковців і практиків як вітчизняних, так і зарубіжних [2–5]. У призмі цих досліджень висвітлювалися різні аспекти дисгармонії: від інтерпретації понять до методологічної сумісності

відповідних видів обліку, зокрема, бухгалтерського та податкового. Незважаючи на наявність у дослідженнях цілої низки цікавих наукових розвідок, у міру мінливості українського податкового законодавства питання залишається дискусійним.

**Мета статті** – узагальнення досвіду з досліджуваних питань на основі даних ретроспективного аналізу ведення податкового обліку (складання податкової звітності) та пропозицій провідних науковців щодо озвученої проблеми; наведення власного бачення співіснування бухгалтерського (фінансового) та податкового обліку.

## ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Значний внесок в існуючу систему визначення понять різних видів обліку зроблено О.Малишкіним. Науковець зазначає, що «в основі назви видів обліку в ринкових умовах лежать потреби користувачів, що втілюється у формах звітності – фінансової, управлінської, податкової» [4, с. 19]. Крім того, О. Малишкін стверджує, що фінансовий облік є різновидом бухгалтерського обліку [4, с. 13], а бухгалтерський облік розглядає, «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)» [4, с. 15].

У зв'язку з відсутністю будь-якого теоретичного обґрунтування методології податкового обліку, як стверджує П. Хомин, «періодично спалахують дискусії щодо заміни словосполучення «податковий облік» анонімом «податкові розрахунки ... Хоч, очевидно, що суть не в назві, тим більше вона вже утвердилась, як переконливо довів О. Малишкін із посиланням на Податковий кодекс України, нормативні документи Міністерства фінансів України, Вищого адміністративного суду України .... Окремі автори навіть стверджують, що такого обліку взагалі не існує, оскільки він, мовляв, не має свого предмета й методу» [5, с. 21].

О. Малишкін розмежує поняття «оподаткування» та «податковий облік», зазначаючи, що термін «оподаткування» характеризує систему стягування податків, зборів із суб'єктів господарювання на користь держави, якій властиві такі елементи, але не виключно: суб'єкт, об'єкт, база, одиниця оподаткування, ставка, порядок нарахування, джерело, квота; у свою чергу, поняття «податковий облік» характеризує процес фіксації (відображення) нарахованих (розрахованих) і сплачених сум податку [4, с. 17].

Як стверджує Я. Соколов, ґрунтуючись на первинних документах, реальному механізмі обліку та обробки даних бухгалтерський облік є єдиною інформаційною базою для будь-якого виду обліку, в якому виникає потреба [6, с. 24]. Аналогічне твердження дає Т.Сльозко, зазначаючи, що «бухгалтерський облік може бути базою даних для всіх видів звітності, у тому числі і податкової» [7, с. 12].

Отже, інформація бухгалтерського обліку необхідна для прийняття будь-яких управлінських рішень та обґрунтування податкової бази більшості податків, у тому числі податку на прибуток. Е. Гейер наголошує, що «взаємодія бухгалтерського обліку та оподаткування обмежується завданням визначення величини податкової бази» [8, с. 19]. Науковець називає цілу низку принципів, властивих як бухгалтерському, так і податковому обліку (автономність, періодичність, єдиний грошовий вимірник, безперервність, нарахування та відповідність доходів і витрат, послідовність) і зазначає, що багато спільного є також в об'єктах та методах обліку. При цьому О. Малишкін наводить чинники, що підтверджують

різновекторність функціонування двох видів обліку (фінансового та податкового) і вказує на існування конфліктних принципів обліку. Пріоритет змісту перед формою – один із ключових принципів, якого дотримуються організації при складанні бухгалтерської (фінансової) звітності, особливо в тих випадках, коли йдеться про складання звітності за МСФЗ. На противагу їй податкова звітність дуже формалізована. Крім того, бухгалтерська (фінансова) звітність ґрунтується на принципі обачності; стосовно податкової звітності основним є принцип, коли платник податків схильний занижувати податкову базу [9, с. 49–50].

Бухгалтерський прибуток обчислюють зіставленням доходів і витрат, визнаних та оцінених відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Податковий прибуток визначають відповідно до норм Податкового кодексу України зіставленням податкових доходів та податкових витрат. У зв'язку з цим існують суттєві та численні розбіжності у правилах розрахунку результатів діяльності суб'єкта господарювання.

У деяких нормативних актах, у працях багатьох вітчизняних та зарубіжних учених [2–5; 7–15], на наукових семінарах, з'їздах, круглих столах, а також у різних урядових концепціях та стратегіях неодноразово порушувалося питання амбівалентності (суперечливості) бухгалтерського та податкового обліку. Наприклад, у розпорядженні Кабінету Міністрів України «Про схвалення Концепції реформування податкової системи» від 19.01.2007 р. № 56-р зазначалося: «Принциповим недоліком податкового законодавства є наявність економічно необґрунтованих розбіжностей щодо визнання та оцінки доходів і витрат для визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток і податком на додану вартість і нормативно-правовою базою бухгалтерського обліку в частині розрахунку фінансового результату, що унеможливорює складання декларації про прибуток підприємств за даними бухгалтерського обліку» [10].

Аналогічне твердження наведено в розпорядженні Кабінету Міністрів України «Про схвалення Стратегії реформування податкової системи» від 23.12.2009 р. № 1612-р: «Наявність економічно необґрунтованих розбіжностей у підходах до визначення та оцінки доходів і витрат для встановлення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств та нормативно-правовою базою бухгалтерського обліку в частині розрахунку фінансового результату сприяє

створенню умов для порушення принципу платоспроможності, що проявляється у невідповідності сум податкових платежів підприємств реальному результату їх господарської діяльності» [11].

І справді, тривалий час в Україні бухгалтерський облік не міг бути інформаційною базою для оподаткування через суттєві відмінності в нормах та методиці визначення об'єкта оподаткування (табл. 1).

*Таблиця 1*

**РЕТРОСПЕКТИВНИЙ АНАЛІЗ ЗАКОНОДАВЧОЇ БАЗИ  
З ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ**

<b>Назва і дата прийняття законодавчих документів</b>	<b>Загальні особливості законодавчих документів</b>
Закон Української РСР «Про систему оподаткування» від 25.06.91 р. № 1251-ХІІ	Це був доволі недосконалий нормативний акт. недосконала була його структура, а також дуже громіздкий другий розділ, в якому описувалися конкретні податкові механізми. Податок справлявся з прибутку
Закон України «Про оподаткування доходів підприємств і організацій» від 21.02.92 р. № 2146-ХІІ	Закон діяв на території України протягом всього 1992 р. З'явився механізм нарахування податку на доходи. Оподаткування доходів підприємств відбувалося за ставкою 18%. Новим для податкового законодавства стало використання механізму податкового кредиту
Декрет Кабінету Міністрів України «Про податок на прибуток підприємств і організацій» від 26.12.92 р. № 12-92	Декрет почав діяти з першого кварталу 1993 р. Основним прямим податком для юридичних осіб став податок на прибуток. Однак, не дивлячись на більш прогресивний характер, цей декрет був відмінений Законом «Про Державний бюджет України на 1993 рік». Було продовжено використання механізму податкового кредиту. Ставка – 30%
Закон України «Про оподаткування доходів підприємств і організацій» від 21.02.92 р. № 2146-ХІІ	Повернули в дію закон з ІІ кварталу 1993 р., бюджетним законом подовжено дію закону і в 1994 р., хоча із низкою змін не на користь платника. Об'єктом оподаткування знову став дохід. Така зміна пояснювалася спробою будь-якими методами скласти державний бюджет, не збільшуючи при цьому його дефіцит. Одним із важелів цієї політики було повернення до більш напруженого податкового навантаження
Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28.12.94 р. № 334/94-ВР	З 1 січня 1995 р. основним прямим податком для юридичних осіб став податок на прибуток. Функціонування його забезпечувалося значною кількістю (близько 1 500) нормативно-правових актів та інструктивних документів. Об'єктом оподаткування був прибуток, який визначали як виручку від реалізації, з якої вираховували собівартість. При цьому не враховували витрати, які були понесені в даний період, але не знайшли відображення у собівартості. Це витрати на згорення виробничих запасів, що мали використовуватися в майбутньому періоді. Підприємства практично зазнавали великих втрат і не мали обігових коштів, а об'єкт оподаткування з бухгалтерського обліку був виведений. Результат таких дій – «вимивання» оборотних коштів. Ставка оподаткування – 30%
Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.97 р. № 283/97-ВР	Запропоновано принципово новий підхід до визначення об'єкта оподаткування. Прибуток визначали шляхом зменшення суми валового доходу звітного періоду на суму валових витрат платника податку, а також на суму амортизаційних відрахувань. Такий метод обчислення бази оподаткування призводив до виникнення різних показників прибутку. У бухгалтерському обліку це був показник прибутку, який виведений за правилами такого обліку, а для обчислення прибутку, що підлягає оподаткуванню, потрібно вести податковий облік
Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 24.12.2002 р. № 349-ІV	Закон почав діяти з 1 січня 2003 р., хоча був опублікований вперше лише 22 січня 2003 р. Закон здійснив «податкову революцію». Радикально змінені правила податкового обліку, що призвело до збільшення невідповідностей між бухгалтерським та податковим обліком. Ставка оподаткування прибутку – 30%. Законом було передбачено, що з 1 січня 2004 р. ставка оподаткування буде знижена до 25%
Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2756-VI	Розділ ІІІ «Податок на прибуток підприємств» почав діяти з 01.04.2011 р. Положеннями цього розділу було суттєво узгоджено правила бухгалтерського та податкового обліку, а саме: перейнято податковим законодавством принципу нарахування та відповідності доходів та витрат, методів нарахування амортизації, методів вибуття запасів, правил розрахунку курсових різниць, обліку операцій купівлі-продажу іноземної валюти тощо. Проте говорити про абсолютну узгодженість обліків не доводиться через існування значної кількості податкових обмежень більшою мірою щодо обліку витрат

З прийняттям Податкового кодексу України ситуація суттєво змінилася. Використання в оподаткуванні бухгалтерського принципу нарахування та відповідності доходів та витрат, поділ основних засобів та нематеріальних активів на групи у відповідності до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу та зобов'язань, встановлення методів нара-

хування амортизації необоротних активів, закріплених правилами бухгалтерського обліку, тощо – все це дає більше можливостей для використання інформації бухгалтерського обліку в цілях оподаткування, проте залишається багато невирішених проблемних питань. І ці питання стосуються не тільки економічної необґрунтованості правил податкового обліку

через його фіскальну спрямованість, а й доцільності (об'єктивності), власне, існуючої методології бухгалтерського (фінансового) обліку на даному етапі розвитку економіки.

П. Хомин з цього приводу зазначає, що «коли вже братися за інтеграцію податкового та фінансового обліку, то спочатку треба подбати про приведення у відповідність з реаліями ринкової економіки методології останнього». Науковець наводить окремі проблеми методології бухгалтерського (фінансового) обліку. Наприклад, проблему «змішування зносу й амортизації основних засобів, яке досягло апогею, антиметодологічного абсурду з прийняттям у 1999 р. Плану рахунків бухгалтерського обліку, за яким їх об'єднали на одному синтетичному рахунку». Крім того, автор зачіпає проблему оцінки у бухгалтерському обліку. Науковець звертає увагу на норми П(С)БО 7 «Основні засоби», П(С)БО 9 «Запаси», П(С)БО 11 «Зобов'язання», П(С)БО 16 «Витрати», якими передбачено вибір різних методів нарахування амортизації основних засобів, оцінки запасів при їхньому списанні на витрати виробництва чи віднесення на них створення забезпечень [5, с. 21–25].

Застосування механізму облікової політики як засобу маніпулювання показниками фінансової звітності в межах різних звітних періодів М.Корягін визначає як одну із причин виникнення облікової інформаційної асиметрії про вартість підприємства [16, с. 29].

Цілком доречно в цьому контексті навести саркастичне зауваження Я.Соколова: «Прибуток створюють не робітники, як учив А.Сміт, не капітани індустрії і адміністрації, як писав Й.Шумпетер, прибуток створюють бухгалтери».

Л.Сей (1894), міністр фінансів Франції, відомий вчений зауважував: «Усякий прибуток є предметом оцінки і, діючи цілком чесно, його можна знайти там, де його зовсім немає» [цит. за 5, с. 25].

Щодо *гармонізації податкового та бухгалтерського (фінансового) обліку*, наведемо точки зору деяких вітчизняних учених на цей процес.

Суть запропонованої С. Легенчуком та Д. Лозинським «симпліфікаційної реформи полягає у відміні податкового обліку як явища паралельно з переходом на розрахунок та сплату податків відповідно до бухгалтерського обліку за П(С)БО». «Такий крок, – як зазначають науковці, – передбачає ліквідацію будь-яких податкових обмежень щодо визнання документально підтверджених витрат». Унікальність даної реформи дослідники пояснюють введенням в

дію автоматичних економічних стабілізаторів, хоч і припускають можливий спад по надходженнях до бюджету податку на прибуток на початковому етапі впровадження запропонованої реформи. «Внаслідок переходу до сплати податку на основі даних обліку відповідно до П(С)БО наміри штучного завищення прибутку у звітності для інвестиційної привабливості компанії стримуватимуться необхідністю сплатити надто велику суму податку на прибуток, тоді як наміри штучного заниження прибутку в звітності для сплати меншого податку будуть стримуватися ризиком втрати інвестиційної привабливості акцій і зменшення ринкової вартості компанії» [3, с. 24].

Підтримку С. Легенчука і Д. Лозинського, які «пропонують розраховувати податок на прибуток підприємств на підставі П(С)БО без будь-який додаткових обмежень», висловлює також Ж. Піскова, яка зазначає: «Уряд намагався перекрити головні схеми мінімізації оподаткування, детально виписуючи, що можна враховувати при розрахунку бази оподаткування. Проте доки влада не створить умови для того, щоб підприємства самі були зацікавлені декларувати прибуток, їх бухгалтери знаходять нові й нові прогалини у законодавстві для мінімізації оподаткування» [13, с. 11].

Фактично науковці пропонують введення системи обліку, яка повинна сприяти, з одного боку, гармонізації (а точніше, уніфікації) бухгалтерського та податкового обліку, а з іншого – уникненню облікової інформаційної асиметрії.

У цьому контексті слід зауважити, що в сучасних умовах значна кількість провідних компаній з метою підвищення ефективності управління своєю вартістю через неможливість забезпечити цей процес на основі інформації, що надається обліковою системою, витрачає значні фінансові ресурси на запровадження системи збалансованих показників (Balanced Scorecard System) [16, с. 29]. Як зазначає М. Менгельс, управляючий директор німецької компанії Balanced Scorecard Collaborative, CEE GmbH, в середньому вартість проекту з впровадження системи збалансованих показників для невеликих компаній коливається в межах 100 тис.євро; для великих компаній вартість впровадження BSC може досягати 1 млн євро [12].

Інший варіант зближення податкового та бухгалтерського обліку запропонував П.Хомин. Науковець висловив думку, що навіть узгодивши основні методологічні прийоми цих видів обліку, «не вдалося б інтегрувати податковий і фінансовий облік витрат

виробництва, з огляду на обмеження, встановлені Податковим кодексом». Науковець пропонує: «Загалом треба вилучити прибуток як базу оподаткування, оскільки це лише зумовлює синергізм консервування відсталих матеріало-, енерго- та трудомістких технологій виробництва й пошук як легальних, так і тіньових схем мінімізації нарахованого від нього податку. Заодно й стримує процес переливання капіталу – однієї з основних ознак ринкової економіки, адже замість сприяння вирівнюванню середньої норми прибутковості маємо контрдію – стимулювання тих підприємств, які за однакових умов щодо отримання доходу з іншими спорідненими, сплачують до бюджету менше податку внаслідок нераціонального використання ресурсів, отже, нижчої прибутковості виробництва». «Звісно, – пояснює П.Хомин, – перехід на оподаткування отриманого доходу також не є панацеєю від «мінімізації» платежів до бюджету, однак це принаймні кратно зменшить легальні й тіньові схеми, а заодно дасть змогу значно спростити податковий облік, що може стати основою його інтеграції з фінансовим» [5, с. 26].

Наведемо думку російських учених на процес зближення бухгалтерського (фінансового) та податкового обліку. Передусім зазначимо, що російський уряд не ставить за мету скласти податкову декларацію за допомогою розрахунків податкових різниць

[9, с. 55]. Дії на шляху до гармонізації цих підсистем обліку спрямовані на ліквідацію відмінностей, які приводять до визнання тимчасових податкових різниць [9, с. 51].

М. Лабинцев та О.Цепілова зазначають, що в Росії прийнято поділяти бухгалтерський облік на фінансовий, управлінський і податковий. При цьому науковці виділяють притаманні для російського законодавства моделі податкового обліку залежно від ступеня його автономності стосовно системи бухгалтерського (фінансового) обліку. Отже, систематизуючи інформацію про елементи фінансової звітності платник податку на прибуток може використовувати: 1) реєстри бухгалтерського обліку; 2) реєстри бухгалтерського обліку, доповнені необхідними реквізитами (у разі недостатності інформації для визначення податкової бази); 3) аналітичні реєстри податкового обліку [9, с. 47].

Розглянемо більш докладно **облік податку на прибуток** в Україні.

При визначенні податкової бази для розрахунку податку на прибуток Е. Гейер стверджує, що можливо, як мінімум, дві моделі взаємодії бухгалтерського обліку та оподаткування прибутку: а) модель автономного (паралельного) податкового обліку; б) модель податкового обліку, вбудованого в систему бухгалтерського обліку (табл. 2).

Таблиця 2

**МОДЕЛІ ВЗАЄМОДІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ОБЛІКУ ДЛЯ ЦІЛЕЙ ОПОДАТКУВАННЯ**

Модель взаємодії	Коментар
Модель автономного (паралельного) податкового обліку	Передбачає, що спільним є тільки одне – первинні документи. При цьому кожна господарську операцію відображують у відповідному реєстрі податкового обліку. Характерною рисою є повна незалежність від зміни правил бухгалтерського обліку
Модель податкового обліку, вбудованого в систему бухгалтерського обліку	Основою для побудови податкового обліку можуть бути реєстри бухгалтерського обліку. У разі, коли даних бухгалтерських реєстрів недостатньо, слід звертатися до інформації, що міститься в первинних документах

Систематизовано автором на основі [8].

Автономну модель податкового обліку з податку на прибуток часто критикують відомі вітчизняні та зарубіжні вчені, які вважають, що потрібна така модель, застосування якої дасть змогу використовувати дані бухгалтерського обліку для цілей оподаткування [14; 17–20]. На думку С. Ніколаєвої, небажаною є поява окремого податкового обліку, ані як паралельної системи вже існуючому бухгалтерському обліку, ані як впровадження фіскальних податкових принципів у методологію бухгалтерського обліку [18].

Одним із основних недоліків автономної моделі ведення податкового обліку з податку на прибуток є значна витратність як для підприємства, так і для держави, оскільки значно збільшуються витрати у зв'язку зі створенням і підтримкою інформаційних систем підприємства, їх обслуговування і контроль виконання вимог.

Прикладом такої необґрунтованої витратності можуть бути результати проведених досліджень російських спеціалістів. Так, на підприємствах Російської Федерації, де використовували автономну мо-

дель 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 тягара на 1% валового внутрішнього продукту, що призвело до зростання собівартості та зниження конкурентоспроможності продукції [8; 21]. 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. Останній принцип відповідає також одній з вимог до фінансового обліку і звітності у світовій практиці: вигода користувачів від отримання облікової інформації не повинна перевищувати витрати на її отримання і формування. І далі «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 [8, с. 22].

Аналогічну думку підтримує С.Голов, зазначаючи, що «в умовах сучасних інформаційних технологій створювати окремі підсистеми обліку для задоволення потреб окремих користувачів не є ефективним» [17, с. 4].

Е. Гейєр виділяє шість варіантів моделі ведення податкового обліку, вбудованого в систему бухгалтерського обліку (табл. 3).

Таблиця 3

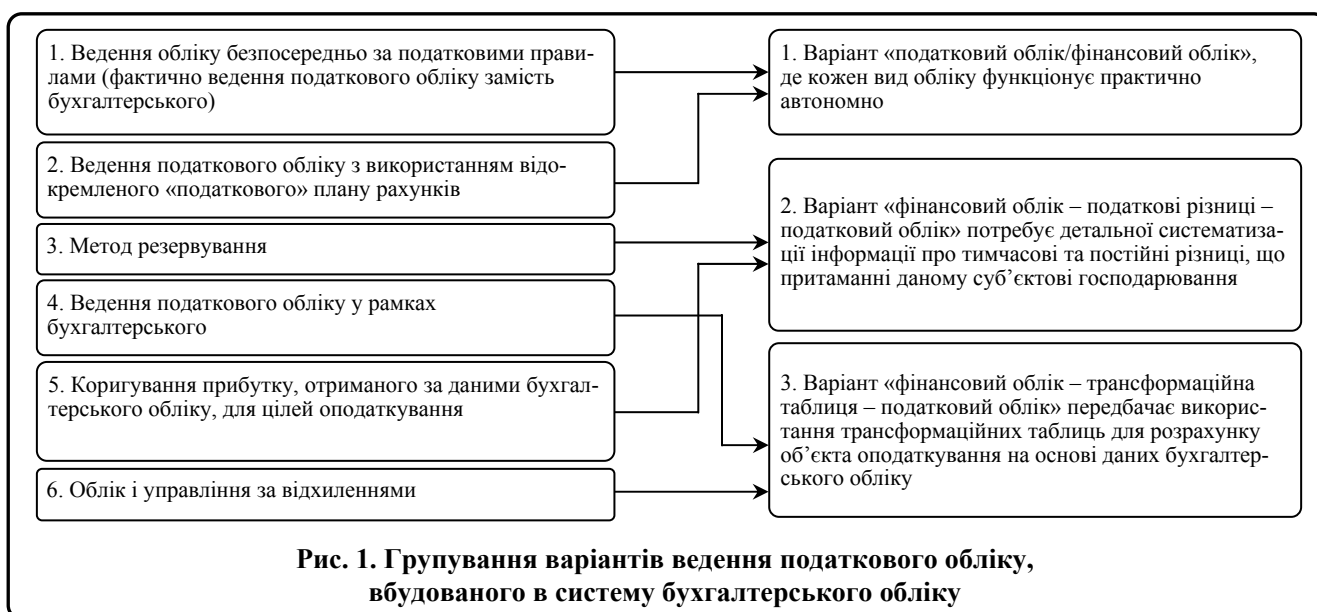
**ВАРІАНТИ МОДЕЛІ ВЕДЕННЯ ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ,  
ВБУДОВАНОГО В СИСТЕМУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ, ЗА Е. ГЕЙЄР**

№ з/п	Варіант моделі ведення податкового обліку	Опис сутності
1	Ведення обліку безпосередньо за податковими правилами (фактично ведення податкового обліку замість бухгалтерського)	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
2	Ведення податкового обліку з використанням відокремленого «податкового» плану рахунків	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, передбаченими для позабалансових рахунків. <u>Недолік.</u> Цей метод не вирішує проблеми взаємовідносин бухгалтерського та податкового обліку. Існує ризик допущення численних відхилень від методології бухгалтерського обліку
3	Метод резервування	Полягає в 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 рахунках – різницю між «бухгалтерською» і «податковою» вартістю об'єктів. <u>Недолік.</u> Складність розробки методології обліку, порядку визначення і списання різниць, необхідність передбачити всі господарські операції, за якими виникають або можуть виникнути розбіжності
4	Ведення податкового обліку в рамках бухгалтерського	Полягає в адаптації для цілей податкового обліку бухгалтерського плану рахунків і ведення в одному плані рахунків і бухгалтерського, і податкового обліку. Наприклад, рекомендовано всі витрати підприємства залежно від їх участі у визначенні оподатковуваного 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». <u>Недолік.</u> Необґрунтоване ускладнення сприйняття даних бухгалтерського обліку
5	Коригування прибутку, отриманого за даними бухгалтерського обліку, для цілей оподаткування	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. <u>Недолік.</u> Обґрунтованим даний метод є тільки для невеликих підприємств, де розбіжності між бухгалтерськими даними і даними за податковим законодавством є незначними

№ з/п	Варіант моделі ведення податкового обліку	Опис сутності
6	Облік і управління за відхиленнями	Передбачає ведення єдиної системи бухгалтерського обліку, у рамках якої збирають, групують і узагальнюють інформацію, необхідну для коректного визначення величини податкових зобов'язань, у тому числі з податку на прибуток. У певних випадках, коли регістри бухгалтерського обліку не відображують інформації, необхідної для податкових розрахунків, використовують дані реєстрів податкового обліку [8, с. 26]. Ця модель є найбільш оптимальним варіантом взаємодії бухгалтерського та податкового обліку

Систематизовано автором на основі [8].

Наведений в табл. 3 поділ моделі ведення податкового обліку, вбудованого в систему бухгалтерського обліку, можна згрупувати, беручи за основу механізм розрахунку об'єкта оподаткування (рис. 1).



**Варіант «податковий облік/фінансовий облік»** використовують, як правило, малі підприємства, які не вбачають потреби в розрахунку коректного (реального) фінансового результату своєї діяльності, а також у веденні управлінського обліку, оскільки не очікують перспективи залучення фінансових інвестицій та/або охоплення значної частки на ринку.

**Варіант «фінансовий облік – податкові різниці – податковий облік»** пропагується на сьогодні в Україні, про що доходимо висновку проаналізувавши проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо визначення переліку податкових різниць» [22]. За цього варіанту обліку об'єкт оподаткування слід визначати на основі показників бухгалтерського (фінансового) обліку, скоригованих на суми тимчасових і постійних податкових різниць, що підлягають оподаткуванню/вирахованню. Втілення такої моделі обліку потребує роз-

криття детального переліку всіх можливих тимчасових і постійних податкових різниць, якщо не на загальнодержавному рівні, то хоча б індивідуально на рівні кожного окремого підприємства, що обрало зазначений варіант обліку.

Спроба логічно пов'язати та розрахунково узгодити показники податкової декларації з податку на прибуток з даними бухгалтерського обліку була зроблена в 2007 р. із затвердженням наказом Міністерства України Положення про порядок розрахунку податкових різниць за даними бухгалтерського обліку від 29.12.2006 р. № 1316 (далі – *Положення № 1316*).

Проект Положення № 1316 пройшов апробацію ДПА України на підприємствах у Дніпропетровській, Запорізькій, Львівській, Одеській областях. У процесі апробації було зроблено зауваження та надано пропозиції, враховані розробниками при доопрацюванні проекту Положення.

Слід зазначити, що на жодному підприємстві з тих, де проводили апробацію, сума податкового прибутку, розрахованого під час апробації, не збігалася з цим показником у декларації з податку на прибуток. Ця обставина свідчила про відсутність на практиці чіткої системи визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток [15, с. 32].

Деякі підприємства висловили зауваження, що запропонована методика суттєво збільшить обсяг роботи бухгалтера. Проте, як зазначає Л. Ловінська: «Ця робота фактично виконується на підприємстві, оскільки декларацію з податку на прибуток необхідно складати з урахуванням усіх норм Закону № 334/94-ВР. Запропоновані облікові реєстри лише впорядковують цей процес і роблять його прозорим як для власників, так і для державної податкової служби. Це допомагає обґрунтувати позицію підприємства при виникненні спорів з податковою службою ... Відсутність єдиного документа, який регламентує ведення бухгалтерського обліку валових доходів і валових витрат, призводить до необхідності кожній бухгалтерській службі винаходити свій порядок ведення податкового обліку при оподаткуванні прибутку, що не завжди гарантує обґрунтованість і достовірність показників декларації з податку на прибуток підприємства» [15, с. 32].

Зазначений нормативний документ так і не знайшов подальшого розвитку в практиці українського обліку і в 2008 р. втратив чинність на основі зареєстрованого в Міністерстві юстиції України наказу від 18.01.2008 р. № 30 «Про визнання таким, що втратив чинність, наказу Міністерства фінансів України від 29.12.2006 № 1316» [23].

Повернемося до вже загаданого проекту змін до ПКУ, яким, фактично, і пропагується аналізований варіант визначення об'єкта оподаткування в податковому обліку «фінансовий облік – податкові різниці – податковий облік».

Проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо визначення переліку податкових різниць» та Концепції змін до положень розд. III ПКУ стали предметом активного обговорення як в наукових колах, так і в бізнес-середовищі. 14 березня 2013 р. представники провідних вітчизняних та іноземних аудиторських компаній, Співки аудиторів України, Міністерства фінансів України, відомі науковці-економісти взяли участь у круглому столі з обговорення проекту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо визначення переліку податкових різниць» та Концепції змін до положень розд. III ПКУ. В рамках цього заходу було озвучено різні точки зору його учасників (табл. 4).

*Таблиця 4*

**ТОЧКИ ЗОРУ НАУКОВЦІВ І ПРАКТИКІВ З ПРИВОДУ ЗМІН  
ДО МЕТОДИКИ ВИЗНАЧЕННЯ ОБ'ЄКТА ОПОДАТКУВАННЯ В ПОДАТКОВОМУ ОБЛІКУ**

<b>Науковці та практики</b>	<b>Озвучена точка зору</b>
Крапивко М., віцепрезидент Співки аудиторів України	Схвально розцінив перехід на обчислення податку від бази фінансової звітності. Це корисно з точки зору гармонізації бухгалтерського обліку, фінансової та податкової звітності, така конструкція може допомогти повернути важливість правильного ведення бухгалтерського обліку і головне – дотримання стандартів
Кондратьєв М., директор аудиторської фірми «Ів Інтербіланс Аудит»	Запропонував залишити законодавство без змін, оскільки воно є достатньо ліберальним, клієнтоорієнтованим і набагато більш бізнесорієнтованим, ніж в ЄС. «Проблема не в законі, а в адмініструванні»
Кузуб О., директор аудиторської фірми «Аудит-АСК»	Зазначив, що «ідея використовувати прибуток до оподаткування підвищить рейтинг використання бухгалтерського обліку, його ефективність та популяризацію». Проте учасником заходу було озвучено проблемний момент: «Давайте слово «податкові різниці» розуміти однаково, хоча б за стандартами... І міжнародний стандарт 12, і наш П(С)БО 17 вимагають і допускають балансовий метод обліку. Тоді чому б нам в податковому законодавстві не застосовувати підхід, який закладений в самих стандартах?»
Василенко Н., представник Українська асоціація сертифікованих бухгалтерів і аудиторів (УАСБА)	Звернула увагу на те, що є підприємства, які застосовують національні положення (стандарти), а є такі, що працюють з використанням міжнародних стандартів. Є й ті, які мають право вибору – застосовувати або національні, або міжнародні норми. Тоді від того, які стандарти використовуватимуться, певною мірою залежатиме фінансовий результат. Було запропоновано прийняти всі принципи міжнародних або національних стандартів за основу
Малишків О., віцепрезидент Ради незалежних бухгалтерів і аудиторів	Підкреслив, що є і прихильники, і противники такого механізму, а сам зайняв позицію, що потрібно дати платнику податку право обирати, яким способом він обраховує декларацію

Систематизовано автором на основі [24].



Отже, за результатами круглого столу, можна побачити як схвальні, так і протилежні позиції його учасників щодо пропонуванних змін. При цьому коментарі в підтримку діючої методики визначення об'єкта оподаткування, тобто без застосування податкових різниць як елемента обліку, є, на нашу думку, цілком обгрунтованими.

Прихильниками обговорюваних змін на круглому столі було вказано на основні проблеми впровадження механізму розрахунку об'єкта оподаткування за допомогою податкових різниць.

*По-перше*, це недостатня поінформованість бухгалтерів про існування двох методів розрахунку податкових різниць: методу оборотів та балансового методу. В принципі, обидва методи теоретично повинні приводити до однакового результату. Однак авторитетні європейські коментатори МСФЗ зазначають, що: «В деяких випадках неважливо, який підхід ми вибираємо: балансовий або зобов'язань за звітом про прибутки і збитки. Проте у більшості випадків вибраний підхід має велике значення» [25, с. 394].

Для кращого розуміння викладеного далі коротко опишемо особливості функціонування кожного методу визначення відстрочених податків.

**Метод відстрочених зобов'язань** в історії бухгалтерської практики використовували в двох варіантах: перший варіант за основу розрахунків використовує обороти бухгалтерських рахунків (метод зобов'язань за звітом про прибутки та збитки); другий – концентрується на сальдо бухгалтерських рахунків та ідентифікує різниці між залишками на бухгалтерських рахунках і податковими базами відповідних активів і зобов'язань (метод зобов'язань за балансом) [26, с. 13].

Процитуємо думку російських коментаторів МСФЗ щодо бухгалтерсько-податкової методології зазначених варіантів розрахунку відстрочених податків: «Перша модель відповідає на улюблене питання податкових інспекторів: «Чому оподатковуваний прибуток не дорівнює прибутку до оподаткування»? Ця модель в міжнародній системі стандартизації не застосовується з 1996 року. Проте завдання фінансової звітності не в підготовці інформації про те, чому оподатковуваний прибуток відрізняється від прибутку до оподаткування, а в тому, щоб показати зацікавленим користувачам майбутні наслідки застосування двох різних облікових політик для фінансової і подат-

кової звітності» [27, с. 409].

**Балансовий метод**, на якому, власне, ґрунтуються МСБО 12 та П(С)БО 17, не є придатним для розрахунку податкових зобов'язань з податку на прибуток у відповідності до методики, пропонуваної проектом змін до ПКУ, а отже, методики варіанту визначення об'єкта оподаткування «фінансовий облік – податкові різниці – податковий облік». Тільки за використання **методу оборотів** (який, фактично, є заборонений міжнародною системою стандартизації, а в національну систему обліку введений Положенням бухгалтерського обліку «Податкові різниці»), або обох методів одночасно розрахунок податку на прибуток на основі фінансового обліку за використання податкових різниць є можливим. Це означає, що підприємства, які зобов'язані застосовувати міжнародні стандарти фінансової звітності або застосовують такі стандарти за власною ініціативою крім МСФЗ, мають використовувати також ПБО «Податкові різниці». В цьому контексті слід звернути увагу, що важливою особливістю застосування міжнародних стандартів є комплексність. Комітет з МСФЗ зазначає, що не може бути прийнятним варіант, якщо підприємство проголосило у своїй обліковій політиці про застосування цих стандартів, а фактично поряд із міжнародними застосовують національні положення (стандарти) [9, с. 48]. Цим, напевно, пояснюється існування ПБО «Податкові різниці» поза системою національних П(С)БО.

*По-друге*, узгодження бухгалтерського (фінансового) та податкового обліку на національному рівні набуло двостороннього руху, оскільки зміни вводяться не тільки до податкових правил обліку, а й національні стандарти поступово вбирають в себе методику податкового законодавства. Так, податкові правила щодо переоцінки основних засобів та відображення витрат на ремонт та поліпшення ОЗ наказом Мінфіну України № 372 від 18.03.2011 р. увійшли в бухгалтерську нормативну базу. Пункт 16 П(С)БО 7 «Основні засоби» доповнено абзацом 4 такого змісту: «Первісна (переоцінена) вартість об'єкта основних засобів може бути збільшена на суму індексації, проведеної у порядку, встановленому податковим законодавством, з відображенням у бухгалтерському обліку в порядку, передбаченому пунктами 19 – 21 Положення (стандарту) 7». До п. 14 додано: «Первісна (переоцінена) вартість основних засобів може бути збільшена на суму витрат, пов'язаних з

поліпшенням та ремонтом об'єкта, визначену у порядку, встановленому податковим законодавством». Відповідність таких змін принципам бухгалтерського обліку проаналізовано І. Чалим у статті «Качество или количество?» у спеціалізованому періодичному виданні «Вісник МСФЗ», де автор доходить висновку: «загалом, аналізуючи суть ремонтів, проведених в періодах застосування П(С)БО, бухгалтер повинен спочатку визначитися з тим, чи можливо в принципі з'ясувати природу впливу ремонту на основні засоби. У разі відсутності такої можливості використання негласно-прагматичного підходу до трактування суті ремонту, ґрунтованого на податкових критеріях, на наш погляд, може бути виправдане» [28].

Наведений двосторонній підхід зближення бухгалтерського (фінансового) та податкового обліку в рамках українських положень (стандартів) суперечить концепції МСФЗ, яка не допускає ніяких компромісів з нормами оподаткування. Тому прописуючи перелік податкових різниць в ПКУ, слід урахувувати, що для підприємств, які використовують МСФЗ, і тих, що застосовують національні П(С)БО, такий перелік може бути різним.

**Варіант «фінансовий облік – трансформаційна таблиця – податковий облік»** більш широко використовують платники податку на прибуток на сьогодні. Цей варіант розрахунку об'єкта оподаткування забезпечує повноцінне функціонування як фінансового так і податкового обліку. Механізм його застосування при визначенні оподаткованого прибутку

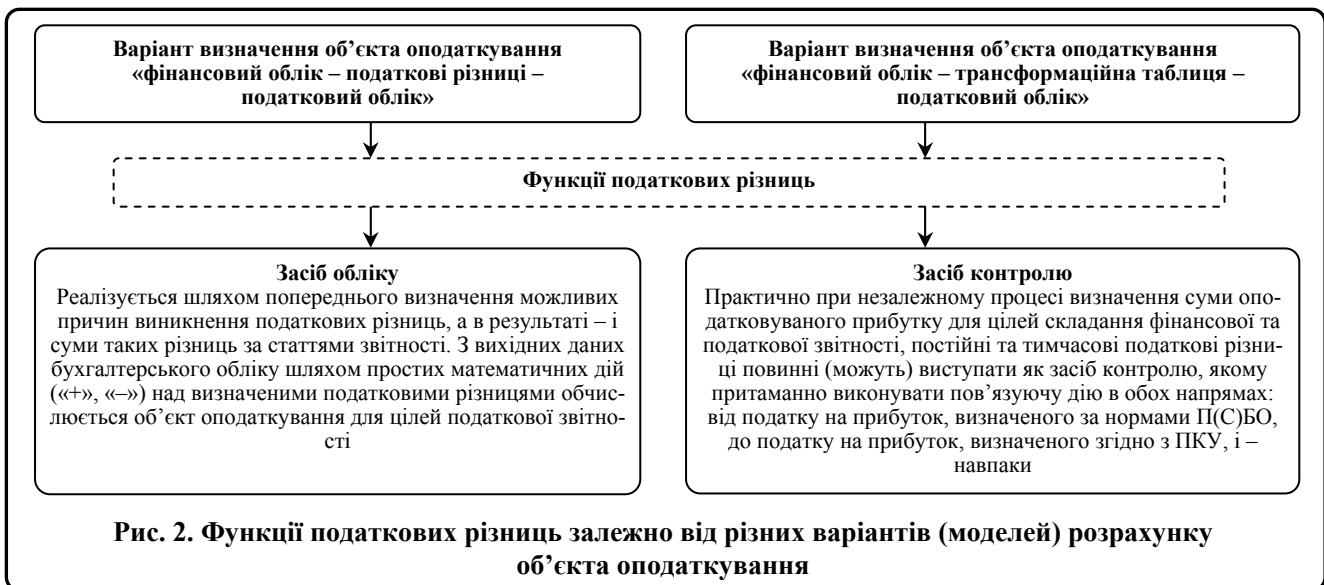
такий: на підприємстві ведуть бухгалтерський (фінансовий) облік за національними чи міжнародними стандартами відповідно до затвердженої облікової політики, на основі даних якого в кінці кожного звітного (податкового) періоду складають податкову звітність. Таку трансформацію «дані бухгалтерського обліку – податкова звітність» здійснюють за допомогою певних довільних таблиць (в бухгалтерському сленгу – «наборок»), самостійно розроблених бухгалтером згідно з специфікою діяльності та особливостей ведення обліку на підприємстві.

Достовірність показників бухгалтерського обліку, систематизованих у відповідних регістрах обліку, та вдало розроблені трансформаційні таблиці є запорукою достовірності показників декларації з податку на прибуток.

При обчисленні об'єкта оподаткування за методом «фінансовий облік – трансформаційна таблиця – податковий облік» податкові різниці також визначають, однак вони при цьому виконують не функцію засобу обліку, як у випадку моделі «фінансовий облік – податкові різниці – податковий облік», а функцію засобу контролю.

Отже, в результаті дослідження виявлено, що податкові різниці за використання різних моделей (варіантів) визначення об'єкта оподаткування можуть виконувати при цьому різні функції: 1) функцію засобу обліку; 2) функцію засобу контролю; 3) збалансовуючу функцію.

Особливості даних функцій наведено на рис. 2.



**Рис. 2. Функції податкових різниць залежно від різних варіантів (моделей) розрахунку об'єкта оподаткування**

Дуже важливо наголосити на тому, що функція засобу обліку та функція засобу контролю здійснюються повною мірою тільки у разі визначення паралельно з тимчасовими і постійних податкових різниць. Отже, використовують два методи розрахунку податкових різниць – метод оборотів і балансовий.

Використання тільки балансового методу розрахунку податкових різниць, на якому ґрунтуються МСБО 12 та його аналог П(С)БО 17, забезпечує рівновагу активу та пасиву балансу, яка порушується невідповідністю норм бухгалтерського та податкового законодавства, а в результаті – сум нарахованого та сплаченого податку на прибуток. Тому до зазначених вище функцій податкових різниць можна додати також збалансовуючу функцію.

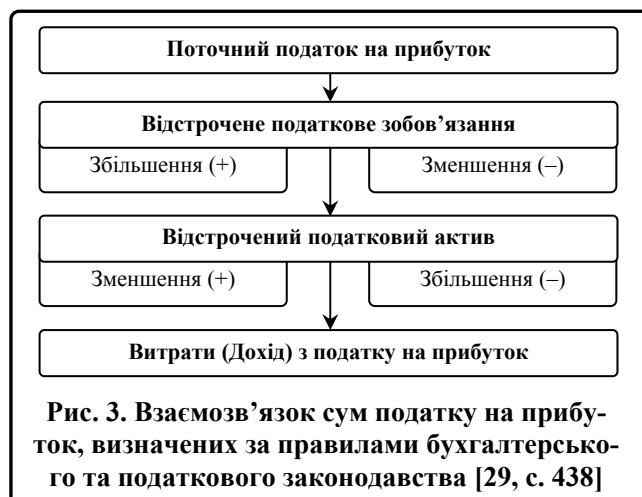
Підсумовуючи наведене в частині виділення варіантів (моделей) обліку для розрахунку податкових зобов'язань з податку на прибуток, слід зазначити, що, на нашу думку, найприйнятнішим через різні чинники є варіант «фінансовий облік – трансформаційна таблиця – податковий облік». При цьому трансформаційна таблиця має містити інформацію не тільки про тимчасові податкові різниці, а й розкривати дані про наявні постійні податкові різниці.

Далі розглянемо недоліки та переваги такого розкриття, а саме, паралельно з тимчасовими і постійних податкових різниць.

Єдиний недолік такого підходу – більші затрати часу на складання звітності. Проте, як влучно зазначає П. Хомин, «бухгалтерський облік – не самоціль» [5, с. 23].

Переваги полягають у тому, що перше, що аналізує будь-який користувач фінансової звітності (а особливо власник чи інвестор), – це прибутковість підприємства та розмір сплаченого податку на прибуток, а точніше їх взаємозв'язок. За відсутності на підприємстві господарських операцій, що мають різне трактування з точки зору бухгалтерського та податкового законодавства, сума нарахованого податку на прибуток має дорівнювати добутку ставки податку в звітному періоді на величину прибутку. Проте такої ідилії практично ніколи не існує.

Використання методики розрахунку податкових різниць, закріпленої в МСБО 12 та П(С)БО 17, дає можливість встановити взаємозв'язок між поточним податком на прибуток, визначеним відповідно до норм податкового законодавства, та податком, розрахованим за правилами бухгалтерського обліку (рис. 3).



**Рис. 3. Взаємозв'язок сум податку на прибуток, визначених за правилами бухгалтерського та податкового законодавства [29, с. 438]**

На жаль, такий алгоритм розрахунку використовують у разі наявності на підприємстві тільки тимчасових податкових різниць. Варіант «домінування постійних податкових різниць», особливо коли це закордонний інвестор, який не компетентний в особливостях українського податкового законодавства, спричиняє певні непорозуміння між власником/інвестором та бухгалтерським відділом. Пояснити причини таких різниць відразу досить складно. Тому розрахунок постійних податкових різниць у розрізі причин їх виникнення – досить потрібна процедура з точки зору не тільки звітування, а й власного контролю (про властиву податковим різницям функцію контролю йшлося раніше).

Звичайно, така позиція може бути піддана критиці, оскільки ні міжнародними стандартами бухгалтерського обліку, ні національними П(С)БО (як відомо, обидва стандарти ґрунтуються на балансовому методі визначення відстрочених податків) не регламентовано розрахунок постійних податкових різниць. Згідно з методикою балансового методу суми постійних податкових різниць входять до складу «пов'язуючих статей» між податковим і бухгалтерським прибутками, які відображують у примітках до фінансової звітності. Проте ступінь деталізації складових «пов'язуючих статей» не є абсолютно інформативним. Крім того, термін «постійна податкова різниця» в системі МСФЗ офіційно не визначений. Водночас в українській практиці вказане поняття використовують щонайменше в двох нормативних документах: Податковому кодексі України та ПБО «Податкові різниці».

Методологічні особливості балансового методу визначення відстрочених податків і методу оборотів,

а також розрахунок постійних податкових різниць в рамках кожного із зазначених методів розглянуто в статті автора «Важливі особливості застосування

Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток» та Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці».

**ВИСНОВКИ**

Автором досліджено особливості співіснування різних видів обліку (зокрема, бухгалтерського (фінансового) та податкового). Наведено думки вітчизняних і зарубіжних науковців щодо варіантів узгодження бухгалтерського (фінансового) та податкового обліку.

Проаналізовано пропаговану урядом модель обліку, суть якої полягає у складанні податкової декларації на основі даних про податкові різниці, наведено проблемні моменти такого підходу.

Подальшого розвитку набув поділ особливостей ведення податкового обліку та складання звітності на варіанти (моделі) обліку, а саме: 1) варіант «податковий облік/фінансовий облік»; 2) варіант «фінансовий облік – податкові різниці – податковий облік»; 3) варіант «фінансовий облік – трансформаційна таблиця – податковий облік».

Обґрунтовано доцільність (переваги) використання третього варіанту обліку «фінансовий облік – трансформаційна таблиця – податковий облік».

На основі запропонованих варіантів (моделей) обліку визначено функції податковий різниць: функція засобу обліку; функція засобу контролю; збалансовуюча функція. Встановлено, що функції засобу обліку та засобу контролю повною мірою забезпечуються тільки за розрахунку як тимчасових, так і постійних податкових різниць одночасно. На прикладі виконуваної податковими різницями функції контролю обґрунтовано доцільність розрахунку та детальної розшифровки постійних податкових різниць у звітності.

Встановлено зв'язок між варіантом (моделлю) обліку і функцією, яку в такому варіанті виконують податкові різниці.

**ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА**

1. **Податковий** кодекс України від 02.12.2010г. №2756-VI [Електронний ресурс]. – Доступ із системи «Всеукраїнська мережа «Ліга:Закон».

2. **Єфіменко В.** Розвиток бухгалтерського обліку в Україні: проблеми теорії та практики / В.Єфіменко, Л. Тягнирядно // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 12. – С. 3–7.

3. **Легенчук С.** Погляд на реформу національної системи бухгалтерського обліку: ефект когнітивного дисонансу / С. Легенчук, Д. Лозинський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 8. – С. 22–26.

4. **Малишкін О.** Диференціація поняття «бухгалтерський облік»: податковий аспект / О. Малишкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 3. – С. 13–20.

5. **Хомин П.** Податковий облік як результат амбівалентності облікової теорії / П. Хомин // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 5. – С. 20–27.

6. **Соколов Я.В.** Бухгалтерский учет в зарубежных странах: [учебник] / Я.В. Соколов, Ф.Ф. Бутынец, Л.Л. Горещкая, Д.А. Панков. – М.: Проспект, 2007. – 672 с.

7. **Сльозко Т.** Чи може бухгалтерський облік бути базою даних для податкової звітності? / Т. Сльозко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 11. – С. 10–15.

8. **Гейер Е.** Моделі взаємодії бухгалтерського обліку та оподаткування прибутку / Е.Гейер // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 11. – С.18–28.

9. **Лабинцев М.** Облік податку на прибуток в Україні та Росії: досвід і новації / М. Лабинцев, О. Цепілова, О. Малишкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 4. – С. 46–57.

10. **Про схвалення** Концепції реформування податкової системи: розпорядження Кабінету Міністрів України від 19.01.2007 р. № 56-р [Електронний ресурс]. – Доступ із системи «Всеукраїнська мережа «Ліга:Закон».

11. **Про схвалення** Стратегії реформування податкової системи: розпорядження Кабінету Міністрів України від 23.12.2009 р. № 1612-р [Електронний ресурс]. – Доступ із системи «Всеукраїнська мережа «Ліга:Закон».

12. **Афанасьев А.** Внедрение BSC: опыт европейских компаний [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zhuk.net/page.php?id=165>

13. **Піскова Ж.** Методика здійснення податкових розрахунків податку на прибуток підприємств / Ж. Піскова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 3. – С. 11–19.

14. **Свідерський Д.** Узгодження показників фінансової і податкової звітності з податку на прибуток за даними бухгалтерського обліку / Д. Свідерський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 11. – С. 10–15.

ський облік і аудит. – 2009. – №11. – С. 16–23.

15. **Ловінська Л.** Розрахунок податкових різниць за даними бухгалтерського обліку / Л. Ловінська // Вісник податкової служби України. – 2007 р., березень. – № 11 (438). – С. 32.

16. **Корягін М.** Асиметричність облікової інформації про вартість підприємства: напрями уникнення / М. Корягін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 8. – С. 27–33.

17. **Голов С.** Теорія багатоцільового бухгалтерського обліку / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 4. – С. 3–13.

18. **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.

19. **Палий В.Ф.** Бухгалтерский учет: субъективные суждения и объективные реалии / В.Ф. Палий // Бухгалтерский учет. – 2004. – № 9. – С. 5–10.

20. **Шнейдман Л.З.** Бухгалтерский учет и налогообложение / Л.З. Шнейдман // Бухгалтерский учет. – 1995. – №5. – С.10–14.

21. **Налоги** и налоговое право: [учеб. пособие]; под ред. А.В. Брызгалина. – М.: Аналитика-Пресс, 1998. – 600 с.

22. **Про внесення** змін до Податкового кодексу України щодо визначення переліку податкових різниць: проект Закону України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://cci.crimea.ua/2127.html>

23. **Про визнання** таким, що втратив чинність, наказу

Міністерства фінансів України від 29.12.2006 № 1316: наказ Міністерства фінансів України від 18.01.2008 р. № 30 зареєстрований в Міністерстві юстиції України від 22.01.2008 р. за № 47/14738.

24. **Марчук О.** Думка аудиторів важлива стосовно змін до законодавства щодо визначення переліку податкових різниць / О. Марчук // Щомісячний часопис для аудиторів, судових експертів, бухгалтерів та практиків «Незалежний аудитор». – 2013, березень. – №3(14). – С. 31–33.

25. **Александр Д.** Міжнародні стандарти фінансової звітності: від теорії до практики / Д. Александр, А. Бриттон, Э. Йориссен. – М.: Вершина, 2005. – С. 394.

26. **Жураковська І.** Податкові різниці як спосіб взаємоузгодження бухгалтерського обліку та податкових розрахунків: обліковий аспект / І. Жураковська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 12. – С. 12–22.

27. **Аверчев И.В.** МСФО. 1000 прикладів застосування. / И.В. Аверчев. – М.: Рид Груп, 2011. – С. 409.

28. **Чалый И.** Качество или количество / И. Чалый [Электронный ресурс]: Специализированное периодическое издание о практике применения в Украине международных стандартов финансовой отчетности «Вестник МСФО». – 2013. – № 04 (19) / Доступ из системы «Всеукраинская сеть «Лига:Закон».

29. **Голов С.Ф.** Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами: [практ. посібник] / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. – К.: Лібра, 2004. – 880 с.

В статті описані особливості сосуществовання бухгалтерського (фінансового) і податкового обліку. Исследованы существующие модели ведения налогового учета, на основе результатов исследования предложены три варианта (модели) ведения налогового учета и составления налоговой отчетности. Выявлено, что в пределах каждого из трех предложенных вариантов (моделей) налогового учета налоговые различия выполняют различные функции (функцию средства учета, функцию средства контроля и балансирующую функцию). Проанализирована пропагандируемая правительством модель составления налоговой отчетности.

**Ключевые слова:** бухгалтерский учет, налоговый учет, налог на прибыль, объект налогообложения, налоговые различия (постоянные / временные), метод определения отсроченных налогов по отчету о прибылях и убытках (метод оборотов), балансовый метод определения отсроченных налогов.

The article highlights the features of the coexistence of accounting and taxation. The existing models of tax accounting are investigated. Based on the research results suggested three variants (models) of tax accounting and tax reporting. It was found that within each of the three proposed variants (models) of tax accounting, tax differences perform different functions (function a means of accounting, function a means of control and balancing function). The analysis propagated by the government model of tax reporting.

**Keywords:** accounting, tax accounting, income tax, object of taxation, tax differences (permanent / temporary), method of determining deferred taxes on the profit and loss (deferral method), balance method of determining deferred taxes (liability method).