

**Янчев Володимир Володимирович**, ст. викл., Інститут післядипломної бізнес-освіти, Харківський державний університет харчування та торгівлі. Адреса: вул. Клочківська, 333, м. Харків, Україна, 61051. Тел.: (067)9702779; e-mail: rusic.yanchev@mail.ru.

**Янчев Владимир Владимирович**, ст. преп., Інститут последипломного бізнес-образования, Харьковський державний університет харчування та торгівлі. Адрес: ул. Клочковская, 333, г. Харьков, Украина, 61051. Тел.: (067)9702779; e-mail: rusic.yanchev@mail.ru.

**Yanchev Vladimir**, senior Lecturer at the Institute of Postgraduate Business Education, Kharkiv State University of Food Technology and Trade. Address: Klochkivska str., 333, Kharkiv, Ukraine, 61051. Tel.: (067)9702779; e-mail: rusic.yanchev@mail.ru.

*Рекомендовано до публікації канд. екон. наук Т.А. Наумовою, д-ром екон. наук, А.С. Крутовою.*

*Отримано 1.08.2014. ХДУХТ, Харків.*

УДК 657.421.1

## **ПЕРСПЕКТИВИ ГАРМОНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ В УКРАЇНІ В РАМКАХ ПОДАТКОВОЇ РЕФОРМИ**

**А.С. Крутова, А.В. Янчев**

*Досліджено місце податкового обліку в інформаційній системі управління підприємства; визначено основні відмінності податкового та бухгалтерського обліку в Україні; розкрито методологічні засади визначення податкових різниць та розроблено рекомендації з гармонізації податкового та фінансового обліку в Україні.*

**Ключові слова:** *податковий облік, фінансовий облік, гармонізація обліку, податкова реформа.*

## **ПЕРСПЕКТИВЫ ГАРМОНИЗАЦИИ УЧЕТА В УКРАИНЕ В РАМКАХ НАЛОГОВОЙ РЕФОРМЫ**

**А.С. Крутова, А.В. Янчев**

*Исследовано место налогового учета в информационной системе управления предприятием; определены основные отличия налогового и бухгалтерского учета в Украине; раскрыты методологические основы*

определения налоговых разниц и разработаны рекомендации по гармонизации налогового и финансового учета в Украине.

**Ключевые слова:** налоговый учет, финансовый учет, гармонизация учета, налоговая реформа.

## **PERSPECTIVES OF THE HARMONIZATION OF THE ACCOUNTING IN UKRAINE UNDER TAX REFORM CONDITIONS**

**A. Krutova, A. Yanchev**

*Coexistence of tax and accounting is associated with a variety of approaches of the accounting problems solving, which are caused by the difference of the economic process participants' interests. The paper examines the place of taxation in the management information systems. The performed analysis of differences in structural and composition parameters, which had to determine the taxpayers obligations and their accordance with the accounting methodological principles, has shown that the tax system reform is a large scientific problem, the solution of which is possible only based on the international experience and the level of national economy development, budget policy and prevailing in the country practice of regulatory authorities and taxpayers interaction.*

*A comparative description of methodological principles of tax and financial accounting in Ukraine is given in the article. Their main differences are defined. It is proved that the processes of tax and financial accounting harmonization of in Ukraine should be developed towards the further implementation of financial accounting and reporting international standards, reduction of tax differences and the development of the methods of calculating tax income according to the financial statements, implementation of financial monitoring systems based on the European standards. Suggestions on the internal procedures of tax accounting regulation are developed along with the propositions on the implementing them into the unified company's information systems, and approval of tax accounting the features in the accounting policy. Implementation of the propositions and recommendations presented in the article in the practice of domestic enterprises will help to reduce the differences between different types of accounting, labor costs and time to determine tax liabilities and tax reporting.*

**Keywords:** tax accounting, financial accounting, harmonization of accounting, tax reform.

**Постановка проблеми у загальному вигляді.** Сучасні умови ведення бізнесу в Україні суттєво змінюють завдання облікової системи та висувають нові вимоги до обліку як функції управління діяльністю підприємства. Процес адаптації облікової системи до вимог сьогодення характеризується в першу чергу розвитком фіскальних взаємовідносин між державою та суб'єктами господарювання, удосконаленням нормативно-правового регулювання обліку на національному рівні, упровадженням міжнародних

стандартів фінансового обліку та звітності. В кожному з цих процесів Україна вже досягла певних позитивних результатів. Водночас однією з найважливіших та нерегульованих залишається проблема оптимізації взаємозв'язку системи оподаткування та бухгалтерського обліку. Це призводить до ускладнення процедур обчислення податкового зобов'язання, підготовки звітної інформації для зовнішніх та внутрішніх користувачів, дублювання облікових процедур, підвищення їх трудомісткості, що не завжди є методологічно коректним та економічно доцільним.

За даними рейтингу Світового банку «Doing Business» за 2013 рік, за показником «сплата податків» Україні відвели 164-те місце із 189 країн (плюс 4 позиції). Загалом же, за даними Світового банку, на складання податкової звітності та сплату податків в Україні витрачається 390 годин на рік. Отже, податкові зміни – один із «ключів» до грошей інвесторів [1]. Таким чином, питання реформування податкового обліку загалом і його гармонізації з фінансовим обліком зокрема набувають усе більшої актуальності.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідження теоретичних і практичних основ взаємозв'язку бухгалтерського обліку та оподаткування висвітлено в працях Е. Гейер, Я. Голубки, Н. Гури, Т. Єфименко, Л. Ловінської, Л. Котенко, Є. Мних, А. Озерян, Т. Сльозко та ін. Не зменшуючи вагомості одержаних результатів та напрацювань, необхідно відзначити доцільність поглиблення розуміння питань гармонізації теорії та практики фінансового та податкового обліку.

**Мета статті** – визначення шляхів покращення податкового обліку як складової інформаційної системи управління суб'єктами господарювання.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Сучасна система бухгалтерського обліку в Україні внаслідок її зорієнтованості на потреби користувачів у фінансовій інформації не здатна повною мірою задовольнити потреби органів податкової служби та інших контролюючих органів в інформації, яка необхідна для контролю повноти нарахування суб'єктами господарювання податків та обов'язкових платежів. Цей факт привів до появи окремого виду обліку – податкового.

Визначення терміна «податковий облік» у нормативно-правових актах України немає. З огляду на це серед науковців і практиків з бухгалтерського обліку України триває дискусія стосовно правомірності використання самого терміна «податковий облік». Існує думка, що всі завдання, які традиційно виконуються податковим обліком, мають вирішуватися в системі бухгалтерського обліку та

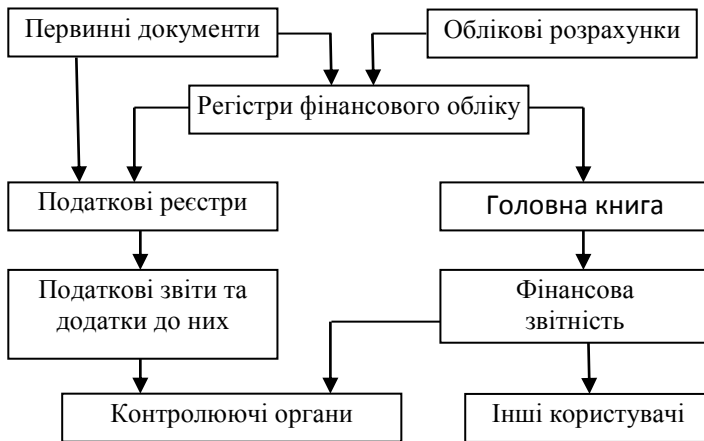
мати назву «податкові розрахунки». За твердженням прихильників континентальної моделі оподаткування варто вважати, що бухгалтерський облік є єдиною інформаційною базою для складання фінансової звітності та визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств і, відповідно, складання податкової декларації з податку на прибуток [2]. Проте, урахувавши реалії практики, більшість учених вважають, що податковий облік є окремим видом бухгалтерського обліку і, оскільки цей термін використовується в законах України, він має право на юридичне існування. Так, на думку Л.М. Котенко, в умовах інформаційного суспільства податковий облік слід розглядати як частину глобального інформаційно-облікового масиву підприємства [3, с. 8]. У визначенні мети податкового та фінансового обліку вбачає підставу для їх розмежування В.М. Тимофеев. Учений стверджує, що на відміну від фінансового обліку, покликаного надавати достовірну інформацію про фінансовий стан підприємства, податковий облік виконує виключно фінансові та регуляторні функції [4]. Необхідність розділення податкового та бухгалтерського обліку за англосаксонською моделлю оподаткування доводять і світові тенденції розвитку останнього [5]. Така модель у більшості випадків функціонує шляхом коригування облікових даних для цілей оподаткування або шляхом доповнення бухгалтерських процедур такими, які забезпечують у межах системного обліку формування готових даних для податкових цілей.

Незважаючи на невизначеність термінологічних питань, податковий облік не є новим поняттям для економіки України. Цей облік як окремий вид господарського обліку бере свій початок із 01.07.1997 р. у зв'язку з набранням чинності закону України «Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»» від 22.05.1997 року. Саме в цьому законі вперше був використаний термін «податковий облік» і описані правила ведення податкового обліку валових витрат, валових доходів і визначення прибутку до оподаткування. Крім вищезазначеного закону, поняття «податковий облік» зустрічається і в законі «Про податок на додану вартість» від 03.04.97 р., який набрав чинності 01.10.1997 р.

На сьогодні день для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством, зокрема Податковим кодексом [6, ст. 44.1]. При цьому окремі статті Податкового кодексу вимагають

від суб'єктів господарювання застосування особливих правил та норм, які відрізняються від тих, які застосовуються в бухгалтерському обліку, що спричиняє необхідність та обов'язковість ведення на підприємствах України податкового обліку.

Залишаючись підсистемою бухгалтерського обліку, податковий облік є процесом спостереження, вимірювання, реєстрації та систематичного узагальнення інформації про господарські факти, які впливають на податкове зобов'язання платника податку та підлягають контролю з боку органів податкової служби [3, с. 11]. Інформаційну базу податкового обліку окрім первинних облікових документів та облікових регістрів складають регістри податкового обліку та податкова звітність (рис. 1).



**Рис. 1. Інформаційна модель податкового обліку**

Самостійно розробити методику організації та ведення податкового обліку на підприємстві складно через відсутність методологічної підтримки з боку держави [7, с. 87]. Проте, на нашу думку, при розробці методологічних засад ведення податкового обліку, які б лягли в основу його гармонізації з фінансовим обліком, мають бути враховані основні риси обох видів обліку, які характеризують ключові точки їх синхронізації (табл.).

**Порівняльна характеристика методологічних засад  
податкового та фінансового обліку в Україні**

Ознака	Фінансовий облік	Податковий облік
Визначення	Процес виявлення, вимірювання, реєстрації, нагромадження, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень	Процес спостереження, вимірювання, реєстрації та систематичного узагальнення інформації про господарські факти, які впливають на податкове зобов'язання платника податку та підлягають контролю з боку органів податкової служби
Мета	Надання достовірної інформації про фінансовий стан підприємства та результати його діяльності	Забезпечення повноти та своєчасності сплати податкового зобов'язання та надання податкової звітності
Функції	Інформаційна	Фіскальна та регуляторна
Предмет	Господарські засоби та господарські процеси	Предмети, явища та процеси, унаслідок яких виникає податкове зобов'язання
Об'єкт	Активи, капітал, зобов'язання, господарські процеси	Господарські операції, що впливають на об'єкт оподаткування
Звітність	Фінансова	Податкова
Періодичність	Регулярна	Регулярна
Доступ до інформації	Відкритий	Відкритий
Відповідальність	Адміністративна	Фінансова, адміністративна, кримінальна

Ситуація, що склалася на сьогодні в податковій системі України, є набагато кращою, ніж до набуття чинності Податковим кодексом. Водночас, коментуючи позиції України в рейтингу «Doing business» за пунктом «оподаткування» («Paying Taxes»), у якому Україна покращила свої позиції в нинішньому році на 18 пунктів, перемістившись із 183-го місця на 165-те), експерти Світового банку

підкреслюють необхідність поглиблення податкових реформ у напрямі зменшення кількості податкових платежів, спрощення правил ведення податкового обліку, упровадження в Україні електронної звітності, удосконалення системи адміністрування податків та обов'язкових платежів [8].

Подібну фіскальну ініціативу зі спрощення правил податкового обліку та зменшення податкового навантаження було представлено і в поданих до парламенту законопроектах № 3606 від 13.11.2013 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо поліпшення умов ведення бізнесу» та № 3607 «Про внесення змін у Бюджетний кодекс України у зв'язку зі скороченням кількості податків і зборів», у яких пропонується скоротити кількість податків та зборів від 22 до 9, декларацій – від 115 до 26, кількості податкових платежів – від 172 до 52, а перекося в адмініструванні ПДВ ліквідувати, скасувавши інститут податкових накладних та встановивши єдині обов'язкові реквізити первинних документів для стягнення цього податку.

Отже, Україна потребує негайної податкової реформи, основними завданнями якої мають стати такі: економічний розвиток країни; достатній рівень надходжень до бюджету; спрощення податкового обліку шляхом його гармонізації з фінансовим обліком; забезпечення економічності оподаткування шляхом відмови від податків, вартість адміністрування яких співставна з надходженнями від них; стабільність податкової системи; перегляд розподілу податкових надходжень між державним та місцевими бюджетами; побудова партнерських відносин між органами податкової служби і платниками податків.

У міжнародній практиці все більше уваги приділяється концепціям застосування в ході реформування податкової системи та податкової політики країни функціонально-еволюційного підходу порівняльного оподаткування (*comparative taxation*), в основу якого покладено методичні аспекти інституційного аналізу, податкової трансплантації та визначення «загального ядра» податкового законодавства в різних правових системах [9, с. 37]. Використання напрацьованих відомих зарубіжних економістів дасть економіці України комплексний теоретичний базис для вивчення податкової конвергенції, дивергенції та підвищить ефективність податкової політики за рахунок методів податкової «пересадки».

Звичайно, унаслідок складності та вагомості проблему напрямів реформування податкової системи взагалі неможливо розкрити в межах одного дослідження. Отже, відповідно до обраної мети статті зупинимось докладніше саме на питаннях гармонізації податкового та бухгалтерського обліку в Україні, основними напрямками якої, на нашу

думку, мають бути: ведення бухгалтерського обліку за міжнародними стандартами та підготовка фінансової звітності на основі МСФЗ, розрахунок об'єкта оподаткування на основі даних фінансового обліку, запровадження системи фінансового моніторингу за європейськими зразками (рис. 2).



**Рис. 2. Напрями гармонізації податкового та фінансового обліку**

Певна робота за цими напрямками вже проводиться в Україні на державному рівні. Так, оновленим п. 46.2 ПКУ передбачено, що в складі фінансової звітності платник податку на прибуток має право, а не зобов'язаний зазначати тимчасові та постійні податкові різниці за формою, установлену центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну фінансову політику. Поширюється функціонал сервісу «Електронний кабінет платника податків», переводяться в електронний формат певні види реєстрів податкового обліку, запроваджуються технології електронних перевірок, зокрема камеральних, робляться певні кроки в напрямі спрощення процедури адміністративного оскарження, скорочується кількість перевірок платників податків. Водночас на рівні окремих суб'єктів господарювання має також проводитися робота з гармонізації видів



обліку. Запорукою такої діяльності має стати розробка відповідних організаційних принципів обліку. Наприклад, формування в окремого розділу Наказу про облікову політику підприємства, що висвітлюватиме методичні аспекти ведення податкового обліку. Крім того, підприємствам слід розробляти відповідні реєстри обліку податкових різниць, відстрочених податкових активів та зобов'язань, приросту балансової вартості запасів та інші реєстри. Для цього доцільно використовувати існуючі форми з деякими змінами [10, с. 74-115].

**Висновки.** Співіснування податкового та фінансового обліку пов'язане з розмаїтістю підходів до вирішення облікових завдань. А самі підходи зумовлені різноманітними інтересами учасників господарського процесу. Проведений аналіз розбіжностей структури і складу показників, необхідних для визначення зобов'язань платників податків, їх відповідності методичним засадам бухгалтерського обліку, показав, що реформування податкової системи – велика наукова проблема, вирішення якої можливе лише за умов врахування міжнародного досвіду, рівня розвитку національної економіки, бюджетної політики держави та практики взаємодії контролюючих органів та платників податків, що склалася у державі.

Процес гармонізації податкового та фінансового обліку в Україні має розвиватися в напрямку подальшого впровадження міжнародних стандартів фінансового обліку та звітності, зменшення кількості податкових різниць та розробки методики розрахунку об'єкта оподаткування податком на прибуток за даними фінансової звітності, запровадження системи фінансового моніторингу європейського зразку. Водночас це не виключає потреби у заходах, що сприятимуть гармонізації обліку на мікроекономічному рівні. Внутрішня регламентація процедур податкового обліку, їх вбудова в єдину інформаційну систему підприємства, затвердження методичних особливостей ведення податкового обліку в обліковій політиці дозволить скоротити розбіжності між різними видами обліку на підприємстві, зменшити витрати праці й часу на визначення податкового зобов'язання за різними видами податків та формування податкової звітності.

#### **Список джерел інформації / References**

1. Білоусова Н. Кому Міндоходів хоче полегшити життя 2014 року? [Електронний ресурс] / Н. Білоусова. – Режим доступу: <<http://www.day.kiev.ua/uk/article/ekonomika/iz-20-ti-do-9-ti>>

Bilousova, N. To Mindohodiv wants to make life easier in 2014? [«Komu Mindohodiv xoche polegshy'ty` zhy'ttya 2014 roku?»], available at: <http://www.day.kiev.ua/uk/article/ekonomika/iz-20-ti-do-9-ti>

2. Ловінська Л. Г. Платникам податків на допомогу [Електронний ресурс] / Л. Д. Ловінська. – Режим доступу : <[http://ndfi.minfin.gov.ua/index.php?page\\_id=336&page\\_no=15](http://ndfi.minfin.gov.ua/index.php?page_id=336&page_no=15)>

Lovins'ka, L.H. Taxpayers to the rescue [«Platnykamy podatktiv na dopomohu»], available at: [http://ndfi.minfin.gov.ua/index.php?page\\_id=336&page\\_no=15](http://ndfi.minfin.gov.ua/index.php?page_id=336&page_no=15)

3. Котенко Л. М. Облік і звітність в оподаткуванні : навч. посіб. / Л. М. Котенко, Г. М. Фадєєва. – Х. : НТУ «ХПІ», 2014. – 484 с.

Kotenko, L.M., Fadyeyeva, H.M. (2014), *Accounting and reporting in the taxation [Oblik i zvitnist' v opodatkuvani]*, NTU «KhPI», Kh., 484 p.

4. Тимофєєв В. М. Заміна податковим обліком бухгалтерського при розрахунку амортизації [Електронний ресурс] / В. М. Тимофєєв, А. М. Віленська. – Режим доступу : <[http://www.kpi.kharkov.ua/archive/Наукова\\_періодика/vestnik/Технічний\\_прогрес\\_та\\_ефективність\\_виробництва/2012/6/4Timof.pdf](http://www.kpi.kharkov.ua/archive/Наукова_періодика/vestnik/Технічний_прогрес_та_ефективність_виробництва/2012/6/4Timof.pdf)>

Timofyeyev, V.M., Vilens'ka, A.M., *Replacement tax accounting accounting in the calculation of depreciation [Zamina podatkovym oblikom bukhhalters'koho pry rozrakhunku amortyzatsiyi]*, available at: [http://www.kpi.kharkov.ua/archive/Наукова\\_періодика/vestnik/Технічний\\_прогрес\\_та\\_ефективність\\_виробництва/2012/6/4Timof.pdf](http://www.kpi.kharkov.ua/archive/Наукова_періодика/vestnik/Технічний_прогрес_та_ефективність_виробництва/2012/6/4Timof.pdf)

5. Гейер Е. С. Вплив податкового законодавства та міжнародних стандартів фінансової звітності на національну систему бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / Е. С. Гейер. – Режим доступу: <<http://trade.donduet.edu.ua/download/2012/33/Geyer.pdf>>

Heyyer, E.S., *The impact of the tax law and International Financial Reporting Standards for the national accounting system [Vplyv podatkovoho zakonodavstva ta mizhnarodnykh standartiv finansovoyi zvitnosti na natsional'nu systemu bukhhalters'koho obliku]*, available at: [trade.donduet.edu.ua/download/2012/33/Geyer.pdf](http://trade.donduet.edu.ua/download/2012/33/Geyer.pdf)

6. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] – Режим доступу: < <http://zakon4.rada.gov.ua> >

[Tax Code of Ukraine], available at: <http://zakon4.rada.gov.ua>

7. Козін Е. Г. Деякі проблеми та перспективи вдосконалення системи податкового обліку в Україні / Е. Г. Козін, І. В. Кладієнко // Вісник СумДУ. Сер. Економіка. – 2010. – № 1. – С. 84–87.

Kozin, E.H., Kladiyenko, I.V. (2010) «Some problems and perspectives of tax accounting improving in Ukraine» [Deyaki problemy ta perspektivyv vdoskonalennya systemy podatkovoho obliku v Ukraini], *Visnyk SumDU. Seriya Ekonomika*, No 1, pp. 84-87.

8. Understanding Regulations for Small and Medium-Size Enterprises Doing Business 2014 [Doing Business], available at: <http://www.doingbusiness.org/reports/global-reports/doing-business-2014>

9. Hugh Ault, Brian Arnold (2010), *Comparative Income Taxation*. – Third Edition. – Publisher: Aspen Publishers Inc., U.S. – 590 p.

10. Єфименко Т. І. Податок на прибуток; концепція визначення об'єкта оподаткування / Т. І. Єфименко, Л. Г. Ловінська, Ф. О. Ярошенко. – К. : НДФІ, 2004. – 192 с.

Yefymenko, T.I., Lovins'ka, L.H., Yaroshenko, F.O. (2004), *Revenue Tax: tax object identification concept [Podatok na prybutok; kontseptsiya vyznachennya ob'yekta opodatkovannya]*, Kyiv, NDFI, 192 p.

**Крутова Анжелика Сергіївна**, д-р екон. наук, проф., обліково-фінансовий факультет, Харківський державний університет харчування та торгівлі. Адреса: вул. Клочківська, 333, м. Харків, Україна, 61051. Тел.: (057)349-45-07; e-mail: ankrutova@ukr.net.

**Крутова Ангелика Сергеевна**, д-р екон. наук, проф., учетно-финансовый факультет, Харьковский государственный университет питания и торговли. Адрес: ул. Клочковская, 333, г. Харьков, Украина, 61051. Тел.: (057)349-45-07; e-mail: ankrutova@ukr.net.

**Krutova Angelica**, Doctor of Economics, Prof., Accounting and Finance Department, Kharkiv State University of Food Technology and Trade. Address: Klochkovskaya str., 333, Kharkov, Ukraine, 61051. Tel.: (057)349-45-07; e-mail: ankrutova@ukr.net.

**Янчев Андрій Володимирович**, канд. екон. наук, доц., обліково-фінансовий факультет, Харківський державний університет харчування та торгівлі. Адреса: вул. Клочківська, 333, м. Харків, Україна, 61051. Тел.: 349-45-07; e-mail: yanchev.andrei@ Rambler.ru.

**Янчев Андрей Владимирович**, канд. екон. наук, доц., учетно-финансовый факультет, Харьковский государственный университет питания и торговли. Адрес: ул. Клочковская, 333, г. Харьков, Украина, 61051. Тел.: 349-45-07; e-mail: yanchev.andrei@ Rambler.ru.

**Yanchev Andrey**, Accounting and Finance Department, PhD Kharkiv State University of Food Technology and Trade. Address: Klochkovskaya str., 333, Kharkov, Ukraine, 61051. Tel.: 349-45-07; e-mail: yanchev.andrei@ Rambler.ru.

*Рекомендовано до публікації д-ром екон. наук М.В. Чорною.  
Отримано 1.08.2014. ХДУХТ, Харків.*

УДК 336.6

## СЦЕНАРНИЙ ПІДХІД ДО ПРОГНОЗУВАННЯ І ПЛАНУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ

**А.С. Крутова, Т.О. Ставерська**

*Розглянуто сутність і види сценаріїв, надано дефініцію сценарного фінансового планування, формалізовано етапи процесу сценарного аналізу, систематизовано методи розробки сценаріїв, запропоновано схему планування на основі вибору альтернативних варіантів розвитку ситуації з когнітивною складовою.*

**Ключові слова:** сценарій, методи сценаріїв, фінансове планування, прогнозування.