

РОЗДІЛ V. ГОСПОДАРСЬКЕ ТА ЗЕМЕЛЬНЕ ПРАВО

УДК 657.1+336.2

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ТА ПОДАТКОВИЙ ОБЛІК СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ, ЇХ СПІВВІДНОШЕННЯ

Орлова О.С., викладач

Ужгородський національний університет

Стаття присвячена визначенню поняття податкового обліку, з'ясуванню його змісту та завдань, місця в національній обліковій системі. Досліджено проблеми співвідношення та уніфікації податкового обліку з обліком бухгалтерським, зокрема, з точки зору господарського права та інтересів суб'єкта господарювання.

Ключові слова: облік суб'єкта господарювання, господарський облік, бухгалтерський облік, податковий облік.

Орлова О.С. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ СУБЪЕКТА ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ, ИХ СООТНОШЕНИЕ / Ужгородский национальный университет, Украина

Статья посвящена определению понятия налогового учета, определению его содержания и заданий, места в национальной учетной системе. Исследованы проблемы соотношения и унификации налогового учета с учетом бухгалтерским, в частности, с точки зрения хозяйственного права и интересов субъекта хозяйствования.

Ключевые слова: учет субъекта хозяйствования, хозяйственный учет, бухгалтерский учет, налоговый учет.

Orlova O.S. ACCOUNTING AND TAX ACCOUNTING OF THE ENTITY, THEIR RELATIONSHIP / Uzhgorod national university, Ukraine

This paper defines the concept of tax accounting, its content and objectives, place in the national accounting system. The problems of relationship and unification of accounting and tax accounting are searched, particularly in terms of economic law and interests of the entity.

Key words: accounting of the entity, economic accounting, accounting, tax accounting.

Для нормального функціонування будь-якої ланки економіки необхідно, щоб суб'єкти господарювання мали правдиву, об'єктивну інформацію щодо їх майнового стану. Таку інформацію і дає суб'єкту господарювання *бухгалтерський облік*, який не тільки відображає реальні господарські процеси, а й активно впливає на них. Бухгалтерський облік, у свою чергу, є складовою більш широкого поняття – обліку господарського. *Господарський облік* – це кількісне відображення та якісна характеристика господарської діяльності з метою контролю й управління нею; здійснення ефективної господарської діяльності, обліку її результатів, контролю за ходом виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг. Серед дослідників склалась пануюча парадигма, що господарський облік складається з *оперативного, статистичного та бухгалтерського*. Підтверджується вказаний підхід й аналізом змісту ч. 8 ст.19 ГК України, згідно з якою ведення згаданих структурних складових обліку (оперативного, статистичного та бухгалтерського), а також складання відповідної звітності й статистичної інформації є обов'язком усіх суб'єктів господарювання. Усі складові єдиної системи господарського обліку взаємопов'язані, але кожна з них має свої конкретні особливості. Отже, кількісне відображення та якісну характеристику господарської діяльності, з метою контролю і управління нею, забезпечує система господарського обліку, що складається з трьох структурних елементів: статистичного, бухгалтерського, оперативного. *Бухгалтерський облік є основною складовою господарського обліку*. Крім того, господарський облік включає в себе накопичення і реєстрацію іншої необлікової інформації, соціального, екологічного, науково-технічного характеру тощо. Мета і завдання господарського обліку обумовлені способом суспільного відтворення і залежать від рівня продуктивних сил і виробничих відносин.

У той же час, у *структурі національної облікової системи* ведення обліку суб'єкта господарювання ускладнюється тим, що поряд з іншими, вже названими складовими як господарського обліку загалом, так і бухгалтерського обліку зокрема (йдеться про облік

фінансовий та внутрішньогосподарський (управлінський)), існує ще один особливий тип обліку – *податковий*.

В економічній, фінансовій та обліковій літературі до визначення поняття, змісту та завдань бухгалтерського обліку звертались такі автори, як: Л.Г. Ловінська, О.І. Васюта-Беркут, А.М. Кузьмінський, А.Г. Загородній, Г.О. Партин, Ф.Ф. Бутинець та ін. Питання сутності податкового обліку та його місця в обліковій системі розглядали у своїх працях такі зарубіжні вчені, як: Ж. Рішар, Я.В. Соколов, Е.С. Хендріксен та ін. У вітчизняній науці проблеми податкового обліку залишаються невирішеними і знаходить своє відображення в працях В.М. Панченка, Є.К. Ковальчука, Є.В. Мниха, О.В. Бондаря та ін. З прийняттям та набранням чинності ГК України, майновий стан та облік майна суб'єкта господарювання регулюються ст.145 (поряд із цим, обов'язок ведення господарського (оперативного, бухгалтерського, статистичного) обліку та складання звітності передбачено ч.8 ст.19, а визначення фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання, основним показником яких є прибуток – ст.142 ГК України), однак господарсько-правовому аспекту вказаної проблематики, в тому числі й питанням співвідношення бухгалтерського обліку з податковим, все ще приділяється надзвичайно мало уваги в наукових джерелах. Лише окремі проблемні аспекти визначення майнового стану та ведення обліку суб'єкта господарювання побіжно згадуються в працях В.С. Щербини, В.О. Джуринського, В.В. Резнікової та ін., у той час, як відповідні правові норми потребують ґрунтовного аналізу та дослідження, є надзвичайно важливими для сфери господарювання, яка немислима без бухгалтерського обліку результатів господарської діяльності кожного зі суб'єктів господарювання.

Метою цієї публікації, відповідно, є визначення поняття податкового обліку, з'ясування його змісту та завдань, місця в національній обліковій системі, дослідження проблеми його співвідношення та уніфікації з обліком бухгалтерським, зокрема, з точки зору господарського права та інтересів суб'єкта господарювання.

Податковий облік – це функціональний облік, метою якого є посилення контрольної-аналітичної функції обліку правильності нарахувань та сплати податків (ведеться для формування показників валового доходу і валових витрат, для обчислення прибутку і податку з нього). *Податковий облік* – це комплексний облік податкових надходжень і платежів зареєстрованих і незареєстрованих платників в органах податкової інспекції [1, 607]. Окремі автори, наприклад, В.М. Сердюк [2] взагалі виділяють чотири види обліку: бухгалтерський, внутрішньогосподарський (управлінський), статистичний та податковий. При цьому не вказується, що це складові та/або облікові підсистеми єдиної системи господарського обліку. *Податковий облік* визначається ним як система накопичення інформації, необхідної для розрахунку податків і контролю за їхньою сплатою. Враховуючи те, що інформація, необхідна для розрахунку податків, накопичується в системі бухгалтерського обліку, однією з функцій якого є контрольна, це визначення податкового обліку співпадає лише з частиною роботи, яку здійснює бухгалтерська служба суб'єкта господарювання. У класифікації видів господарського обліку, поданій цим автором, оперативний облік відсутній, а його місце зайняв внутрішньогосподарський (управлінський) облік, що вказує на зміну загальноприйнятої парадигми елементів та/або видів обліку. О.М. Мінаєва вважає за необхідне розмежовувати широке та вузьке значення податкового обліку: широке значення охоплює процес фіксації майна платника податків, здійснюваних ним господарських операцій і їх результатів, тоді як вузьке значення податкового обліку припускає використання спеціалізованої облікової системи, яка використовується винятково з метою оподаткування для визначення суми податку або збору [3, 241-246]. В.Г. Швець [4] виділяє в господарському обліку три його види: оперативний, бухгалтерський та статистичний, але *податковий облік* розглядає як складову частину бухгалтерського обліку. Деякі автори [5] виділяють навіть бухгалтерський податковий облік. Опоненти, у свою чергу, стверджують, що, незважаючи на допоміжну функцію податкового обліку в системі управління суб'єктом господарювання, який забезпечує фіскальні інтереси держави, професійні бухгалтери більшу частину робочого часу витрачають саме на ведення цього виду обліку. До того ж, значущість податкового обліку для практики господарювання підтримується і чинною системою відповідальності й фінансових санкцій за виявлені податковими органами порушення. Таким чином, можна заперечувати існування податкового обліку з точки зору науки, проте неможливо ігнорувати його з точки зору

практики господарювання. На жаль, це призвело до того, що професійні бухгалтери схильні нехтувати потребами бухгалтерського обліку на користь податкового.

Насамперед слід зазначити, що нормативного визначення поняття податкового обліку немає. Він призначений для відображення інформації про зобов'язання підприємства з податків і зборів перед бюджетами різних рівнів та здійснення контролю за їх сплатою. Визначальним аспектом при цьому мало би бути, власне, не визначення сум податкових платежів, а податкове планування, що означає передбачення „податкових ефектів” від господарської діяльності та мінімізацію податкового тиску. У зв'язку з відсутністю легального визначення терміна „податковий облік”, на теоретичному рівні його можна визначити як процес збору, фіксації та обробки інформації, необхідної для правильного визначення (обчислення) податкових зобов'язань платника. *Податковий облік*, по суті своїй, є сукупністю правил визначення об'єкта оподаткування і розрахунку податку, що підлягає сплаті до бюджету. *Основне завдання* полягає саме у визначенні валових витрат і валових доходів підприємства, а тому на противагу підсистемам бухгалтерського обліку (фінансового та управлінського), використання подвійного запису у податковому обліку є непотрібним, оскільки він втрачає будь-яке значення. Відсутність загальновизнаної системи понять, власного предмету і об'єкту не дозволяє цей процес називати самостійним податковим обліком, а допускає вживання терміну „податкові розрахунки” в системі бухгалтерського обліку.

У ПК України [7] застосовуються поняття „податковий облік”, „правила податкового обліку”, але їх сутність не розкривається. Не визначені предмет, метод податного обліку, його методичні прийоми, інформаційне забезпечення. Наприклад, відповідно до п.п.14.1.266 ПК України касовий метод для цілей оподаткування визначається як метод податкового обліку, за яким дата виникнення податкових зобов'язань визначається як дата зарахування (отримання) коштів на банківський рахунок (у касу) платника податку або дата отримання інших видів компенсацій вартості поставлених (або тих, що підлягають поставці) ним товарів (послуг), а дата виникнення права на податковий кредит визначається як дата списання коштів з банківського рахунку (видачі з каси) платника податку або дата надання інших видів компенсацій вартості поставлених (або тих, що підлягають поставці) йому товарів (послуг). Поряд з цим, у п.п.14.1.180 ПК України зазначено, що „податковий агент щодо податку на доходи фізичних осіб – юридична особа ... зобов'язані ... вести податковий облік”. Але вся необхідна інформація щодо податку на доходи фізичних осіб накопичується в системі бухгалтерського обліку, а як вести податковий облік цього податку в ПК України й інших нормативних документах роз'яснень немає. Мабуть, більш вірно було б говорити про облік податків в системі бухгалтерського обліку, а не про податковий облік. Про відсутність податкового обліку як самостійного виду обліку свідчить і зміст п.2 ст.3 Закону України від 01.07.1999 р. «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [8], де зазначено, що податкова звітність (як власне статистична та інші види звітності) ґрунтується на даних бухгалтерського обліку. Тобто, як зазначає В.С. Лень, є облік податків, але немає такого виду обліку як податковий [6, 67].

У цьому аспекті потребує дослідження та вирішення на законодавчому рівні **проблема співвідношення та уніфікації бухгалтерського обліку й податкового**. ПК України зроблено крок до наближення бухгалтерського обліку і податкового, однак не розв'язано проблеми *(безумовно, позитивним моментом є скасування правила „першої події” при обрахунку податку на прибуток, однак заміна цієї „першої події” бухгалтерським методом нарахувань для податку на прибуток при збереженні „першої події” для податку на додану вартість є децю нелогічною, такою, що суперечить економіко-правовій сутності як бухгалтерського обліку, так і податкового)*. Окрім цього, окремими позитивними результатами на шляху до, так званої, гармонізації бухгалтерського та податкового обліку є також: відмова ПК України від особливих „податкових” понять на користь термінології, що використовується в бухгалтерському обліку; відмова від особливого розрахунку амортизації з використанням податкового методу на користь існуючих у бухгалтерському обліку п'яти методів нарахування амортизації; вимога використовувати при розрахунку оподаткованого прибутку первинні документи і зведені регістри бухгалтерського обліку.

В економіко-правовій науці можна виділити *дві концепції співіснування систем бухгалтерського та податкового обліку*: континентальна та англо-американська.

Континентальна концепція взаємозв'язку бухгалтерського обліку та оподаткування виникла в ХІХ ст. У Пруссії, де було введено правило: сума балансового прибутку повинна дорівнювати сумі прибутку до оподаткування. У державах з континентальною моделлю побудови взаємозв'язків бухгалтерського та податкового обліку (Німеччина, Італія, Швейцарія, Швеція, Бельгія, Франція та ін.) система бухгалтерського обліку формується та функціонує під сильною та безпосередньою дією оподаткування. Для цих держав характерним є законодавче регулювання обліку; тісний взаємозв'язок підприємств з банками, які є основними постачальниками капіталу; орієнтація обліку на державні потреби оподаткування та макроекономічного регулювання; консерватизм облікової практики. Облікова практика цих держав сформована під впливом пріоритетності інтересів держави і тому спрямована, перш за все, на задоволення вимог уряду щодо питань оподаткування (щоправда, ступінь підпорядкованості системи оподаткування нормам бухгалтерського обліку у цих державах різняться). *Англо-американська концепція* співіснування систем бухгалтерського обліку та оподаткування виникла у Великобританії. Її найважливіший принцип базується на тому, що балансовий прибуток принципово відрізняється від прибутку, розрахованого з метою оподаткування. Відмінність у розумінні бухгалтерського та оподаткованого прибутку викликана орієнтацією бухгалтерської звітності на інтереси широкого кола інвесторів, що обумовлено високо розвинутим ринком цінних паперів, а також відсутністю законодавчого регулювання обліку (правила ведення та складання фінансової звітності регламентуються стандартами, які розробляються професійними організаціями бухгалтерів). Таким чином, англо-американська модель передбачає паралельне існування бухгалтерського та податкового обліку. Ведення двох систем переслідуює виконання різних завдань, поставлених перед ними. З огляду на викладене, незрозумілою та нелогічною видається тенденція поступу України до англо-американської концепції, замість історично зумовленої на вітчизняних теренах континентальної.

В Україні, щоправда, формування податкового обліку мало свою специфіку, пов'язану з переходом від командно-адміністративної економічної системи до ринкової. Якщо ж говорити точніше, то в 90-х рр. ХХ ст. в Україні спостерігалось не стільки виділення податкового обліку з бухгалтерського, скільки перетворення вітчизняного бухгалтерського обліку на податковий. До 1997 р. у вітчизняному податковому законодавстві не було потреби у податковому обліку, оскільки діючий рівень як оподаткування, так і системи бухгалтерського обліку повністю надавали змогу виконувати покладені на них завдання. До завдань податкового обліку первинно, відповідно до Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств” [9], було віднесено лише порядок обчислення податку на прибуток. У подальшому до сфери податкового обліку було віднесено відображення податку на додану вартість, акцизного збору, місцевих податків і обов'язкових платежів різних рівнів. На сьогоднішній день і досі залишається невирішеними питання: чи потрібен податковий облік взагалі? Чи слід примушувати кожного суб'єкта господарювання та його бухгалтерських працівників вести три бухгалтерії, ускладнюючи їм роботу? Адже на практиці це призвело до того, що на підприємстві бухгалтерський облік, крім податкових розрахунків, належним чином не ведеться. Для вітчизняної практики господарювання, а також оподаткування суб'єктів господарської діяльності, характерна різноманітність видів і ставок податків, складність обчислення податкових позицій, у результаті чого значно зріс обсяг облікової роботи бухгалтерських служб щодо розрахунків податків і платежів. Це призвело до виникнення терміну „податковий облік”. На сторінках вітчизняних наукових і практичних видань із бухгалтерського обліку визначення податкового обліку як системи не знайшло підтвердження, а на практиці до його змісту входить вся сукупність облікової роботи щодо розрахунків з бюджетом. Крім цього, необхідність вести, як мінімум бухгалтерський, до складу якого входять фінансовий та внутрішньогосподарський (управлінський), а також податковий облік, створює безліч проблем організаційного, технічного, методологічного та правового характеру. Так, за даними Світового банку, Україна входить у десятку країн з найбільш складними умовами розрахунку і сплати податків і займає 181 місце з 183 країн, що потрапили до рейтингу. На 182 місці – Центральноафриканська республіка, а на 183 місці – Беларусь. При цьому Україна має найбільшу кількість податків та обов'язкових зборів (платежів) на рік – 135, займаючи в цьому рейтингу останнє місце. На розрахунок та сплату податків вітчизняні господарюючі суб'єкти витрачають 657 годин на рік [10].

Сьогодні маємо ситуацію, при якій *бухгалтерський облік будується за патримоніальною диграфічною системою, а податковий – за камеральною. Патримоніальна система* орієнтована на облік наявності та руху майна, доходів і витрат: сприймається як наслідок цього руху. *Камеральна система* орієнтована на облік грошових потоків, доходів та витрат, стану і руху майна: розглядається як наслідок виконання бюджету, причому в камеральній бухгалтерії реєстрації підлягають не лише витрати і доходи, а й виникнення прав на їх здійснення або отримання.

Основною причиною виділення в окрему підсистему податкового обліку вчені переважно називають різне спрямування інформації, пристосованої до користувачів: одну – для потреб інвесторів, які приймають рішення про вкладення коштів та/або майна в підприємства; іншу – для податкових органів, на думку яких, визначений саме за їх правилами прибуток, що підлягає оподаткуванню, є найточнішим та найправильнішим. Таким чином, виходить ззовні цілісна система, що слугує одночасно протилежним цілям різних суб'єктів і залишається цілісною завдяки не внутрішній єдності, а зовнішнім факторам (нормативним приписам). У той же час, при відсутності ефективного власника як головного споживача фінансово-господарської інформації повне відокремлення бухгалтерського обліку від податкового матиме серйозні негативні наслідки для першого. У вітчизняній господарській системі (за винятком хіба що банківської сфери та органів статистики) поки що практично незадіяною залишається бухгалтерська інформація при прийнятті економічних рішень. Ні інвестори, ні кредитори, ні профспілкові органи не відчувають реальної необхідності в проведенні детального фінансового аналізу діяльності підприємства, не бачать сфер застосування результатів цього аналізу і вигод, які можна отримати з його допомогою. У зарубіжній практиці господарювання за рівнем використання даних бухгалтерського обліку для формування показників про зобов'язання підприємства перед бюджетом виділяють три його види: 1) бухгалтерський податковий облік, показники якого формуються за даними бухгалтерського обліку; 2) змішаний податковий облік, показники якого формуються за даними бухгалтерського обліку, але з метою оподаткування застосовуються окремі методи; 3) відокремлений податковий облік, показники якого формуються без участі даних бухгалтерського обліку. В Україні ж вихідна інформація про стан зобов'язань перед бюджетами формується за даними бухгалтерського обліку. Саме системою бухгалтерського обліку акумулюється й узагальнюється інформація про нарахування та сплату податків до бюджетів різних рівнів, позабюджетних фондів, місцевих податків і зборів, яка подається до органів державної податкової служби у вигляді податкової звітності.

Бухгалтерський та податковий облік на сьогодні, як вже зазначалось, мають *різні завдання. Завдання бухгалтерського обліку* – забезпечити формування повної та достовірної інформації про діяльність підприємства та його майновий стан для контролю за доцільністю господарських операцій, використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, а також виявленням внутрішньогосподарських резервів забезпечення фінансової стійкості підприємства. *Завдання податкового обліку* – забезпечити формування повної та достовірної інформації з метою оподаткування господарських операцій та контролю за правильністю розрахунку, повнотою та своєчасністю сплати податків у бюджет. Отже, *бухгалтерський облік* має на меті надання достовірної інформації про фінансовий стан суб'єкта господарювання як для внутрішнього (управлінський облік), так і для зовнішнього (фінансовий облік) користувача (наприклад, потенційного інвестора), натомість *податковий облік* виконує фіскальні та регуляторні функції. Тому певні розбіжності між зазначеними системами обліку будуть існувати завжди. Поряд з цим *бухгалтерський облік* – це упорядкована система реєстрів, із затвердженим планом рахунків, своєю аналітикою, завдяки чому досягається досить високий ступінь об'єктивності фінансових показників [12]. На сьогодні бухгалтерський облік в Україні базується на П(С)БО, які відповідають у цілому вимогам МСБО і в найбільшій мірі інтегровані до системи обліку ЄС. Це надзвичайно важливий аспект у світлі обраного Україною напрямку розвитку економіки – європейського вибору розвитку інвестиційної моделі економіки. Тому, незалежно від призначення двох систем обліку – податкового та бухгалтерського, завжди існує необхідність співставності двох систем і виявлення причин розбіжностей, якщо показники однієї системи різко відрізняються від показників іншої [11, 21-22]. У зв'язку з цим виникає необхідність спрощення податкового обліку, максимального наближення його показників до системи бухгалтерського обліку, що є надзвичайно важливим моментом щодо підвищення контрольованості господарських операцій та попередження ухилень від оподаткування з боку

суб'єктів господарювання. Система подвійного обліку (а точніше потрійного, якщо врахувати поділ бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський) є обтяжливою для суб'єктів господарювання (як, відповідно, платників податків) і завищує собівартість (виготовленої продукції, виконуваних робіт, надаваних послуг), є складною в адмініструванні податкових надходжень, перешкоджає в питаннях прогнозування доходної частини бюджету, оскільки плани економічного розвитку країни (її економіки в цілому) використовують статистичні дані і не можуть використовувати податкову звітність як таку, що надає звітність неповного кола господарюючих суб'єктів, а лише платників податків.

Прикрим фактом є те, що, у зв'язку існуванням податного обліку, у реальній практиці господарювання бухгалтерський облік є переважно забутих та занедбаним, не ведеться так, як це мало б бути згідно з вимогами чинного господарського та/або бухгалтерського законодавства. Бухгалтерський облік в Україні не виконує свого основного завдання та функціонального призначення, оскільки майже повністю заміщається податковим. Річ у тім, що відсутній контроль за веденням бухгалтерського обліку вітчизняними суб'єктами господарювання з боку державних інституцій. Більшість суб'єктів господарювання веде в основному податковий облік, оскільки за помилки, допущені у ньому, передбачена неабияка відповідальність. Що ж стосується бухгалтерського обліку, то він часто ведеться формально, а фінансова звітність складається з порушеннями встановлених правил, оскільки відповідальності за її достовірність практично немає. Органи державної податкової служби „маніпулюють” своїми вимогами і правилами, серед яких найбільш відомими є амортизація і витрати майбутніх періодів. Податковий (фіскальний) облік зовсім не цікавий суб'єктам господарювання як користувачам, і вони б його не вели, якби податкове законодавство, зокрема ПК України, не зобов'язувало їх це робити під загрозою застосування штрафних санкцій та/або інших форм відповідальності (господарсько-правової, адміністративної, кримінальної тощо). Більше того, він спричиняє додаткові витрати, що не можуть бути компенсованими будь-яким доходом. У такому обліку зацікавлена тільки держава, в особі органів державної податкової служби, причому вони є єдиним користувачем інформації, що надається фіскальним обліком. Найточніший облік, як відомо, там, де найвибагливіший користувач. В Україні такий користувач представлений в особі державної податкової служби. Кожен бухгалтер знає про відповідальність та можливі наслідки допущених помилок, а тому і приділяє особливу увагу саме веденню податного обліку. Податковий облік, так би мовити, „вийшов” за межі системи бухгалтерського обліку (зокрема, у частині податків на прибуток, на додану вартість тощо), „не вписується” в неї, а тому і отримав власну назву. Ще з часів прийняття законів про податок на додану вартість та оподаткування прибутку (попередників нинішнього ПК України) триває дискусія про місце податного обліку, оскільки немає однозначної відповіді на питання, – він перебуває в системі бухгалтерського обліку чи поза нею. За винятком податкових органів, потенційні користувачі (інвестори, контрагенти тощо) не проявляють до неї належного інтересу, а тому не перетворилися на реальних зацікавлених користувачів. В той же час, поділ обліку суб'єкта господарювання на підсистеми є досить умовним, оскільки фінансовий, управлінський (бухгалтерський облік), як і податковий облік, в переважній більшості випадків ведуться на підприємствах єдиним структурним підрозділом – бухгалтерією, на підставі одних і тих же первинних документів.

У період фінансової та економічної кризи значення бухгалтерської інформації не тільки не зменшується, а навпаки, зростає. Як правильно зазначають І. Белоусова, С. Голов, без якісної облікової інформації неможливо визначити шляхи скорочення витрат і прийняти правильні управлінські рішення як на рівні окремого суб'єкта господарювання, так і на рівні держави [13]. Забезпечити наявність такої інформації в умовах чинного Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” дуже важко, оскільки майже відсутній контроль за веденням бухгалтерського обліку вітчизняними господарюючими суб'єктами з боку державних інституцій. Більшість підприємств веде в основному податковий облік, оскільки за помилки, допущені за його наслідками, передбачена жорстка відповідальність. Стосовно ж бухгалтерського обліку, то він часто ведеться лише формально, а фінансова звітність складається з порушеннями встановлених правил, оскільки відповідальності за її достовірність не передбачено чинним законодавством. Таким чином, паралельне існування бухгалтерського та податкового обліку з домінуванням останнього, відсутність зовнішніх стимулів щодо ведення на належному рівні, відповідно до нормативних вимог якісного обліку, і, як наслідок,

низький рівень бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, створюють проблеми як на мікроекономічному рівні (відсутня надійна інформаційна база для прийняття обґрунтованих управлінських рішень), так і на макроекономічному (немає достовірної картини загального стану економіки, відсутня надійна база для загальнодержавного планування).

Необхідність зближення (уніфікації) бухгалтерського обліку та податкового набуває державної ваги. У сучасних умовах господарювання, на наш погляд, відсутні об'єктивні передумови для існування окремої підсистеми господарського обліку – так званого, „податкового” обліку, оскільки податкові розрахунки є технічним прийомом бухгалтерського обліку, який призначений для обчислення податкового зобов'язання щодо податків (зборів), належного до сплати в бюджет, за даними бухгалтерського обліку, а також для формування податкової звітності. У кожному разі є також підстави для висновку, що фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку (свідченням цьому є також і положення ч.3 ст.3 Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”). А останній, незважаючи ні на що, необхідно, на нашу думку, розглядати саме як єдину інформаційну систему, що використовується для всіх функцій і завдань управління сферою господарювання. Лише єдина система бухгалтерського обліку дає змогу в своїх межах організувати оперативний облік, слугує базою для визначення макроекономічних показників, має майбутнє. Єдина система обліку – гарант довіри суспільства до обліку та звітності. Вона, в першу чергу, повинна забезпечувати інформацією процес управління з метою ефективного використання ресурсів та збереження власності. На підставі показників, що формуються в системі бухгалтерського обліку, повинні визначатися і показними звітів для різних користувачів. У такому випадку забезпечується економія праці при реєстрації інформації та її підготовки для різних цілей. Неправильно і недоцільно, до того ж і дорого, організувати в межах одного суб'єкта господарювання декілька облікових систем. А тому, вважаємо, говорити про окремі самостійні системи (фінансовий, управлінський та податковий обліки) з властивий кожній системі обов'язковими елементами (свої об'єкти, оцінка, порядок визнання й класифікація, свої документи, реєстри та форми звітності) не можна. Є, хіба що, підсистеми єдиного бухгалтерського обліку, що націлений на забезпечення процесу управління шляхом надання відповідної інформації, на збереження власності через суцільну реєстрацію всіх операцій, що мають вплив на стан майна та джерел його утворення, на визначення тих агрегованих фінансових показників, що цікавлять реальних та потенційних інвесторів та кредиторів. На основі бухгалтерського обліку формується бухгалтерська звітність, призначена для внутрішніх (управлінська звітність) або зовнішніх (фінансова, податкова) користувачів.

ЛІТЕРАТУРА

1. Загородній А.Г. Фінансовий словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Т.С. Смовженко; [З-те вид., випр. і доп.]. – К.: Тов-во «Знання», КОО, 2000. – 608 с.
2. Сердюк В. М. Податковий облік: навч. посібник / В.М. Сердюк. – К.: ЦУЛ, 2005. – 312 с.
3. Мінаєва О.М. Правове регулювання податкового обліку в Україні / О.М. Мінаєва // Науковий вісник національної академії ДПС України. – 2004. – № 25. – С. 241–246.
4. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку / В.Г. Швець. – К.: Знання, 2006. – 525 с.
5. Бухгалтерський податковий облік: навч. посібник / [за ред. Ф.Ф. Бутинця, С.Л. Берези]. – Житомир: ЖІТІ, 2004. – 384 с.
6. Лень В.С. Господарський облік: дефініція та зміст / В.С. Лень // Чернігівський науковий часопис. Серія 1. Економіка і управління. – 2011. – № 1. – С. 62–68.
7. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 року / Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–14, № 15–16, № 17, Ст. 112.
8. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 року / Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 40. – Ст. 365.
9. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 28 грудня 1994 року / Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 4. – Ст. 28 (закон втратив чинність з

01 квітня 2011 року відповідно до прикінцевих положень Податкового кодексу України від 2 грудня 2010 року, окрім п. 1.20. ст. 1 цього Закону, який діє до 01 січня 2013 року).

10. Кравченко О.В. Гармонізація податкового та бухгалтерського обліку в контексті забезпечення ефективності діяльності суб'єктів господарювання / О.В. Кравченко, Ю.Б. Слободяник, Ю.М. Тимошенко // Міжнародна наукова Internet-конференція [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/reports/doing-business/doing-business-2011.2>.
11. Адамик О. Податок на прибуток: конфлікт норм податкового законодавства із положеннями бухгалтерського обліку / О. Адамик // Економіка. Фінанси. Право. – 2002. – № 4. – С. 21–22.
12. Щодо бухгалтерського та податкового обліку: лист Міністерства фінансів України від 25 липня 2002 року // Комп'ютерна правова система “Нормативні акти України”: база даних ЗАТ «Інформтехнологія» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nau.kiev.ua>.
13. Белоусова І. Ефективні антикризові заходи потребують сильної і сучасної бухгалтерської професії / І. Белоусова, С. Голов // Голос України. – 2009. – 19 березня. – № 49 (45-49).