

**В.Ф. Максимова, О.В. Артюх**

**ВЗАЄМОЗВ'ЯЗОК ОБЛІКОВИХ ПІДСИСТЕМ:  
МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ**

Монографія

Одеса – 2012

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ, МОЛОДІ ТА СПОРТУ УКРАЇНИ  
ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

**В.Ф. Максимова, О.В. Артюх**

**ВЗАЄМОЗВ'ЯЗОК ОБЛІКОВИХ ПІДСИСТЕМ:  
МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ**

Монографія

Одеса – 2012

УДК 005: 657

*Рекомендовано до друку вченою радою Одеського національного економічного університету (протокол № 9 від 26.06. 2012 р.)*

**Рецензенти:**

**Крамаровський Л.М.**, доктор економічних наук, професор

**Янковий О.Г.**, доктор економічних наук, професор

**Волкова Н.А.**, кандидат економічних наук, доцент

**Максімова В.Ф., Артюх О.В.**

**Взаємозв'язок облікових підсистем: методологічний аспект:**

Монографія – Одеса: ОНЕУ, 2012. – 187 с. – умовн. друк. арк. 7,6.

У монографії висвітлено результати дослідження сучасного стану та напрямків подальшого розвитку бухгалтерського та податкового обліку в Україні у контексті їх адекватного співіснування як гармонійної облікової цілісності.

Надано пропозиції щодо вирішення питань формування єдиної методології ведення бухгалтерського та податкового обліку, наголошено на необхідності створення уніфікованого алгоритму визначення достовірного прибутку за результатами фінансово-господарської діяльності вітчизняних підприємств. Визначено основні принципи оптимізації методичного забезпечення облікових підсистем з метою їх інформаційно-функціональної цілісності. Запропоновано організаційно-методичне забезпечення формування методологічно цілісної системи обліку.

Монографія призначена для науковців, викладачів, аспірантів, докторантів, студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів, керівників, фінансових аналітиків, бухгалтерів та аудиторів.

УДК 005:657

## ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ.....	4
ВСТУП.....	5
РОЗДІЛ 1. ГАРМОНІЗАЦІЯ ОБЛІКОВИХ ПІДСИСТЕМ: СУЧАСНА ПРОБЛЕМАТИКА .....	7
1.1 Аналіз концептуальних засад бухгалтерського та податкового обліку в Україні.....	7
1.1.1 Проблеми гармонізації обліку в наукових дослідженнях..	7
1.1.2 Порівняльний аналіз дефініцій понятійного апарату облікових підсистем.....	14
1.2 Передумови оптимального розвитку бухгалтерського обліку.....	21
1.2.1 Застосування П(С)БО у відповідності до МСБО: практичний аспект.....	21
1.2.2 Сучасний бухгалтерський облік: проблематика його ведення.....	28
1.2.3 Передумови оптимізації бухгалтерського обліку.....	35
1.3 Сучасний стан податкового обліку : мотивація його удосконалення.....	38
Висновки до розділу 1.....	46
РОЗДІЛ 2. МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ГАРМОНІЗАЦІЇ ОБЛІКОВИХ ПІДСИСТЕМ.....	48
2.1 Цільове спрямування функціональної інтеграції облікових підсистем.....	47
2.2 Об'єктна цілісність бухгалтерського та податкового обліку.....	63
2.3 Алгоритм визначення достовірного прибутку: пошук адекватного підходу .....	75
Висновки до розділу 2.....	87
РОЗДІЛ 3. МЕТОДИЧНА УЗГОДЖЕНІСТЬ ОБЛІКОВИХ ПІДСИСТЕМ: ШЛЯХИ ВИРІШЕННЯ.....	89
3.1 Уніфікація облікової моделі доходів у підсистемах обліку.....	89
3.2 Методична трансформація облікової моделі витрат.....	108
3.3 Удосконалення обліку основних засобів та амортизації в облікових підсистемах.....	128
3.4 Організація методологічно цілісної системи обліку.....	145
Висновки до розділу 3.....	157
ВИСНОВКИ.....	159
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ .....	161

## ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

Дт	– Дебет (рахунку)
ЗУ	– Закон України
Кт	– Кредит (рахунку)
МНМА	Малоцінні необоротні матеріальні активи
МСБО	– Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку
МСФЗ	– Міжнародний стандарт фінансової звітності
МШП	Малоцінні та швидкозношувані предмети
МФУ	– Міністерство фінансів України
П(С)БО	– Положення (стандарт) бухгалтерського обліку

## ВСТУП

Сучасний стан економічного розвитку країни характеризується динамічними процесами реформування вітчизняної системи обліку. На особливу увагу користувачів облікової інформації заслуговує проблематика прийняття управлінських рішень на основі фінансової звітності, показники якої не відповідають якісним характеристикам вітчизняного обліку – не відбивають об'єктивний фінансовий стан, результати діяльності та іншу інформацію про господарську діяльність підприємства. Тому на даному етапі виникає нагальна потреба у науковому переосмисленні сучасного стану вітчизняної облікової системи у напрямку вирішення проблем удосконалення методологічного підґрунтя її підсистем – бухгалтерського і податкового обліку, пошуку оптимальних підходів щодо їх адекватного співіснування у гармонійній системній цілісності.

Дослідження окресленого кола проблемних питань є особливо актуальним і важливим в умовах прийняття Податкового кодексу України, оскільки саме створення облікової цілісності, що здатна задовольняти інтереси різних груп користувачів облікової інформації, розглядається зараз як основний напрямок удосконалення обліку в Україні.

Окремої актуальності набуває і проблема вирішення єдиних методологічних засад щодо визначення фінансових результатів діяльності вітчизняних підприємств у підсистемах обліку. Загальновідомо, що діяльність будь-якого підприємства, починаючи з моменту його реєстрації, пов'язана з отриманням доходів, здійсненням витрат, визначенням достовірного прибутку, крізь призму яких проявляється вся економіка підприємства. Запропоновані в монографії шляхи удосконалення методологічних засад обліку в частині формування податку на прибуток забезпечуватиме дотримання основних принципів прибуткового оподаткування в умовах ринкової економіки та оптимізації обліку в системній цілісності.

Єдині концептуальні підходи щодо трансформації сучасного стану бухгалтерського і податкового обліку у напрямку їх адекватного співіснування за умови узгодження усіх організаційно-структурних і функціональних складових облікової системи дають змогу створити єдино об'єктивне обліково-інформаційне підґрунтя для ефективного управління підприємством і забезпечити достовірною фінансовою інформацією зовнішніх та внутрішніх користувачів.

Реалізація запропонованих у монографії заходів сприятиме створенню єдиної цілісної системи обліку, як гнучкої, багатofункціональної системи, орієнтованої на задоволення специфічних інформаційних потреб усіх користувачів, що забезпечить ефективність бізнесу суб'єктів господарювання та економіки України в цілому.

Основні положення наукових досліджень з питань гармонізації обліку в Україні, які викладені у даній монографії, на наш погляд, дадуть можливість студентам, аспірантам, викладачам, фахівцям облікової галузі ознайомитися з сучасними досягненнями науковців у вирішенні окресленої проблематики.

Можна очікувати використання наведених у монографії пропозицій у подальших наукових дослідженнях за вказаною тематикою, що в цілому призведе до підвищення ефективності процесу гармонізації обліку в Україні.

# РОЗДІЛ 1

## ГАРМОНІЗАЦІЯ ОБЛІКОВИХ ПІДСИСТЕМ: СУЧАСНА ПРОБЛЕМАТИКА

### **1.1. Аналіз концептуальних засад бухгалтерського та податкового обліку в Україні**

#### ***1.1.1 Проблеми гармонізації обліку в наукових дослідженнях***

Гармонізація економічних процесів та відносин у зв'язку з загальносвітовою тенденцією тіснішої взаємодії економік окремих країн вимагає нового ставлення до вітчизняної системи обліку. Тому на перший план висувається проблема гармонізації системи обліку у напрямку наближення облікових підсистем у єдину органічну цілісність. Актуальним аспектом дослідження при вирішенні цієї проблеми є питання співіснування облікових підсистем у системі обліку.

На сучасному етапі для вітчизняного обліку характерним є паралельне співіснування бухгалтерського і податкового обліку, де податковий облік є самостійною підсистемою, яка підкоряється фіскальній логіці та використовує власні методи.

Нові правила податкового законодавства, які внесені Податковим кодексом України, позитивно вплинули на процес наближення облікових підсистем, але не усунули проблеми їх гармонійного співіснування.

Впровадження стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності тільки посилило незалежність між обліковими підсистемами. При цьому, широке використання МСБО позначило конфлікт бухгалтерського і податкового обліку, оскільки вимоги МСБО не допускають компромісів з оподаткуванням, тобто з державою в особі податкових органів.

Питання характеру взаємодії бухгалтерського і податкового обліку в різних країнах не могло не викликати пильної уваги. У ряді робіт зарубіжних вчених [243, 244, 245, 37] при класифікації країн за моделями обліку і звітності



використовується ознака взаємозв'язку бухгалтерського і податкового обліку, в основі якої лежить міра відповідності і взаємного впливу правил формування бухгалтерської звітності та правил оподаткування.

Серед країн, що мають високий взаємозв'язок між податковим і бухгалтерським обліком можна виділити такі країни, як Німеччина, Франція, Іспанія, Греція, Японія, Бельгія, Італія та інші. До країн, що мають незалежні підсистеми обліку можна віднести Великобританію, США, Нідерланди, Канаду, Австралію, Нову Зеландію. При цьому спостерігаються проміжні позиції: умовно високий взаємозв'язок та умовна незалежність облікових підсистем.

Аналіз існуючих в різних країнах підходів до взаємозв'язку між підсистемами обліку проводився і низкою провідних вітчизняних вчених [51, 88, 154, 195, 69, 30, 156, 40, 131, 54], однак єдиної концепції у вирішенні питання гармонізації обліку на сучасному етапі не запропоновано.

Концепція паралельного співіснування облікових підсистем вважається пріоритетною окремими дослідниками [54, 45], оскільки, на їх думку, передбачає забезпечення користувачів звітності інформацією незалежно від податкових правил.

Концепція наближення облікових підсистем, за результатами дослідження інших науковців [170, 131, 24, 195, 154], має вагомі переваги, оскільки передбачає:

- єдиний підхід до визначення елементів облікового апарату;
- економічність (уніфікація ведення облікових підсистем зменшує витрати робочого часу, кількість фахівців);
- відносну простоту ведення обліку;
- збільшення рівня прозорості та якості зовнішнього і внутрішнього аудиту.

Для розв'язування питання співіснування облікових підсистем у системі обліку доцільним є вирішення питань щодо:

- визначення статусу облікових підсистем, їх ієрархії у системі обліку;

- визначення доцільності паралельного існування показників облікового та оподаткованого прибутку.

Для розв'язування першого блоку завдань доцільно проаналізувати ставлення науковців і практиків – прихильників концепції наближення облікових підсистем.

Так, відомі зарубіжні економісти Хегарті Д., Гелен Ф., Баррос А. [226, с.19] вважають, що чим тіснішим є взаємозв'язок облікових підсистем, тим важливіша високоякісна фінансова звітність для визначення впливу розміру податків на прибуток компанії. У зв'язку з цим на перший план виходить проблема оптимізації співвідношення інтересів користувачів фінансової звітності і фіскальних інтересів держави.

На думку окремих фахівців [88, с.5-11] облікова система повинна відповідати реаліям світового ринку, а держава зобов'язана виходити з пріоритету бухгалтерських правил зі збереженням традиційної незалежності нормативно-методичної бази бухгалтерського обліку від податкового законодавства.

Автор має рацію, підкреслюючи, що сучасний податковий облік ускладнює облікову систему, а метод числення оподаткованого прибутку не дає змоги оцінити вплив окремих елементів і статей витрат на величину відхилень прибутку оподаткування від облікового та встановити взаємозв'язок цих показників, а. отже, і прогнозувати результати діяльності організації. Тому методика податкових розрахунків і їх документальне оформлення в цілому повинні базуватися на основі класичного бухгалтерського обліку. Така пропозиція є слушною, однак її практичне втілення можливе у контексті уніфікації облікових підсистем, що передбачає застосування єдиного методичного підходу щодо визнання та оцінки облікових показників з урахуванням спадкоємності позитивних досягнень як в бухгалтерському, так і в податковому обліку.

Протилежну думку висловлюють вчені, котрі взагалі негативно ставляться до існування податкового обліку, вважаючи, що «створення

податкової служби нанесло величезної шкоди розвитку економіки України через:

- залучення надмірної чисельності працездатного населення;
- штучне стримування ділової активності бізнесу внаслідок надмірного витрачання робочого часу персоналу на пояснення справ під час різних перевірок податковими службами;
- психологічний тиск на бізнес, народження страху та невпевненості щодо захисту від насилля з боку «псів царевих», «опричників», як діяли і до цього часу діють поза законом, творячи свавілля в угоду владним структурам (примушування здійснювати відрахування на виборчі кампанії, сумнівні фонди тощо);
- поганий менеджмент податкової служби («махровий» бюрократизм, невміння розробити зрозумілі для «малого» українця інструкції з взаємовідносин бізнесу і податкової системи, тлумачення законів на користь держави, маніпулювання і зловживання службовим становищем та інші негативні риси) підірвав і справедливості, рівень довіри до держави, що породило «тіньовий бізнес»;
- нераціональне використання бюджету робочого часу бухгалтерів на непотрібний «податковий» облік, що вимагає до 25% зусиль персоналу на його ведення, але інформативність і користь від якого близька до нуля» [195, с.75].

В окремих наукових дослідженнях вітчизняні дослідники роблять висновок про відсутність усілякого сенсу в існуванні податкового обліку, посилаючись на те, що у системі фінансового обліку є всі необхідні дані для визначення суми податків на основі реального прибутку, відображеного в балансі [194; 154, с.90].

Інші вчені вважають, що існуюча система бухгалтерського обліку не забезпечує формування інформаційної бази для складання усіх видів звітності, зокрема, податкової [50, с.356-359]. Таке твердження, на нашу думку, має сенс у контексті нових правил Податкового кодексу України.

Так, відповідно до пп. 14.1.171 п.14.1 ст. 14 Податкового кодексу України у податкового обліку використовується податкова інформація у значенні, наведеному у Законі України «Про інформацію» за № 2657-XII від 02.10.92р., на підставі якого фахівці податкового обліку мають можливість одержати інформацію більш широкого спектру.

Можна погодитися з висловлюваннями щодо наявності негативних тенденцій у роботі органів вітчизняної податкової служби [195, с.74-75], проте потрібно відзначити, що податковий облік, тобто облік, який фіксує основні елементи числення податків (об'єкт, базу, пільги, ставки), є об'єктивною економічною реальністю, що існує в особливому нормативно-правовому просторі.

Джерелом інформаційного забезпечення для податкового обліку може стати система фінансового обліку лише за умови інтеграції підсистем по всіх напрямках (законодавча база, методологія, методика ведення облікових підсистем).

При вирішенні проблеми наближення облікових підсистем, вважаємо за необхідне враховувати величезний досвід провідних фахівців в області оподаткування, їх пропозиції щодо удосконалення законодавчої бази, методики ведення бухгалтерського і податкового обліку з метою ліквідації тіньових схем господарювання і оптимізації результатів фінансово-господарської діяльності суб'єктів бізнесу.

Подібну позицію займають також вчені [131, с.139-141], в роботах яких йдеться про необхідність досягнення адекватності практик ведення бухгалтерського та податкового обліку для формування економічних показників результативності фінансово-господарської діяльності суб'єктів підприємництва за єдиним розрахунковим алгоритмом, що забезпечить інформаційну прозорість для всіх користувачів обліку.

Ставлення окремих науковців до податкового обліку як до тимчасового явища вважається хибною. Такої ж точки зору дотримується академік Дем'яненко М.Я., який зазначає, що податковий облік – це не надумана

(штучно) дефініція, а об'єктивна економічна категорія, яка передбачає певні сторони податкових відносин, які не може вирішити бухгалтерський облік через відмінності в понятійному апараті щодо дефініцій: витрати, доходи, прибуток, амортизація тощо [69].

Такі провідні вчені, як Бутинець Ф.Ф. і Шатило Н.В. [30], Мурашко В.М. і Мурашко О.В. [156], Вишневський В.П. [40] вважають податковий облік як складову фінансового обліку (його підсистему), на думку М.Т. Білухи - податковий облік не існує автономно як окремий вид обліку, а є складовою частиною інтегрованої системи господарського обліку [24, с.18].

Академік АЕНУ Ткаченко Н.М. пропонує ліквідувати подвійну систему фінансової звітності (як сьогодні в Україні – бухгалтерський і податковий облік) [219, с.51-53].

Пархоменко В.М. вказує на необхідність взаємодії систем бухгалтерського обліку та оподаткування [170, с.4].

Аналізуючи проблеми сучасної теорії і практики бухгалтерського обліку та звітності в умовах інтеграції України у світове співтовариство можна спостерігати взагалі зниження ролі бухгалтерського обліку у зв'язку з відсутністю стимулюючих важелів його ведення.

Питання співіснування підсистем обліку досліджувалися і групою російських вчених [37], які підтвердили проблему дисгармонії в розвитку видів обліку та, проаналізувавши напрями вирішення цієї проблеми в Росії, дійшли висновку про необхідність зближення правил ведення податкового і бухгалтерського обліку, відзначивши при цьому, що політика уніфікації повинна проводитися послідовно, з врахуванням об'єктивних економічних чинників. При цьому актуальними залишаються проблеми і суб'єктивного характеру, одна із яких – це трансформація свідомості бухгалтерського співтовариства у напрямку глибокого розуміння суті формування і розкриття даних фінансової звітності.

Безумовно, мають рацію дослідники, котрі стверджують, що основними користувачами бухгалтерської звітності, як і раніше, є податкові органи,

внаслідок чого бухгалтерська звітність має фіскальну направленість, а це негативно впливає на достовірність і нейтральність показників, що містяться в ній [37, с.35].

З цією тезою російських колег погоджуються і відомі вітчизняні вчені Петрук О.М. [171] та Голов С.Ф., який взагалі назвав українську систему бухгалтерського обліку після 01.07.97 року податково-бухгалтерським сурогатом [48, с.238, с.123, с.274]. Не обминають це питання й інші фахівці з обліку. Так, Захарченко В.І. констатує, що у зв'язку з активними втручаннями податкових органів у вигляді різного роду інструктивних документів і офіційних роз'яснень не лише в процес регулювання податкового законодавства, але і в процес регулювання бухгалтерського обліку, була порушена загальна цільова установка бухгалтерського обліку, неадекватно стало тлумачитись його призначення. У підсумку дезорганізовано процес регулювання обліку, простежується негативна тенденція розвитку культури бізнесу і аудиторської справи в Україні [88].

Дослідження вказаних вчених є цінними і, безперечно, важливими для розвитку національного обліку, однак у цілому роботи цих авторів носять дискусійний характер, що не забезпечує чіткого визначення шляхів подальшого їх розвитку

У зв'язку з відсутністю єдиного наукового підходу щодо гармонізації системи обліку на сучасному етапі дискусійними залишаються питання:

- статусу податкового обліку;
- формального підходу до ведення бухгалтерського обліку;
- підпорядкованості облікових підсистем ;
- формування достовірної фінансової інформації користувачам у контексті доцільності паралельного існування показників облікового та оподаткованого прибутку в облікових підсистемах.

Аналіз наукового надбання попередників і реалії практики дають змогу констатувати, що:

1. сучасна облікова система будь-якого підприємства потребує перебудови у напрямку гармонізації інформаційно-функціональних властивостей її підсистем;

2. бухгалтерський і податковий облік, як облікові підсистеми, є автономними економічними категоріями, створеними для задоволення інформаційних потреб користувачів. Кожній із облікових підсистем притаманні власні понятійні категорії, відмінності в яких створюють різне ставлення до об'єктів обліку – витрат, доходів, амортизації тощо, та формують показники прибутку, які відрізняються від достовірного прибутку діяльності суб'єкта господарювання, що є негативним явищем обліку і не може задовольняти потреби користувачів.

3. Підсилюється навантаження зовнішніх користувачів на стан і розвиток обліку на промислових підприємствах. Так, сучасний податковий облік має чітко виражену фіскальну направленість, реалізація якої супроводжується створенням і розвитком потужного нормативно-правового підґрунтя.

І навпаки: простежується тенденція зниження ролі та дещо формальний підхід до організації та ведення бухгалтерського обліку.

4. Вирішення проблеми реформації облікових підсистем є можливим лише при удосконаленні їх методичного забезпечення за допомогою спеціальних уніфікованих прийомів, застосування яких сприятиме їх гармонізації.

### ***1.1.2. Порівняльний аналіз дефініцій понятійного апарату облікових підсистем***

Проблема співіснування облікових підсистем добре простежується через порівняння їх сутності, мети, предмета, об'єкта, принципів, функцій, основних завдань.

Так, відповідно до ст. 1 Закону [81, с.1] бухгалтерський облік – це процес виявлення, вимірювання, реєстрації накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття рішень. У цьому контексті вітчизняний

бухгалтерський облік можна розглядати як систему, котра забезпечує відповідною інформацією різні сфери за їх впливом на підприємство, інформаційними потребами та відношенням власне до облікової системи. Мова йде про зовнішнє та внутрішнє середовище користувачів, котрі мають різний вплив на діяльність підприємства, на управління ним і, відповідно, різні інформаційні потреби. Так, зовнішніх користувачів цікавлять фінансові показники підприємства, передусім, – його прибутки; внутрішніх – господарська, управлінська інформація.

Відзначимо, що у Законі [81, с.1] передбачається задоволення потреб усіх зовнішніх користувачів – потенційних власників, контролюючих органів, контрагентів та інвесторів.

Зрозуміло, що податкова інспекція відноситься до передбачених цим та іншими Законами України [81, 74] контролюючих органів. Отже, системою, котра продукує (виробляє) інформацію для усіх, у тому числі – податкових та інших контролюючих органів повинен бути саме бухгалтерський облік, точніше – його модифікована система, яка створена з урахуванням інформаційних потреб вказаних контролюючих органів. Вказана теза підтверджується ст. 3 Закону [81, с.1], в якій чітко обумовлено, що джерелом отримання інформації для суб'єктів господарювання являється бухгалтерський облік, на даних якого зобов'язані ґрунтуватися фінансова, статистична, податкова звітність. Іншими словами, на законодавчому рівні бухгалтерський облік розглядається як найважливіша складова загальної інформаційної системи промислового підприємства.

Проблеми ідентифікації бухгалтерського обліку досліджували чимало вітчизняних вчених, зокрема, Бутинець Ф.Ф. і Горецька Л.Л. [29, с.16], Палій В.Ф. і Соколов Я.В. [162, с.6], Ткач В.І. і Ткач М.В. [218, с.8], Пушкар М.С. [196, с.42], Кузьминський Ю.А. [116, с.11]. Незважаючи на дискусійний характер окремих наукових позицій, більшість авторів розглядає бухгалтерський облік як складову інформаційної системи підприємства.



На сучасному етапі чинним законодавством не встановлено визначення терміну „ податковий облік ”, однак слід визнати його фактичне існування. Умовно можна погодитися з висловлюванням авторів, які трактують податковий облік, як систему збору і обробки інформації для визначення бази оподаткування підприємства відповідно до вимог законодавства [88, 42].

Суб'єкти підприємницької діяльності – платники податків ведуть окремий облік, в якому групують інформацію щодо бази оподаткування, визначення показників податкової звітності. При цьому вони самостійно визначають методи і процедури виявлення, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації для зовнішніх користувачів у зв'язку з відсутністю будь-яких методичних правил.

Отже, бухгалтерський і податковий облік у своєму визначенні мають головну спільну ознаку – формування інформаційного забезпечення для користувачів. Результати проведених наукових досліджень свідчать, що найбільше навантаження щодо інформаційного забезпечення належить бухгалтерському й податковому обліку, до яких найчастіше звертається суб'єкт господарювання під час прийняття відповідних рішень. Єдина інформаційна база для всіх користувачів створила б сприятливі умови для розвитку бізнесу, але це можливо лише при реформації облікових підсистем шляхом їх уніфікації.

Предметом бухгалтерського обліку у широкому сенсі є процес фінансово-господарської діяльності, основними об'єктами – господарські процеси, які у своїй сукупності розкривають зміст предмета бухгалтерського обліку [23, с.39-40]. До основних об'єктів бухгалтерського обліку можна віднести: активи і пасиви, витрати і доходи, результати діяльності. Необхідно відмітити, що на сучасному етапі існує наукова полеміка щодо визначення поняття «предмет бухгалтерського обліку». Так, один з провідних вітчизняних вчених, професор Голов С.Ф. вважає, що законодавчо заданим предметом бухгалтерського обліку в Україні на сучасному етапі є фінансове становище, результати діяльності й

рух грошових коштів підприємства [47]. Ця теза викликає заперечення у Моссаковського В.Б. у зв'язку з тим, що на його думку:

– мета бухгалтерського обліку практично значно ширша, ніж та, що сформульована у Законі (наприклад, задоволення потреб управління щодо всіх видів даних тощо);

– не все, що знаходить відображення у бухгалтерському обліку, відповідає його завданням (наприклад, зафіксовано створення капіталу в новому товаристві, а це не впливає ні на явність коштів, ні на фінансове становище підприємства, ні на результати діяльності, тому створюються уявлення, що такого роду операції не є предметом обліку);

– не можна визначити однакошу мету обліку для всіх підприємств світу, досягти створення для всіх підприємств єдиного поняття предмета бухгалтерського обліку [154, с.32].

Тому на сучасному етапі актуальним залишається пошук такого обґрунтованого визначення предмету бухгалтерського обліку, яке б відповідало вимогам різних підприємств і різних країн.

Аналіз наукового ставлення до поняття «предмет бухгалтерського обліку» низки вчених наведено у табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Аналіз результатів наукових досліджень щодо визначення поняття  
«предмет бухгалтерського облік»

№ з/п	П.І.Б вчених, [джерело інформації]	Визначення терміну «предмет бухгалтерського обліку»	Результати критичного аналізу
1	2	3	4
1	Бутинець Ф.Ф., Соколов Я.В. [47]	Реальні господарські процеси та явища, які в обліку відображаються і контролюються.	Наведені визначення понять свідчать про тотожне ставлення більшості науковців до терміну «предмет бухгалтерського обліку». У цьому контексті можна погодитися з висловлюваннями Бутинця Ф.Ф., Соколова Я.В. Кірейцева Г.Г., Стражева В.І., Білоусько
2	Кірейцев Г.Г. [95, с.43]	Кількісна визначеність економічних відносин, що реально проявляються у фактах господарської діяльності й опосередковуються юридичними	

## Продовження таблиці 1.1

1	2	3	4
		відносинами.	В.С. і Беленкової М.І., Сопко В.В., Гуйцалюка З.В.
3	Стражев В.І. 215, с.7- 8] Сопко В.В. [211, с.15], Гуйцалюк З.В. [63, с. 37]	Облік означає відображення фактичної реальної дійсності фактичних результатів життєдіяльності людей.	Позиція Голова С.Ф. вважається спірною. З цього приводу можна зазначити, що перспективні параметри господарської діяльності – це функції, а не предмет обліку. Бухгалтерський облік фіксує факти, які здійснилися, на підставі підтверджуючих первинних документів, тобто тільки у ретроспективі.
4	Голов С.Ф. [48]	Ретроспективні та перспективні параметри господарської діяльності підприємства, визначені органами, що регулюють бухгалтерський облік, і власником підприємства або уповноваженим органом (посадовою особою).	
5	Білоусько В.С., Беленкова М.І. [23, с. 39 - 40]	Процес фінансово-господарської діяльності, основними об'єктами якого є господарські процеси, які у своїй сукупності розкривають зміст предмета бухгалтерського обліку.	На наш погляд, предмет бухгалтерського обліку – це процес реєстрації інформації господарських процесів, їх аналіз і контроль.
6	<p><i>Підсумок за результатами авторського дослідження</i></p> <p>Предмет бухгалтерського обліку охоплює формування обґрунтованої інформації про господарські процеси та результати, їх аналіз і контроль.</p>		

Предметом податкового обліку також є процес фінансово-господарської діяльності, але тільки у частині формування об'єкта оподаткування. Основними об'єктами податкового обліку прийнято вважати базу і об'єкт оподаткування, які є підставою визначення податків згідно податкового законодавства.

Припущення, що податковий облік має об'єкти вузького спрямування, тому що господарські операції виступають у ролі об'єкта лише тоді, коли вони зв'язані з визначенням елементів оподаткування, можна вважати некоректними. Так, мета будь-якого бізнесу – отримання прибутку, тому фінансово-господарська діяльність підприємств здійснюється у цілому в напрямку отримання економічних вигод. У цьому контексті об'єктами податкового обліку будуть усі фінансово-господарські операції, пов'язані з визначенням об'єкта і бази оподаткування податком на прибуток, тобто більшість господарських операцій, які є об'єктами бухгалтерського обліку. Такі

господарські процеси дають можливість простежити відповідну спадкоємність між обліковими підсистемами.

Основні принципи бухгалтерського обліку (обачність, повне висвітлення, автономність, послідовність, безперервність, нарахування та відповідність доходів і витрат, превалювання сутності над формою, історична (фактична) собівартість, єдиний грошовий вимірник, періодичність), які можна призначити і для податкового обліку на підставі ст. 3 ЗУ «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [81, с.1] не містять протиріч при їх декларуванні у підсистемах обліку. Однак проблема застосування принципів у підсистемах обліку існує і криється вона в практичній площині.

Так, при здійсненні господарської діяльності суб'єкт підприємництва, керуючись принципами обачності, нарахування та відповідності доходів і витрат, превалювання сутності над формою, зобов'язаний в обліку:

- застосовувати методи оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства;
- для визначення фінансового результату звітного періоду порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів, при цьому доходи і витрати відобразити в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів;
- операції обліковувати відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми.

Мета запровадження цих принципів – обчислення достовірного фінансового результату стосовно ефективності діяльності підприємства. На практиці виконання цих вимог ускладнюється у зв'язку з тим, що суб'єкт господарювання не зацікавлений у достовірному декларуванні фінансового результату: для інвесторів капітал підприємства та результати фінансово-господарської діяльності навмисно збільшуються, для фіскальних органів – зменшуються.

Вирішення проблеми фактичного застосування принципів обліку є можливим лише при удосконаленні методичної й організаційної основи обліку

з усуненням багатоваріантності методів розрахунку фінансового результату діяльності підприємства. Створена у перспективі цілісна система обліку, в основі якої пріоритетне місце по праву займає бухгалтерський облік, представлятиме собою єдину інформаційну базу даних для широкого кола користувачів звітності.

Результати порівняного аналізу складових понятійного апарату підсистем обліку дають право стверджувати, що у їх визначенні не задекларовано кардинальних протиріч. Бухгалтерський облік містить у собі більший діапазон завдань, тому займає пріоритетну позицію в системній ієрархії.

Основні складові понятійного апарату облікових підсистем, що підтверджують необхідність їх наближення, та результати їх порівняльного аналізу наведені у табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Результати порівняного аналізу складових понятійного апарату облікових підсистем

Складові понятійного апарату	Визначення складових понятійного апарату в облікових підсистемах		Спільні риси у визначенні складових понятійного апарату
	Бухгалтерський облік	Податковий облік	
1	2	3	4
Загальна мета	Надання користувачам повної, правдивої, неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності суб'єктів господарювання.	Надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації щодо об'єктів, бази оподаткування і та суми нарахування і сплати податків.	Формування інформаційної бази даних стосовно діяльності господарчої одиниці.
Предмет	Процес реєстрації інформації господарських процесів, їх аналіз і контроль. Через об'єкти у процесі господарювання, що зумовлюють рух активів і джерел їх утворення, розкривається зміст предмету обліку.	Процес реєстрації інформації господарських процесів, їх аналіз і контроль у частині формування об'єкта оподаткування. Через об'єкти у процесі господарювання, що зумовлюють нарахування та сплату податків, розкривається зміст предмету обліку.	Процес реєстрації інформації господарських процесів, їх аналіз і контроль. Через сукупність об'єктів господарської діяльності розкривається зміст

Продовження таблиці 1.2

			предмету облікових підсистем.
Основні об'єкти обліку	Активи, пасиви, витрати, доходи і результати фінансово-господарської діяльності.	Активи, пасиви, витрати, доходи і результати фінансово-господарської діяльності), податки.	Ресурси, господарські процеси та операції, їх результати.
Принципи обліку	Обачність, повне висвітлення, автономність, послідовність, безперервність, нарахування та відповідність доходів і витрат, превалювання сутності над формою, історична (фактична) собівартість, єдиний грошовий вимірник, періодичність.		
Функції	Інформаційна, контрольна, аналітична, прогнозна, мотиваційна.		
Вимоги обліку	Своєчасність, точність і об'єктивність показників, повнота, чіткість, достовірність, економічність.		
Основні завдання обліку	- облік, аналіз і перевірка інформації про господарську діяльність; - контроль за виконанням завдань виробництва, рівнем рентабельності; - складання фінансової звітності	- облік, аналіз і перевірка інформації про господарську діяльність; - нарахування та сплата податків; - складання податкової звітності.	- облік інформації про господарську діяльність; - аналіз, контроль з метою оптимізації бізнесу.

Основні відмінності у понятійному апараті пов'язані з різним ставленням до об'єктів обліку – витрат, доходів, амортизації тощо, що формують показники прибутку, які відрізняються від фактичного прибутку діяльності суб'єкта господарювання, що є негативним явищем обліку і не може задовольняти потреби користувачів. Нівелювання цих відмінностей шляхом реформації методичних та організаційних основ обліку сприятиме наближенню облікових підсистем.

## 1.2. Передумови оптимального розвитку бухгалтерського обліку

### 1.2.1. Застосування П(С)БО у відповідності до МСБО: практичний аспект

Порядок ведення бухгалтерського обліку згідно ЗУ «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» регламентований вимогами П(С)БО – нормативно-правових актів, затверджених Міністерством фінансів України, які

визначають принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, які не суперечать міжнародним стандартам [81, с.2].

Виходячи з трактування поняття «П(С)БО» можна стверджувати, що бухгалтерський облік, побудований за правилами П(С)БО, за визначенням повинен відповідати міжнародним нормам. Декларування такої адаптації вітчизняного законодавства до міжнародного пов'язано з постійно зростаючою міжнародною економічною інтеграцією взаємопроникнення бізнесу вітчизняних суб'єктів господарювання в економіки інших країн, що вимагає певної одноманітності або, принаймні, передбачливості і зрозумілості вживаних у тій або іншій країні принципів формування і алгоритмів числення облікових показників.

Визнання міжнародних стандартів бухгалтерського обліку – це дотримання певних норм таким чином, щоб показники фінансової звітності будь-якого суб'єкта господарювання – резидента можна було порівняти з показниками будь-якого суб'єкта господарювання іншої держави.

Отже, євро інтеграція економічної системи держави створила передумови процесу поступового стирання відмінностей між основними світовими системами обліку шляхом їх максимального наближення – процесу конвергенції П(С)БО з МСБО.

Погодимося з висловлюваннями Щедрова В.І. й Севастянової Є.В. з приводу того, що МСБО закріплюють достатньо тривалий досвід ведення бухгалтерського обліку і звітності в умовах ринкової економіки, тому що сформовані як результат праці і пошуку не одного покоління бухгалтерів-практиків і бухгалтерів-дослідників, представників різних наукових шкіл [237, с.55]. Останнє є справедливим, незважаючи на те, що сучасний стан правил за МСБО недосконалий та їх застосування на практиці викликає низку проблемних питань у зв'язку з ускладненням стандартів. У цьому контексті Шнейдман Л. характеризує МСБО, як достатньо складну систему вимог, принципів, частково правил і процедур підготовки корисної для широкого кола зацікавлених осіб інформації [236, с.7].

Зауважимо, що вже на етапі визначення правил ведення бухгалтерського обліку виникає ряд проблемних питань, пов'язаних, у першу чергу, з відповідністю вимог П(С)БО до МСБО.

Так, на відміну від МСБО норми П(С)БО декларують десять загальних принципів обліку, які не встановлюють чітких правил щодо їх фактичної реалізації, тому постійно виникає питання вільного тлумачення та ступеня свободи застосування їх на практиці.

Аспект невідповідності класифікації принципів стандартів досліджувався низкою провідних вчених та науковців [163, с.19-26; 160, с.17-18; 53, с.24-35; 21, с.19], якими проводився критичний аналіз зіставлення задекларованих принципів національних та міжнародних стандартів. На підставі його результатів більшість науковців прийшли до висновку, що вимоги до фінансової звітності за П(С)БО, які фактично мають статус принципів, тобто, «правил, котрими слід керуватися при вимірі, оцінці та реєстрації господарських операцій та при відображенні їх результатів у фінансовій звітності» [81, с. 3], адаптовані до МСБО, тому суттєвих розбіжностей у їх визначенні не існує. У зв'язку з цим слушною є пропозиція Беляєвої Л.А. і Лукіна В.А. щодо внесення законодавчих змін у статтю 4 ЗУ «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» в редакції: «Бухгалтерський облік в Україні ґрунтується на принципах, викладених в МСБО і фінансовій звітності» [21, с.19].

Деякі аспекти фактичного застосування принципів бухгалтерського обліку представлено у табл. 1.3.

Таблиця 1.3

Проблематика впровадження задекларованих принципів бухгалтерського обліку

№ з/п	Регламентация принципів бухгалтерського обліку за вимогами П(С)БО	Окреслення проблемних питань фактичного застосування принципів	Приклади суперечливості фактичного застосування і регламентації принципів бухгалтерського обліку
1	2	3	4



Продовження таблиці 1.3

1	2	3	4
1	Принцип превалювання сутності над формою	В бухгалтерському обліку фіксуються господарські операції, виходячи з їх юридичної форми без урахування сутності операцій.	1) Задекларовані операції передплати постачальникам за майбутні поставки товарів (робіт, послуг) по суті є операціями безвідсоткового кредитування; 2) Задекларовані операції одночасної купівлі-продажу товарів (робіт, послуг) за договорами, котрі передбачають грошову форму оплати, але фактично є бартерними.
2	Принцип обачності	У більшості випадків методи оцінки не запобігають заниженню оцінки зобов'язань та витрат або (чи) завищенню оцінки активів та доходів суб'єктів господарювання.	Принцип оцінки за найменшою із собівартості або ринкової вартості рідко використовується в обліку, при цьому механізм визначення активів за ринковою вартістю методично не удосконалений, що дозволяє будь-які припущення та вільні тлумачення. З цього приводу слушною є теза вченого [48, с. 237], який вважає, що підприємствам економічно не вигідно застосовувати принцип обачності, якщо списання непотрібних активів пов'язано з податковими наслідками.
3	Принцип нарахування і відповідності доходів і витрат	У практиці обліку не забезпечується відповідність доходів і витрат при визначенні фінансового результату звітного періоду.	Фактичні витрати підприємства у звітному періоді, які неможливо прямо пов'язати з доходами звітного періоду, включаються до витрат того звітного періоду, в якому здійснені, незважаючи на відсутність компенсації доходу, заради якого були понесені. Проблемним залишається питання відображення в обліку сум передплат. Отримана передплата від покупців у звітному періоді фактично збільшує оборотні активи підприємства, але не вважається доходом звітного періоду, перерахована передплата постачальникам у звітному періоді фактично зменшує оборотні активи підприємства, але не вважається витратами звітного періоду.
4	Принцип історичної (фактичної) вартості	П(С)БО1 виділяє пріоритет оцінки активів за історичною собівартістю	Це не узгоджується з вимогами інших стандартів, оскільки в них передбачено застосування інших оцінок (чиста вартість реалізації, справедлива вартість, сума очікуваного відшкодування).
5	Принцип повного висвітлення	Фінансова звітність не містить всієї інформації про наслідки операцій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її підставі.	Порушенням цього принципу є невизнання в обліку таких специфічних активів, як земля, природно-ресурсний капітал, інтелектуальний та інформаційний капітал. У цьому контексті погодимося з тезою фахівців [77, с.180], що не включення даних об'єктів в баланс ставить під сумнів облікову систему взагалі, як головну інформаційну систему.

У ході авторського дослідження щодо фактичної реалізації загальних принципів обліку за нормами П(С)БО встановлено, що при веденні бухгалтерського обліку мають місце випадки фактичного недотримання загальних принципів бухгалтерського обліку та вимог щодо якості фінансової звітності, що створює передумови удосконалення концептуальних засад бухгалтерського обліку.

Крім того, при розкритті інформації у фінансовій звітності за П(С)БО не враховується критерій суттєвості на відміну від норм МСБО, що погіршує її зрозумілість. Норми П(С)БО 1 щодо суттєвості інформації наведені розпливчато та за варіантами, що створює умови вільного тлумачення [176, с.3]. Так, не є суттєвою інформація щодо показників обліку інших необоротних матеріальних активів, малоцінних швидкозношуваних предметів, вартісний показник яких несуттєвий.

У цьому контексті погодимося з висловлюванням Швеця В.Г., що «процедури обліку несуттєвих елементів складні та обтяжливі для системи бухгалтерського обліку» [234, с.350]. На думку Голова С.Ф. правила П(С)БО взагалі не розглядають суттєвість інформації як засіб забезпечення доречності та достовірності фінансової звітності [48, с.177].

Правилами П(С)БО також задекларовані вимоги доречності та раціональності, але не дотримуються на практиці, тому що:

- інформація звітності, як правило, не дає можливості оцінити господарські операції в умовах реального часу, не містить прогнозної інформації, тому у перспективі може бути несуттєвою;

- фінансова звітність повинна включати всі показники, достатньо значущі для оцінок і рішень користувачів, тобто містить у собі якісні характеристики, але на практиці її значущість визначається через кількісні величини.

Окремої уваги заслуговує задекларована якісна характеристика фінансової звітності – достовірність. Дотримання цієї вимоги проаналізуємо з точки зору формування прибутку та його декларування у фінансовій звітності. У цьому контексті достовірність передбачає відображення реальних показників,

які характеризують вартість підприємства та результат його фінансово-господарської діяльності. У зв'язку з цим важливим питанням є визначення достовірного прибутку суб'єкта господарювання.

Можна стверджувати, що показник облікового (бухгалтерського) прибутку фінансової звітності не є тотожним достовірному прибутку підприємства. Так, суб'єкти господарювання зобов'язані відображати бухгалтерський прибуток по методу нарахування доходів від реалізації товарів, робіт, послуг, хоча фактично у звітному періоді прибуток ще не отриманий.

Різноманітний облік доходів та витрат, зростання накладних і змінних витрат тощо – причини створення недостовірних показників бухгалтерського прибутку. Тому слід визнати, що достовірність показника бухгалтерського прибутку вельми відносна. Використання ж різнорідних стандартів створює облікові маневри при визначенні фінансових показників, що не додає прозорості обліку суб'єктів господарювання.

У підтвердження цієї тези наведемо ряд типових господарських операцій, проведення яких формує різні значення облікового та фактичного прибутку. Наприклад:

а) Продукція (товари) реалізовані, роботи, послуги надані, але оплата не поступила і фактичного прибутку не має. Простежується невідповідність юридичного права власності і економічної сутності вкладеного капіталу, якій ще не завершив обіг. У бухгалтерському обліку виникає дебіторська заборгованість за повною вартістю реалізації та зобов'язання по сплаті податку на прибуток, однак відсутні фінансові можливості перерахування податку на прибуток та використання відображеного у звітності чистого прибутку.

б) Суб'єкт господарювання здійснив придбання активів (у тому числі необоротних активів, витрати на які окупляться через декілька років) і сплату витрат майбутніх періодів на суму, що перевищує величину балансового прибутку. Фактично підприємство зазнає збитку. Виникає так званий парадокс «мертвої крапки». Тому протягом терміну окупності буде простежуватися фінансова незабезпеченість чистого прибутку та податкових зобов'язань.

в) У звітному періоді за результатами безкоштовно отриманих активів, переоцінки майна, виявлення надлишків активів збільшується додатковий капітал. Фактичного прибутку підприємство не має, однак за правилами бухгалтерського обліку виникає бухгалтерський прибуток і, відповідно, зобов'язання з податку на прибуток.

г) Сума прибутку, яка обчислена за весь час існування підприємства, ніколи не буде тотожна сумі прибутків, обчислених за кожний звітний період. Це пов'язано із змінами в обліковій політиці. Проте фактичний прибуток від моменту виникнення підприємства до його ліквідації повинен обчислюватися як різниця між одержаним і вкладеним капіталом.

Висновок за наведеними прикладами є один: у фінансовій звітності не відображається достовірний фінансовий результат господарської діяльності суб'єктів підприємництва. Цей висновок знаходить також підтвердження у дослідженнях теоретиків бухгалтерського обліку Колчиної Н.В., Поляк Г.Б., Павлової Л.П. [105, с.45-47], Соколова Я.В. [208, с.109-113].

При вивченні проблеми обліку фінансових результатів провідні вчені Ф.Ф. Бутинець [33, с.325], С.Ф. Голов [52, с.9], Н.М. Ткаченко [221, с.524] трактують прибуток як суму, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати відповідно до П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати ” [177, с.11]. Окремі науковці визначають фінансовий результат як вираження в грошовій формі результату господарської діяльності підприємства, як порівняння суми витрат з отриманими доходами [25, с.25], але не досліджують ступінь достовірності визначення облікового прибутку його відповідності тотожності фактичним значенням.

Проблема визначення достовірного фінансового результату залишається невирішеною у частині формування прибутку і на рівні застосування МСБО, норми яких визначають прибуток як залишкову суму після вирахування витрат з доходу, а також як будь-яку величину, що перевищує суму, необхідну для збереження капіталу на початок періоду [145, с.58].

За результатами дослідження фактичного застосування принципів та вимог П(С)БО у порівнянні з нормами МСБО можна зробити наступні висновки:

1) При зіставленні задекларованих принципів та вимог до фінансової звітності за національними та міжнародними стандартами не встановлено суттєвих розбіжностей при їх визначенні. Однак при застосуванні на практиці правил П(С)БО мають місце випадки недотримання загальних принципів ведення бухгалтерського обліку та вимог щодо якісної та достовірної характеристики фінансової звітності.

2) Невідповідність декларації і застосування на практиці принципів превалювання сутності над формою, обачності, нарахування і відповідності доходів і витрат, історичної (фактичної) вартості, повного висвітлення бухгалтерського обліку та вимог суттєвості і достовірності фінансової звітності посилює невирішеність проблеми визначення достовірного фінансового результату діяльності суб'єктів господарювання. Розрахунок облікового (бухгалтерського) прибутку за методикою, яка не визначає достовірного прибутку підприємства, формує, апріорі, недостовірні показники фінансової звітності.

Отже, недотримання або порушення принципів та припущень ведення обліку призводить до значних викривлень облікової інформації, до втрати її об'єктивності, достовірності і, як наслідок, до неможливості її використання у процесі прийняття рішень власниками бізнесу, що взагалі ставить під сумнів доцільність ведення сучасного бухгалтерського обліку за правилами стандартів.

Все викладене вище, підтверджує наявність передумов реформування облікової системи промислових підприємств у напрямку гармонізації.

### ***1.2.2. Сучасний бухгалтерський облік: проблематика його ведення***

Вирішення проблеми адекватності вітчизняних стандартів до МСБО розглянемо через призму відповідності методів ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності до міжнародних норм.

Проблеми ведення бухгалтерського обліку за П(С)БО у відповідності до МСБО досліджувалися низкою провідних зарубіжних та вітчизняних вчених, вагомий вклад яких є дуже цінним та незаперечним. Особливої уваги заслуговують наукові напрацювання Голова С.Ф., який на базі ретроспективного аналізу стану вітчизняного бухгалтерського обліку, дослідження ступеню невідповідності П(С)БО до МСБО, виявив проблеми практичного застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, запропонував аспекти реформування вітчизняного бухгалтерського обліку шляхом його трансформації за П(С)БО на основі МСФЗ [48, с.171-233].

Окрім вказаних робіт, значний внесок у вирішення питання відповідності норм окремих П(С)БО міжнародним стандартам зроблено у дослідженнях, наведених у табл. 1.4.

Таблиця 1.4

Результати досліджень з питань відповідності норм П(С)БО і МСБО

№	Автори, джерело	Наукові дослідження	Результати дослідження
1	2	3	4
1	Зубілевич С. [92, с.18, с.25]	Аналіз відповідності П(С)БО 1,3 і МСБО	Окреслення відмінностей загальних вимог до фінансової звітності, визначення показників у звітності
2	Токарь С. і Мушинський Р. [224, с. 45]	Порівняння вимог П(С)БО і МСБО щодо оцінювання активів	Проблеми оцінювання (за МСБО пріоритетною вважається комбінація оцінок на відміну від норм П(С)БО
3	Горицька Н. [56, с. 38]	Аналіз відповідності П(С)БО 1,2, 3, 5 і МСБО	Встановлені невідповідності між формами звітності, у визначенні терміну «основна діяльність»
4	Кірей О. [96, с. 60]	Аналіз відповідності П(С)БО 7 і МСБО16	Окреслення проблеми щодо підходів оцінки основних засобів після їх первісного визнання
5	Крупка Я. [117, с. 22 - 26] Чалий І. [231, с.11] Баратинський В. [27, с.32 - 36]	Аналіз відповідності П(С)БО 12 з МСБО 28,39,40	Окреслення проблеми щодо сфери застосування методу участі в капіталі, альтернативних методів обліку інвестицій, їх дооцінки у складі власного капіталу
6	Назарбаєва І. і Шаповал О. [157, с. 50], Байдик О. [18, с.19 - 36],	Аналіз відповідності П(С)БО 14 з МСБО 17	Встановлена невідповідність підходів щодо класифікації оренди. Окреслена проблема невідповідності підходів щодо визначення доходу від оренди
7	Костюченко В. [111, с. 34].	Аналіз відповідності П(С)БО 20 з МСБО 27	Пропозиції зміни низки норм П(С)БО 20 у відповідності до МСБО 27

Концептуальні засади П(С)БО та МСБО також досліджувалися в наукових працях [31, с.3-15; 32, 139, с.243], де визначено пріоритетні напрямки реформування обліку у вигляді формування нової парадигми бухгалтерського обліку, заснованої на комп'ютерних технологіях і новій інформаційній інфраструктурі. Однак у цих роботах не розглянуто концептуальні відмінності між П(С)БО та МСБО з точки зору їх практичного застосування суб'єктами господарювання з урахуванням проблеми взаємозв'язку облікових підсистем.

Незважаючи на цінність результатів вищевказаних наукових досліджень, необхідно зауважити, що в них лише проводиться аналіз відповідності застосування вимог П(С)БО до МСБО та пропонуються шляхи наближення вітчизняних правил обліку до міжнародних стандартів із застосуванням методичного інструментарію, але не вирішуються проблеми їх адекватності з точки зору фактичного застосування П(С)БО, співіснування та відповідності вимог П(С)БО з нормами паралельно існуючої облікової підсистеми – податкового обліку, не досліджуються проблеми достовірності фінансової звітності щодо формування реального прибутку.

Досягнення адекватності норм П(С)БО і МСБО, на наш погляд, полягає в тому, що адаптація П(С)БО до МСБО повинна проводитися лише в тій мірі, яка сприяє:

- розвитку вітчизняного бухгалтерського обліку, а не його формалізації;
- гармонічному співіснуванню облікових підсистем, які повинні представляти собою цілісну систему обліку;
- достовірності фінансової звітності щодо стану суб'єкта господарювання та результатів його діяльності.

У цьому контексті важливим завданням сучасного бухгалтерського обліку в умовах глобалізації є адаптація законодавства України до норм законодавства Європейського Союзу, затвердженому ЗУ «Про загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» [83, с.179], який вимагає перегляду нормативної бази облікової системи, здійснення державного регулювання бухгалтерського обліку

та фінансової звітності в Україні, реалізації стратегії розвитку національної системи бухгалтерського обліку. У цьому контексті погодимося з висловлюванням, що виконання цієї вимоги прискорить інтеграцію економіки України в європейську та світову спільноту, вдосконалив систему міжнародних зіставлень [75, с.174].

Реформування методів ведення вітчизняного бухгалтерського обліку на сучасному етапі, на наш погляд, вирішить проблему досягнення адекватності правил П(С)БО до міжнародних стандартів. При цьому головним питанням реформування методів бухгалтерського обліку стає сучасна нормативно-правова база, яка регламентує його ведення та складання фінансової звітності.

У ході дослідження з'ясовано, що основними причинами виникнення недоліків в організації та веденні бухгалтерського обліку є неузгодженість і суперечливість нормативних актів, складність розуміння та застосування П(С)БО, в основу формування яких покладено МСФЗ, не розуміння суб'єктами господарювання нагальної потреби у складанні фінансової звітності за нормами міжнародних стандартів, відсутність правил для тлумачення окремих вимог П(С)БО, полярність вимог П(С)БО і податкових норм, які в цілому складають передумови оптимізації сучасного бухгалтерського обліку.

Можна погодитися з тезою стосовно того, що бухгалтерський облік втрачає функцію рахівництва, його акценти зміщуються на державний, громадський чи соціально-орієнтований рівень, а бухгалтер з державного контролера перетворюється на фахівця, який бере участь у прийнятті управлінських рішень на користь власника. Бухгалтерський облік стає закритим для працівників, він не захищає їх інтереси й не слугує робітникам [76, с.178 ].

У ході власного дослідження сучасного стану бухгалтерського обліку проведено анкетування фінансових працівників (у тому числі головних бухгалтерів) суб'єктів господарювання – юридичних осіб м. Ізмаїлу та Ізмаїльського району з питань ведення обліку за нормами П(С)БО та МСБО, їх зрозумілості та фактичного впровадження.

Результати опитування представлені у вигляді графіка (рис. 1.1)



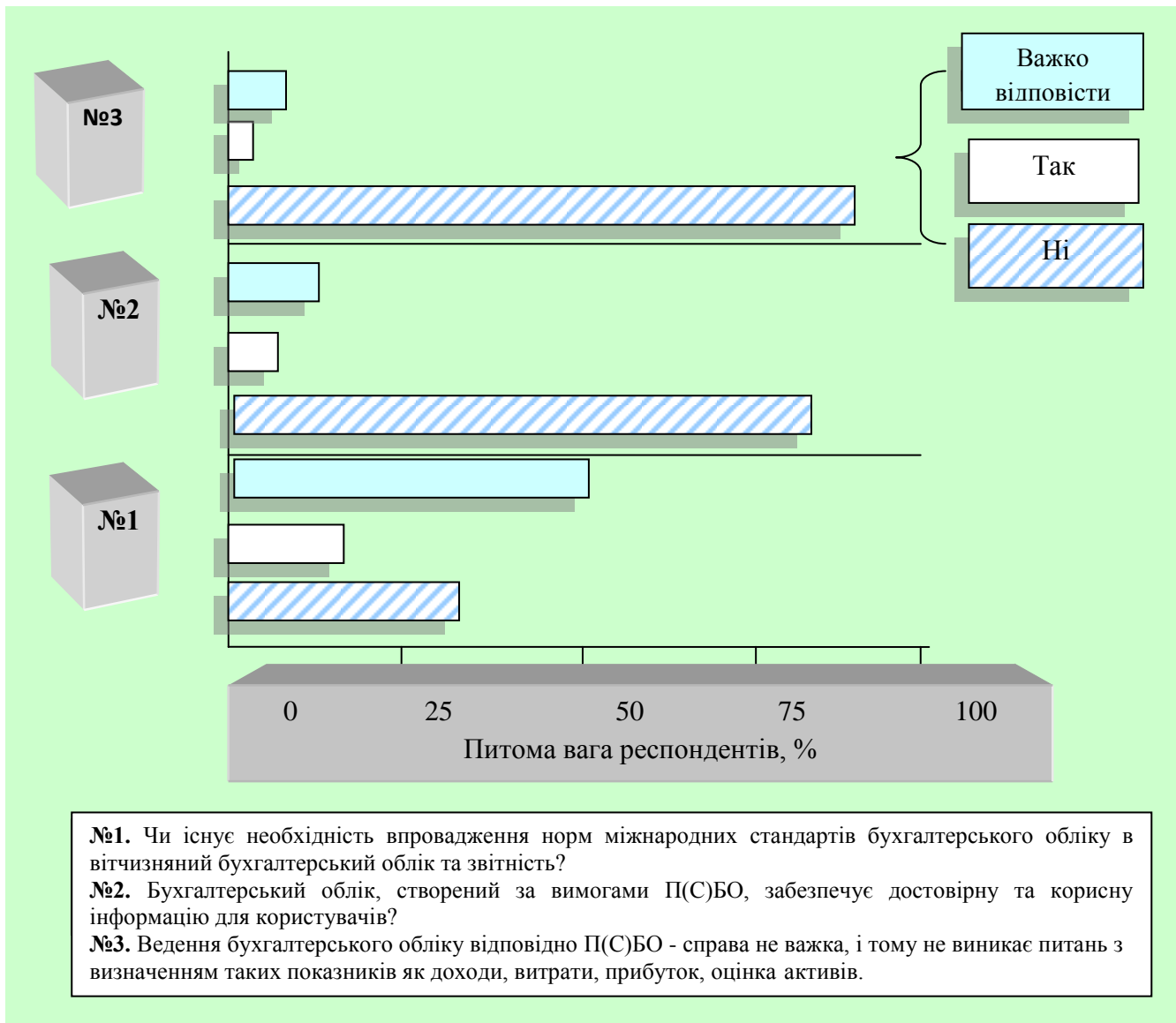


Рис. 1.1. Результати анкетування суб'єктів господарювання м. Ізмаїла та Ізмаїльського району з питань використання П(С)БО

За результатами опитування встановлено, що більше 30% респондентів не вважають за потрібне впровадження норм МСБО у практику вітчизняного обліку та звітність, більш 50% – не мають однозначної відповіді та не визначені у доцільності цього впровадження, більш 80% – вважають, що бухгалтерський облік за вимогами П(С)БО не забезпечує достовірну та корисну інформацію для користувачів, а тлумачення правил та визначення таких показників, як доходи, витрати, прибуток за П(С)БО неоднозначні та

потребують удосконалення. Також більшість респондентів вважають за необхідне проводити реформування сучасного бухгалтерського обліку у напрямку забезпечення достовірності й прозорості облікових даних та максимального спрощення механізму його ведення.

Реформування нормативної бази є неможливим без методичного забезпечення у вигляді відповідних положень та порядків, методичних рекомендацій та вказівок. Окремі вчені пропонують прийняти в розрізі існуючих стандартів інструкції, які однозначно визначають окремі методики і устанавлюють одно варіантні порядки їх ведення із суворим подальшим контролем їх виконання [171, с.191]. Інші не погоджуються з такою пропозицією, вважаючи, що регламентувати всі господарські процеси ніколи не вдається, а побудована за принципом всеохоплюючого регулювання система буде і громіздкою, й неповною [198, с. 49]. Тому, завважається в роботах з даної тематики, деталізація стандартів створює небезпеку неузгодженості інструкцій, порушення принципів раціональності та економічності [48, с.245].

На наш погляд, така позиція є хибною, тому що відсутність методичних рекомендацій та інструкцій щодо впровадження у практику застосування уніфікованих норм П(С)БО сприятиме їх вільному тлумаченню та суб'єктивному підходу при обліку окремих операцій, та, відповідно, формуванню недостовірної інформації про вартість підприємства та результати його фінансово-господарської діяльності.

Повного перегляду та вдосконалення потребують також вимоги щодо складання первинних облікових документів, реєстрів бухгалтерського обліку та інших носіїв обліково-економічної інформації, що належать до уніфікованої системи бухгалтерської облікової та звітної документації. Вирішення вказаної проблеми формує наступну передумову організації цілісної облікової системи промислового підприємства – назріла необхідність та існує реальна можливість уніфікації (стандартизації) вимог із складання облікових документів та документального оформлення господарських операцій.

Підпорядкованість змін у системі реформування сучасної нормативно-правової бази обліку представлена у вигляді діаграми (рис. 1.2)



Рис. 1.2. Підпорядкованість змін у системі реформування сучасної нормативно-правової бази

Отже, сучасна нормативно-правова база потребує певного інституційного удосконалення, яке включатиме комплекс поступових змін у законодавчих актах та П(С)БО, іншому методичному забезпеченні, удосконаленні бухгалтерських реєстрів і первинних облікових документів.

На сучасному етапі актуальною залишається і проблема контролю за дотриманням правил ведення бухгалтерського обліку згідно П(С)БО. Відсутність законодавчих важелів, стимулюючих якісне ведення бухгалтерського обліку, зрештою сформувало:

- недбале відношення до ведення бухгалтерського обліку;
- ігнорування правил П(С)БО;
- надання недостовірної фінансової звітності або ненадання її взагалі.

Про негативні наслідки відсутності контролю за веденням бухгалтерського обліку вказується у багатьох роботах вітчизняних вчених

[132, с.205-230; 171, с.314; 119, с.5], окремі з них взагалі зазначають, що на значній кількості підприємств система обліку не працює.

Вирішення цієї проблеми є можливим лише при внесенні змін у законодавчі акти щодо здійснення контролю за веденням бухгалтерського обліку, встановлення ступеню відповідальності суб'єкта господарювання за порушення правил обліку.

### ***1.2.3. Передумови оптимізації бухгалтерського обліку***

Узагальнюючі результати дослідження проблеми методів ведення бухгалтерського обліку у контексті адекватності правил П(С)БО та МСБО можна констатувати, що на сучасному етапі залишається невирішеною проблема ведення бухгалтерського обліку за П(С)БО у відповідності до МСБО. Пропозиції низки вчених щодо вибору шляхів наближення вітчизняних правил обліку до міжнародних стандартів із застосуванням методичного інструментарію, на наш погляд, мають однобічний характер. Вони не вирішують проблеми практичної неузгодженості застосування правил П(С)БО та МСБО, співіснування та відповідності вимог П(С)БО з нормами паралельно існуючої облікової підсистеми – податкового обліку. Як наслідок, вони не розв'язують питання достовірності фінансової звітності у контексті формування достовірного прибутку.

Досягнення адекватності норм П(С)БО і МСБО, вбачається нами в адаптації ПСБО до МСБО шляхом удосконалення методів ведення вітчизняного бухгалтерського обліку. При цьому повинно бути забезпечене сприяння розвитку вітчизняного бухгалтерського обліку, а не його формалізації, гармонічному співіснуванню облікових підсистем з метою створення цілісної системи обліку, котра дасть змогу складати достовірну фінансову звітність щодо стану суб'єкта господарювання та результатів його діяльності.

Удосконалення методів ведення вітчизняного бухгалтерського обліку у напрямку адекватності міжнародним нормам є неможливим при існуючій

нормативно-правовій базі, котра регламентує його ведення та складання фінансової звітності. Аналіз її стану дає змогу визначити основні характеристичні риси на сучасному етапі: неузгодженість, суперечливість законодавчих актів, складність розуміння та застосування П(С)БО, відсутність правил тлумачення окремих вимог П(С)БО, полярність вимог П(С)БО і податкових норм у частині визначення основних фінансових показників – доходу, витрат, прибутку, що не забезпечує достовірність й прозорість облікової інформації. Відсутність законодавчих важелів, стимулюючих якісне ведення бухгалтерського обліку, призвело до його формалізації.

Нагальна потреба в інституційному реформуванні правил ведення вітчизняного бухгалтерського обліку у напрямку адекватності міжнародним стандартам передбачає комплекс поступових змін у законодавчих актах, П(С)БО, іншому методичному забезпеченні, удосконаленні бухгалтерських реєстрів та первинних облікових документах без порушення цілісності облікової системи.

Вирішення проблеми реформування бухгалтерського обліку у напрямку адекватності міжнародним нормам сприятиме його оптимізації та гармонійному розвитку облікової системи в цілому.

У цьому контексті передумови оптимізації сучасного бухгалтерського обліку можна представити у вигляді рис. 1.3.

Підсумком дослідження наявності передумов оптимізації бухгалтерського обліку можуть бути такі висновки:

1. Вирішення проблеми гармонізації системи обліку є можливим лише при дослідженні сучасного стану його підсистем та визначенні передумов їх оптимізації. На даному етапі дослідження за результатами аналізу ведення бухгалтерського обліку, який є пріоритетною обліковою підсистемою, виявлені зовнішні та внутрішні передумови його оптимізації. До зовнішніх факторів, що створюють передумови оптимізації обліку можна віднести процес міжнародної економічної інтеграції. Він відбувається під впливом глобалізації світового розвитку у взаємодії і переплетенні економічних, політичних, правових та

інших трансакцій на світовому просторі, поширенні зв'язків між суб'єктами господарювання всіх країн світу.

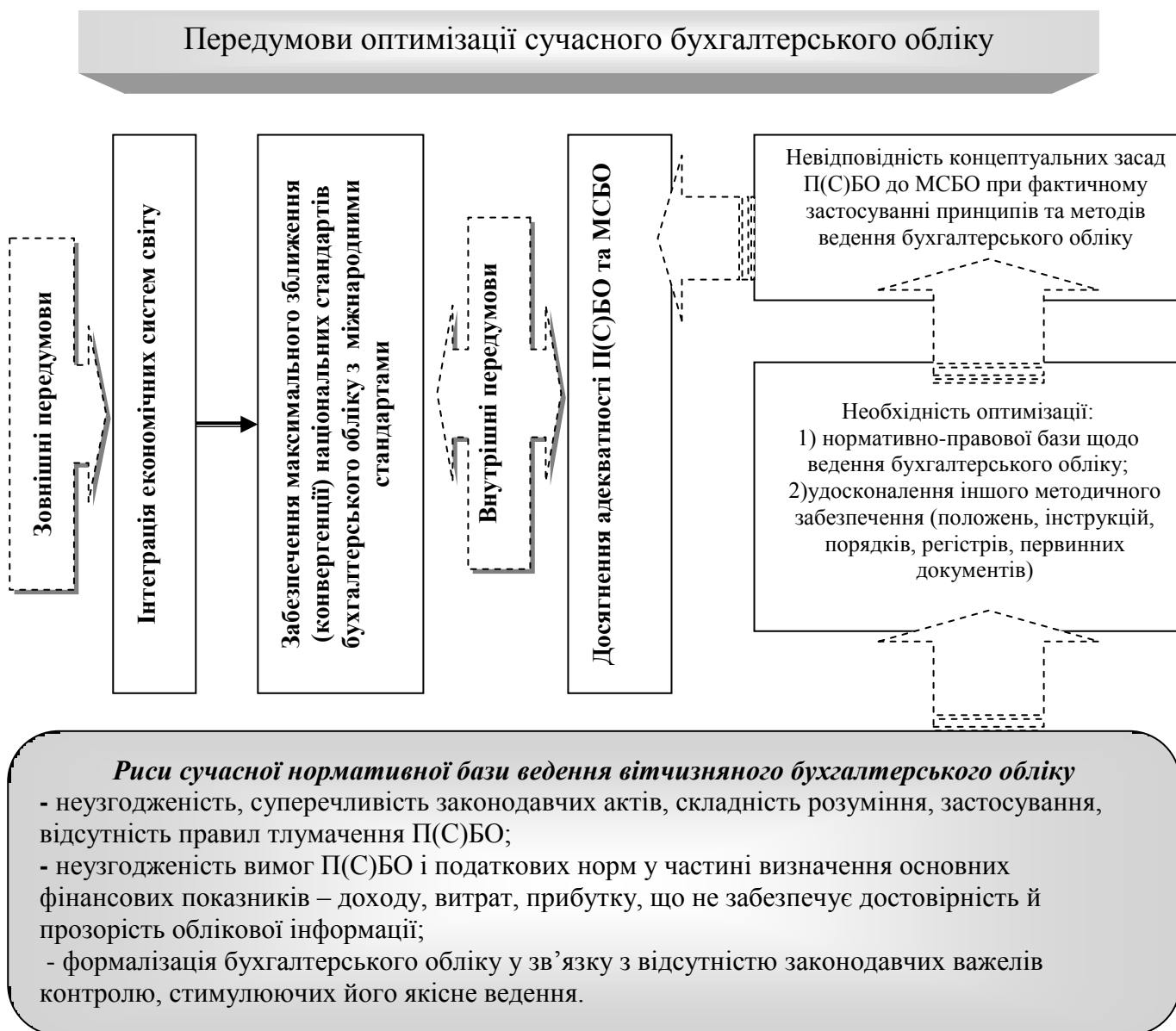


Рис. 1.3. Передумови оптимізації сучасного бухгалтерського обліку

Міжнародна економічна інтеграція, у свою чергу, створила передумови поступового стирання відмінностей між світовими обліковими системами – процесу конвергенції П(С)БО до МСБО, у зв'язку з чим виникла нагальна потреба реформування національної системи обліку у напрямку її адекватної адаптації, що потребує кардинальних змін у чинному законодавстві.

2. У прямо пропорційній залежності до зовнішніх факторів визначені і внутрішні передумови оптимізації вітчизняного бухгалтерського обліку на підставі результатів дослідження його сучасного стану та порівняльного аналізу концептуальних засад П(С)БО у відповідності до МСБО.

Встановлена невідповідність концептуальних засад П(С)БО та МСБО при фактичному застосуванні принципів та методів ведення бухгалтерського обліку є передумовою реформації обліку з метою його оптимізації.

Крім того, виявлена необхідність реформування нормативно-правової бази щодо ведення бухгалтерського обліку та удосконалення іншого методичного забезпечення (інструкцій, порядків, первинних документів) у зв'язку з тим, що на сучасному етапі нормативні акти характеризуються неузгодженістю, суперечливістю, складністю розуміння, застосування, неузгодженістю вимог П(С)БО і податкових норм, відсутністю нормативних важелів контролю за веденням обліку, що в цілому сприяє його формалізації та не забезпечує достовірність і прозорість, особливо у частині визначення реального прибутку суб'єкта господарювання. Отже, передумовою реформування сучасного бухгалтерського обліку з метою оптимізації, є нагальна потреба у перебудові нормативно-правової бази щодо його ведення.

Реалізація зазначених заходів сприятиме зміцненню статусу бухгалтерського обліку, його адекватності міжнародним нормам, підвищенню рівня прозорості, доступності, достовірності у визначенні фінансових результатів при гармонійному співіснуванні з іншою підсистемою обліку – податковою, та створенню цілісної системи обліку, що неодмінно зміцнить економічні позиції держави як на внутрішньому ринку, так і на міжнародній арені.

### **1.3. Сучасний стан податкового обліку : мотивація його удосконалення**

Податкова система, як важлива частина податкової політики держави, являє собою систему обов'язкових платежів, методологію та методику їх

розрахунку відповідно чинному податковому законодавству. За допомогою податкової системи держава впливає на фінансово-економічний стан підприємств – головного важеля, регулюючого фінансові взаємовідносини в умовах ринкового господарства.

Оцінюючи податкові стосунки в Україні, більшість вчених, фахівців сходяться в тому, що основним недоліком податкової системи є її надмірна фіскальна направленість, і як наслідок цього, – масштабні ухилення від сплати податків із застосуванням схем мінімізації та приховування доходів господарчих суб'єктів. Не можна не погодитися з висловлюваннями сучасників, які вважають, що існуюча податкова система характеризується [71, с.214]:

- нестабільністю оподаткування;
- відсутністю стимуляції підприємницьких структур до накопичення фінансового капіталу й інвестування його в основні та оборотні активи;
- її неефективністю, тому що одним підприємцям вдається приховувати свої доходи, іншим отримувати частину цих доходів шляхом «прикриття» таких підприємців.

Фіскальну направленість податкової системи можна простежити у напрямку визначення оподаткованого прибутку за нормами податкового законодавства. Так, прибуток, як об'єкт оподаткування, представляє собою досить умовну величину, що відображає співвідношення між доходами і витратами підприємства за встановлений період відповідно до податкових правил.

Як наслідок, правила визначення податку на прибуток, які не передбачають достовірного формування прибутку, мають тільки фіскальний вектор з метою оптимізації податкового навантаження. Однак для суб'єкта господарювання забезпечення прибутковості – стратегічна мета ефективності бізнесу, показником якої є фактичний прибуток як результат діяльності, а не величина об'єкта оподаткування.

Несумісність норм обчислення прибутку за штучним порівнянням доходів з витратами без урахування визначення фактичного прибутку та



бажання господарчих суб'єктів зменшити податковий тиск призводить до негативних тенденцій перекручування сум оподаткованого прибутку й скорочення податкової бази, та взагалі до збільшення доходів тіньової економіки і згорання легального бізнесу.

Основні форми мінімізації прибутку вбачаються нами в наступному:

- завищення собівартості продукції (робіт, послуг) та зниження ціни реалізації;
- прискорене нарахування амортизації основних виробничих засобів;
- використання податкових пільг, наприклад, здійснення операцій в офшорних зонах;
- надання та використання позик від юридичних і фізичних осіб, а також залучення запозичених ресурсів під завищені відсотки;
- використання «транзитних» фірм з метою збільшення ціни закупки;
- придбання сумнівних, з точки зору фактичного надання і використання у господарській діяльності, робіт, послуг;
- формування доходів і витрат за звичайними цінами при відсутності удосконалених методичних розрахунків їх визначення;
- зміна систем оподаткування (загальна ↔ спрощена) при відсутності методичного інструментарію щодо визначення доходів і витрат у періодах переходу тощо.

Зауважимо, що сучасна практика ухилення від оподаткування стала можливою при наявності недосконалого податкового законодавства, яке в Україні є складним та неоднорідним. Окремі законодавчі норми недостатньо узгоджені й суперечливі, не конкретизовані, що створює передумови для їх порушень як з боку платників, так і з боку органів податкової служби. Нестабільність законодавчої бази та її фіскальна направленість впливає на те, що більшість суб'єктів господарювання тільки визначають суми податків, необхідних до сплати, однак, не мають можливості розробити стратегію своєї майбутньої фінансово-господарської діяльності.

Окремі податкові норми мають неоднозначне тлумачення при їх застосуванні, що негативно позначається на діяльності підприємств. Залежність ухилення від оподаткування прибутку внаслідок нормативної неузгодженості можна представити у вигляді векторно-тіньової діаграми (рис. 1.4).

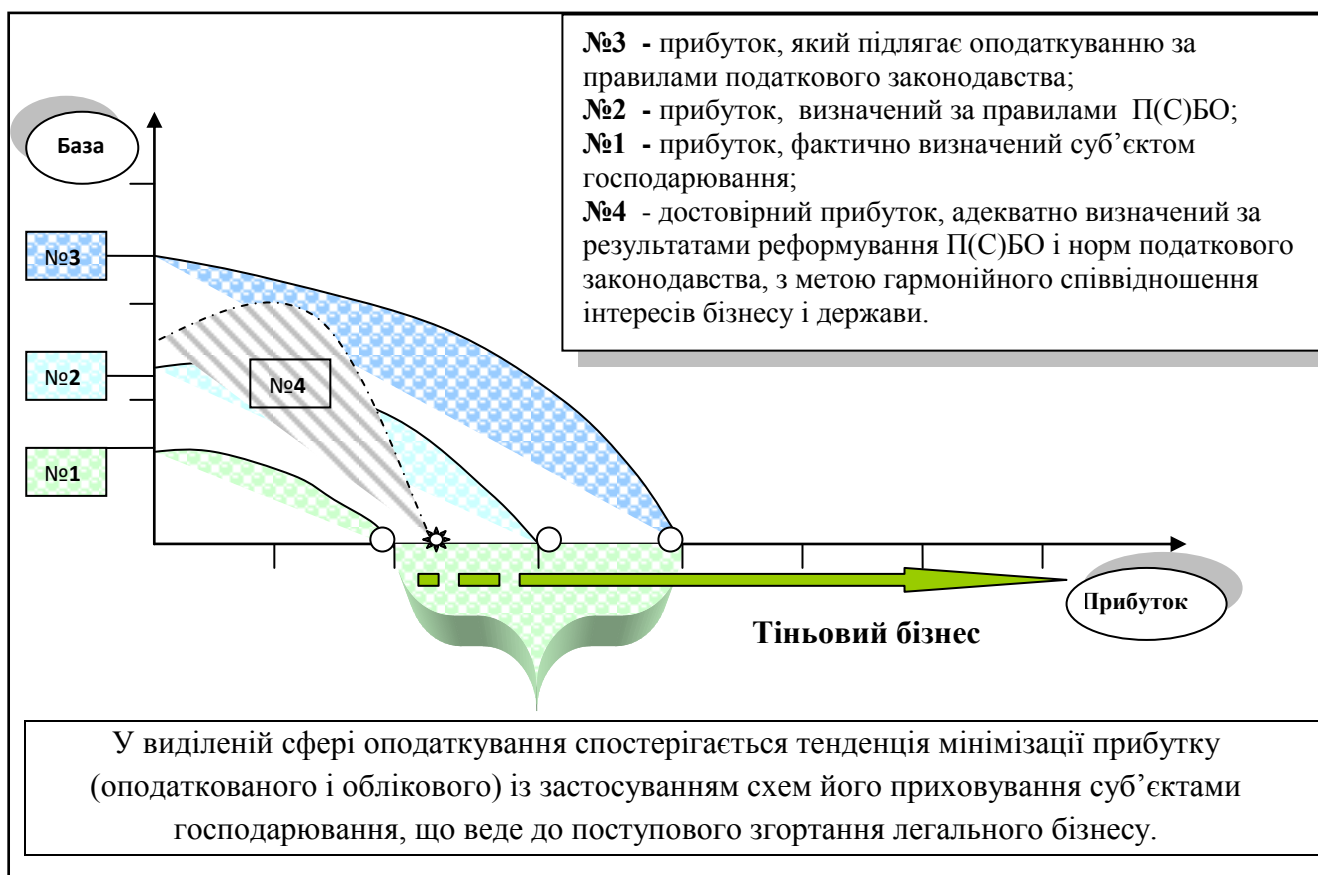


Рис. 1.4. Векторно-тіньова діаграма наслідків законодавчо-нормативної неузгодженості формування прибутку підприємства

Діаграма наглядно показує, що визначення фактичного прибутку за даними підприємства і, відповідно, його розмір не співпадають з аналогічними показниками прибутку, визначеного за правилами податкового законодавства та нормами П(С)БО. Стабільна варіативність цієї розбіжності є саме тим спрямуванням впливу розбіжностей законодавчо-нормативного вектора, котрий вказує на тенденцію ухилення від декларування прибутку та перетікання його у тіньовий сектор економіки.

Тому до сьогодні актуальною залишається проблема коригування векторно-цільової спрямованості впливу законодавчо-нормативних

розбіжностей у напрямку гармонізації інтересів кожного окремого промислового підприємства і держави. Діаграма унаочнює той факт, що у разі продовження превалювання інтересів держави над інтересами бізнесу і збільшення податкового навантаження настає векторно-тіньова кульмінація (рис. 1.4).

Це означає, що у нашому визначенні, що підприємство усіляко приховує, «тонізує» результати своєї діяльності. Натомість держава, в цілому, навіть при збільшенні нормативів оподаткування, не отримує очікуваних податків.

Отже, існує, підтверджена практикою, унаочнена діаграмою (рис. 1.4), відображена у працях економістів [110, 213, 129, 78], досліджена у даній роботі проблема коригування податкового вектора. Останнє є можливим у разі удосконалення податкової системи на теренах пошуку обґрунтування та застосування адекватних підходів щодо визначення достовірного прибутку за результатами діяльності суб'єктів господарювання, який у майбутньому і стане джерелом фінансування прибуткової частини державного бюджету та виробничо-технічного і соціального розвитку промислових підприємств.

Як наслідок дослідження за даним параграфом є відокремлена нами векторно-цільова проблема оподаткування, котра, водночас, постає однією з реально існуючих на практиці, продискутованих у працях вчених і сформульованих у даній дисертації передумов гармонізації облікової системи промислових підприємств.

Результати аналізу розвитку податкової системи не лише висвітлюють наявність проблем і можливість пошуку підходів до їх вирішення, але також підводять до необхідності вивчення стану податкового обліку та адекватності його існування в обліковій системі сучасного промислового підприємства.

Особливості податкового законодавства зумовили необхідність ведення податкового обліку. Донині в наукових колах йде полеміка щодо його статусу у зв'язку з відсутністю визначення терміну «податковий облік» у вітчизняній нормативно-правовій базі з питань оподаткування. Але регулювання взаємовідносин між платниками податків і державою з обсягу і структури

обов'язкових податкових платежів фактично здійснюється за допомогою податкового обліку, який ведеться господарчими суб'єктами для фіксації господарських операцій, пов'язаних з визначенням податкової бази з конкретного податку.

У дослідженнях окремих вчених пропонується трактувати термін «податковий облік», як «систему податкових записів, що дають змогу в повному обсязі визначити базу оподаткування в розрізі кожного податку і платежу, які відносяться підприємством до бюджету і державних цільових фондів» [42, с.6], з чим можна погодитися умовно у зв'язку з його недостатнім визначенням. Вважаємо, що смислове навантаження цього поняття потребує більш чіткого формулювання та конкретизації, а саме: податковий облік - система податкових записів, що дають змогу в повному обсязі визначити базу оподаткування в розрізі кожного податку і платежу, які відносяться підприємством до бюджету і державних цільових фондів, а також здійснити аналіз і контроль фінансово-господарської діяльності з метою оптимізації оподаткування.

Таке доповнення й уточнення вбачається нами доцільним у зв'язку з тим, що на сучасному етапі при проведенні податкового аудиту фахівці повинні здійснювати аналіз і контроль фінансово-господарської діяльності підприємства на базі даних його податкового обліку.

Через відсутність нормативної регламентації ведення податкового обліку суб'єкти господарювання стикаються з рядом проблемних питань щодо:

- формування системи первинних облікових документів, якість та кількість яких буде вважатися достатньою для підтвердження бази оподаткування;
- формування системи податкових реєстрів на основі первинних облікових документів;
- повного і достовірного забезпечення відображення інформації у податковій звітності на основі даних бухгалтерського обліку.

У процесі даного дослідження встановлено, що більшість підприємств самостійно встановлюють порядок накопичення даних з метою оподаткування без записів у системі реєстрів і рахунків бухгалтерського обліку з наступним використанням таких даних для складання податкової декларації та податкової звітності.

Набули поширення так звані «наборки» за формою, не передбаченою податковими правилами, які за своїм змістом є звичайними реєстрами обліку.

Низки крупних підприємств реалізували можливість автоматичного ведення податкового обліку за допомогою бухгалтерських програм шляхом зазначення у первинному документі по кожній операції ознаки, згідно з якою сума операції включається або не включається до складу показників доходу чи витрат у податкового обліку. При такому формуванні даних податкового обліку зростає кількість суто механічних помилок, велика ймовірність невірною визначення ознаки податкових показників у зв'язку з різноманітністю нетипових господарських операцій, ускладнюється контроль. Тому актуальним залишається пошук нових підходів щодо організації та ведення податкового обліку, а також створення особливого алгоритму формування його форм і реєстрів.

При веденні податкового обліку деякі суб'єкти господарювання стикаються з проблемою надання органу податкової служби інформації, не пов'язаної з оподаткуванням. Так, при здійсненні податкового аудиту фахівцями податкової служби проводиться аналіз фінансово - господарської діяльності підприємства, що перевіряється, на підставі інформації, задекларованої у статистичній звітності (Баланс, Звіт про фінансові результати, Звіт про рух грошових коштів, Звіт про власний капітал) та інших видах бухгалтерської звітності. Однак вимоги щодо надання інформації, безпосередньо не пов'язаної з оподаткуванням, не регламентовані податковим законодавством, тому не обов'язкові для виконання суб'єктами господарювання. Неузгодженість податкових правил викликає конфлікт

інтересів і залишає актуальним питання повного і достовірного інформаційного забезпечення податкового обліку для зовнішніх користувачів.

За результатами дослідження стану податкового обліку з точки зору його адекватного існування у обліковій системі можна констатувати, що сучасне податкове законодавство зумовило ведення суб'єктами господарювання податкового обліку, статус якого у системі національного обліку нормативно не визначений. Тому вважаємо за доцільне визначити податковий облік, як систему податкових записів, що дають змогу в повному обсязі визначити базу оподаткування в розрізі кожного податку і платежу, які відносяться підприємством до бюджету і державних цільових фондів, а також здійснити аналіз і контроль фінансово-господарської діяльності з метою оптимізації оподаткування.

У цьому контексті актуальними являються і досі невирішені питання організації податкового обліку у частині:

- формування системи податкових форм та реєстрів на підставі первинних документів, якість та кількість яких буде вважатися достатньою для підтвердження бази оподаткування;

- повного і достовірного забезпечення відображення інформації у податковій звітності на основі даних бухгалтерського обліку.

Неузгодженість податкових правил щодо ведення податкового обліку викликає конфлікт інтересів користувачів. Тому загальна проблема сучасного податкового обліку, на нашу думку, полягає у відсутності науково обґрунтованих вимог удосконалення сучасного податкового обліку, і не тільки для підняття його до належного міжнародного рівня, а й для того, щоб зробити більш зручнішим саме для суб'єктів господарювання – платників податків.

На підставі дослідження стану сучасного податкового обліку з точки зору його адекватного існування в обліковій системі можна унаочнити загальні причини удосконалення податкового обліку з метою його оптимізації для розвитку гармонійного співіснування в обліковій системі (рис. 1.5).



Рис. 1.5. Передумови удосконалення податкового обліку

Наявність необхідних передумов удосконалення податкового обліку створює можливість проведення дослідження у напрямку виявлення способів його гармонійного співіснування у цілісній системі обліку.

### Висновки до розділу I

На основі проведеного дослідження доцільними та достатньо обґрунтованими можна вважати такі висновки:

1. На сучасному етапі процес зближення національних економік веде до зближення світових облікових систем, що потребує іншого ставлення до вітчизняної облікової системи та її підсистем. У цьому контексті сучасна система обліку повинна задовольняти зовнішніх і внутрішніх користувачів, забезпечуючи їх достовірною фінансовою інформацією про діяльність суб'єктів

господарювання з декларуванням достовірних показників прибутку. Досягнення цих прагнень є можливим лише при створенні системної облікової цілісності за умови узгодження усіх організаційно-структурних і функціональних складових системи. У цьому аспекті актуальною є проблема гармонізації концептуальних та організаційно-методичних засад бухгалтерського та податкового обліків.

2. На підставі даних критичного аналізу наукових ставлень попередників щодо вирішення проблеми гармонійного співіснування облікових підсистем та власного дослідження доведено, що бухгалтерський і податковий облік, як облікові підсистеми, мають свої суттєві особливості, але при цьому взаємозв'язані між собою та створені для однієї мети – забезпечення інформаційних потреб користувачів. Кожній із них притаманні власні понятійні категорії (загальна мета, предмет, об'єкти, принципи, функції, завдання), які не містять кардинальних протиріч. Неузгодженість простежується при ставленні до головних об'єктів обліку – витрат, доходів, амортизації, які формують в бухгалтерському та податковому обліку показники прибутку, котрі відрізняються від достовірної його величини. Відсутність єдності у визначенні понятійних категорій, у підходах до визначення достовірного прибутку ускладнює процес гармонізації бухгалтерської та податкової облікових підсистем і перешкоджає пошуку шляхів до створення облікової цілісності. Негативно впливовим є також організаційно-структурне та процесно-функціональне відокремлення податкового обліку від бухгалтерського.

3) Дослідженням підтверджено, що сучасний стан облікових підсистем не задовольняє інформаційних потреб внутрішніх та зовнішніх користувачів. Так, сучасний податковий облік має чітко виражену фіскальну направленість, реалізація якої супроводжується створенням і розвитком потужного нормативно-правового підґрунтя. Статус податкового обліку законодавчо не визначений, не існує єдності в наукових колах (вченими розцінюється податковий облік як непотрібна дефініція, або як об'єктивна економічна категорія, або як складова фінансового обліку, або як складова частина



інтегрованої системи господарського обліку). Простежується організаційна неузгодженість податкового обліку із загальною обліковою політикою підприємства.

Одночасно посилюється тенденція зниження ролі та формального підходу до організації та ведення бухгалтерського обліку, незважаючи на те, що бухгалтерський облік займає пріоритетну позицію у ієрархії облікових підсистем у зв'язку з більшим діапазоном функціональних завдань. Формальне ставлення пов'язане з порушенням цільової установки через втручання правил податкового законодавства в обліковий процес та у зв'язку з відсутністю стимулюючих важелів ведення бухгалтерського обліку. Крім того, сучасна нормативна база вітчизняного бухгалтерського обліку характеризується певною неузгодженістю, складністю фактичного застосування окремих правил П(С)БО, концептуальні засади яких мають риси невідповідності з МСБО.

4) Унаочнені в даному розділі проблеми гармонійного співіснування облікових підсистем, їх сучасний стан є такими, що створюють зовнішні та внутрішні передумови удосконалення концептуальних засад і оптимізації організаційно-методичного забезпечення. Реалізація зазначених заходів сприятиме зміцненню їх статусу, адекватності міжнародним нормам, підвищенню рівня прозорості, доступності, достовірності у визначенні фінансових результатів, гармонійному співіснуванню підсистем обліку та створенню інформаційно-функціональної системної цілісності.

## РОЗДІЛ 2

### МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ГАРМОНІЗАЦІЇ ОБЛІКОВИХ ПІДСИСТЕМ

#### 2.1. Цільове спрямування функціональної інтеграції облікових підсистем

З метою розкриття спільних рис концептуальних засад бухгалтерського та податкового обліку необхідно вирішити наступні питання:

- 1) унаочнити загальну мету функціонування облікових підсистем;
- 2) проаналізувати об'єкти облікових підсистем з точки зору їх цілісності.

Визначення загальної мети цілісної системи обліку розглянемо через призму дослідження цілеспрямування облікових підсистем у їх функціональній інтеграції. Слід зазначити, що на формування цілісної системи обліку впливають такі фактори:

- загальна політична ситуація;
- тенденції економічного розвитку країни та світу;
- податкова система країни і світу;
- співіснування облікових систем світу;
- внутрішні користувачі облікової звітності;
- зовнішні користувачі облікової звітності.

У підтвердження цього, ще у середині XIX ст. провідні економісти Е. Леоте і А. Гільбо обґрунтували мету обліку як:

- рахункову, яка пов'язана з розробкою спеціальної логіки, класифікації об'єктів, рахунків, сутності господарських операцій, оцінки та інше;
- соціальну, яка відображає інтереси сторін, зацікавлених у бухгалтерській інформації;
- економічну, яка дозволяє за допомогою обліку здійснити управління господарськими процесами підприємства [194, с.110].

Висловлювання економістів та дослідження у цьому напрямку вченого Пушкаря М.С. [194, с.110-111] мають сенс з приводу багатовекторності

облікової сфери. Однак за сутністю і формою вони, по-перше, не є метою обліку, а розкривають лише аспекти цілеспрямування діяльності облікових систем. По-друге, у розкритті сутнісного навантаження означених аспектів існує певна хибність:

- вказані аспекти не є системними стосовно системи обліку, кожен з них по-різному співвідноситься з прошарками різного середовища. Так, рахунковий – це суто внутрішньо системний, концептуальний аспект, пов'язаний з методологією функціонування облікової системи; соціальний та економічний – аспекти, що стосуються зовнішнього (відносно досліджуваної системи) середовища і висвітлюють зацікавленість зовнішніх користувачів у обліковій інформації;

- вони є різнозначними, різнопорядковими. Так, рахунковий аспект висвітлює концепцію облікової системи, її методологію, функціональне спрямування; соціальний – передбачує наявність позасистемних користувачів, що має скісне відношення до власне облікової системи – користувачів не цікавить її методологічне підґрунтя, вони лише потребують інформаційного забезпечення їх власної діяльності; економічний – вказує на функціональну причетність обліку, як самостійної, у певних межах відокремленої сфери діяльності.

Тому узагальнення в одній обліковій меті методології системи з інтересами соціуму і функціональними можливостями є принаймні науково некоректним.

Останній аспект, між іншим, не можна назвати суто економічним. У будь-якому випадку роз'яснення щодо його сутності свідчить не лише про доцільність використання облікової інформації в управлінні, але й про можливість функціональної та системної інтеграції. Отже, унаочнюється інтеграційний аспект, розгляд облікової системи, який вказує на здатність до інтеграції з іншими підсистемами. Це уможливорює виокремлення інтеграційної властивості системи обліку.

За сучасного стану розвитку економічних наук явною також є інноваційна властивість системи та цілеспрямованість створюваної нею продукції – інформації, що є підґрунтям для складання планів, прогнозів та з урахуванням якої розробляється стратегія розвитку організації в цілому. У цьому контексті вагомою видається теза стосовно того, що економічний розвиток повинен бути не інерційний, як було досі, а інвестиційний, який був би спрямований на структурну модернізацію шляхом впровадження інновацій [89, с. 64].

Дослідження за цим аспектом вказує на здатність системи до подвійного спрямування: на інноваційні перетворення всередині системи шляхом методологічних нововведень, змін і удосконалення методики та націленість на створення інформаційного забезпечення позасистемних інноваційних перетворень.

Застосовуючи системний підхід, можна констатувати, що рахункова або методологічна мета функціонування системи обліку – це створення моделі, яка дає змогу фіксувати, класифікувати та відображати факти господарської діяльності на рахунках методом подвійного запису та складати фінансову звітність найефективнішим способом. Тобто, необхідна певна процедура обліку, яка полягає в напрацюванні логічного порядку виконання певних видів облікової роботи, починаючи від отримання документів і закінчуючи складанням звітності.

Однак зосередженість на формальній процедурі обліку позбавляє бачення важливого процесу – використання даних, які виходять із цієї системи. Іншими словами, для сучасного системного обліку важливим є не лише створення інформації, але також її цільова спрямованість, призначення, подальше застосування і його результати (за термінологією теорії систем – зворотний зв'язок).

Як зауважують вітчизняні вчені, аналіз середовища, в яке надходять дані бухгалтерського обліку, вивчення реакції користувачів на отриману інформацію дозволяє поліпшити змістовність інформаційних ресурсів, вмонтувати в систему бухгалтерського обліку додаткові елементи. У підсумку

таке удосконалення змінює систему та підвищує її цінність для користувачів [194, с.111]. При цьому, для підвищення рівня змістовності інформації необхідно удосконалити методичне забезпечення облікового процесу, що дасть змогу розширити межі інформаційного простору для споживачів.

Підтримуючи таку точку зору в принципі, звертаємо увагу дослідників на наявність залежності: інформація → методологія → методичне забезпечення → мета. Однак вадою такої залежності є її перевернутість – на першому місці у будь-якій моделі системи повинна бути мета, потім процес і як результат – продукт (у даному випадку – інформація).

Займаючись проблемами аналізу національної економіки, вітчизняні вчені [172, с.52; 234, с.388] відмічають, що її ефективність залежить від інформаційного забезпечення, в основі якого лежить облікова інформація. Саме завдяки наявності достовірної облікової інформації у цілому можна судити про економічний та соціальний розвиток держави. В цьому контексті мета функціонування підприємства, яке є важливою частиною загальної суспільно-економічної системи країни, повинні втілювати також її інтереси, а не обмежуватися лише власними цільовими установками.

Характеризуючи основні макроекономічні показники національної економіки, науковці звертають увагу на те, що валовий внутрішній (і національний) продукт не дає загальної оцінки таких кінцевих станів макроекономіки, як якість життя і рівень добробуту в даній країні, не розкриває реальних обсягів виробництва (він може або завищувати або занижувати його), тому може призводити до суперечливого впливу на рівень добробуту суспільства [217, с.54].

Кінцевою метою розвитку економіки є поліпшення якості життя людей, розширення їхньої можливості формувати власне майбутнє, яке вимагає збільшення доходів на душу населення, але містить і багато інших аспектів [2389, с.18-19]. Тому розвиток економіки слід розглядати у соціальній направленості з орієнтованістю не лише на зростання валового внутрішнього продукту, але й на приріст національного багатства.

Отже, дослідження соціального аспекту функціонування облікової системи вказує на його соціальну орієнтацію шляхом досягнення оптимального забезпечення зацікавлених сторін необхідною для них інформацією. Іншими словами, мета обліку в його соціальному аспекті визначає орієнтацію на забезпечення інформацією не лише системи управління підприємством, на якому вона створена та функціонує, але також зацікавлених сторонніх споживачів – акціонерів, інвесторів, банків, фінансових установ, органів податкової служби, контрагентів та інших юридичних і фізичних осіб. Соціальне значення обліку полягає в попередженні зайвого ризику, передусім, такого явища, як банкрутства при прийнятті рішень щодо ділових відносин між підприємствами. Отже, соціальне значення системи обліку зростає в ринковому середовищі, тому що без облікової інформації неможливе функціонування ринку в автоматичному режимі, коли слабкі підприємства гинуть, на їх місці з'являються нові, а в цілому економіка є здоровою та стабільною.

У цьому аспекті роль бухгалтерського обліку, як основного засобу комунікації, визнається основоположною у зв'язку з тим, що мета бухгалтерського обліку є пріоритетною при розробці концептуальних основ цілісної облікової системи. Так, привернути до підприємства увагу потенційних інвесторів і кредиторів можна лише шляхом об'єктивного інформування їх про господарську діяльність, тобто, в основному за допомогою інформації, що міститься у фінансовій звітності кожного конкретного підприємства. Адекватність інформації визначається зацікавленістю користувачів до найважливіших показників бізнесу і тому на сьогодні важливою метою обліку є надання такої інформації, на базі якої формувалась достовірна ринково-орієнтована фінансова звітність.

Але на сучасному етапі існують певні суперечності між інститутом обліку і створюваними в суспільстві інститутами ринкового типу, подолання яких сприятиме якісному удосконаленню системи обліку, підвищенню ефективності його функціонування. Можна погодитися з висловлюваннями вчених відносно того, що через процеси запозичення елементів ринкового інституційного

середовища, їх модифікації і пристосування на даному етапі може здійснюватися оновлення існуючої облікової системи [65, с.72-74].

Отже, за сучасного розвитку економіки облікова інформація повинна формуватись з урахуванням багатовекторності її цілеспрямованості. Але на заваді цьому стає, по-перше, методологічна та методична неузгодженість функціонування облікових підсистем; по-друге, – власне невизначеність, розмитість, відсутність чітко сформульованих цільових орієнтирів для кожної з підсистем у відповідності з її значенням, місцем і роллю в процесі діяльності суб'єкта господарювання.

Досить адекватно, на наш погляд, визначена мета ведення бухгалтерського обліку в ст. 3 ЗУ «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», згідно якому мета бухгалтерського обліку – це надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства [81, с.2].

Мета податкового обліку – це надання користувачам інформації, за допомогою якої класифікуються фінансово-господарські операції за визначенням об'єктів оподаткування, бази оподаткування, і на цих підставах формуються показники податкової звітності.

Порівняння цілей у підсистемах обліку вказує на їх схожість – надання інформації користувачам. Однак беззаперечним є той факт, що коло зацікавлених податковим обліком користувачів і сфера їх інформаційних інтересів є більш обмеженими.

На думку окремих науковців [48] податковий і бухгалтерський облік мають різні цілі, тому що бухгалтерський облік має на меті надання інформації про фінансовий стан підприємства для потенційного інвестора, а податковий облік виконує лише фіскальні і регуляторні функції. Але таке ствердження перекидає сутність обліку в цілому.

Схематично взаємозв'язок у визначенні мети в облікових підсистемах представлено на рис. 2.1.



Рис. 2.1. Векторна спрямованість мети в облікових підсистемах

Первопричина впровадження обліку – це фіксування явищ, операцій для гармонічного розвитку діяльності суб'єкта господарювання, на що і спрямовані підсистеми обліку у широкому розумінні. При цьому в обліковому процесі можна спостерігати дублювання інформації однією з підсистем – інформаційна база бухгалтерського обліку є цілком достатньою для потреб податкового обліку. Тому проблема трансформації бухгалтерського та податкового обліку, як взаємопов'язаних підсистем за обліковими функціями в єдину гармонізовану цілісну систему обліку з єдиними концептуальними засадами (метою, сукупними принципами та методичним забезпеченням) є актуальною проблемою дослідження.

На наш погляд, наукові дослідження мають бути спрямовані на пошук точок дотику між обліковими підсистемами з метою зменшення дублювання облікових даних і процедур, спрощення розрахунків і полегшення звірки показників, що допоможе сформувати єдину інформаційну систему на кожному окремому промисловому підприємстві, забезпечить посилення значимості обліку і звітності в управлінні.

Правове середовище має величезний вплив на формування цілісної системи обліку, в тому числі на його окремі підсистеми. У своїй діяльності суб'єкти господарювання повинні керуватися нормативними вимогами, які б дали змогу однозначно тлумачити правила обліку, але цього на законодавчому



рівні не зроблено. Нестабільність діючого законодавства та неоднозначність законодавчих актів з питань оподаткування негативно впливає на систему обліку в цілому, про що у різному контексті та з різним ступенем деталізації питання відмічають практично усі дослідники перспектив розвитку облікової справи в Україні [206, 48, 16, 17, 114]. Таке становище призвело до того, що при здійсненні аудиту фінансово-господарської діяльності юридичних осіб органи податкових служб вільно тлумачать законодавчі акти, застосовують так звані «нетрадиційні заходи», інкримінують порушення ведення податкового обліку.

Принциповим недоліком діючого вітчизняного законодавства з обліку є існування економічно необґрунтованих розбіжностей в підходах до визнання та оцінки доходів і витрат для визначення прибутку в облікових підсистемах, що унеможлиблює складання податкової та фінансової звітності за єдиним розрахунковим алгоритмом визначення достовірного прибутку.

Також на систему обліку в цілому негативно впливає і надмірне вилучення коштів у суб'єктів господарювання, що примушує їх вуалювати дійсний фінансовий стан та частину грошей ховати з метою виживання (видача заробітної плати у конвертах, «чорна каса», розробка схем мінімізації прибутку, у тому числі з використанням контрагентів – фіктивних фірм та інше).

Отже, незважаючи на інтенсивне змінювання вітчизняної економічної системи у зв'язку з її переходом до ринку і кардинальні перетворення концепції системи обліку, все ж таки продовжує зберігатися негативна тенденція – основним користувачем облікової інформації продовжує залишатися держава, а роль учасників господарської діяльності промислових підприємств зведена до мінімуму. Негативність такої ситуації криється у тому, що суб'єкти підприємництва не зацікавлені в ефективній системі обліку. Навпаки, вони прагнуть зробити її «непрозорою» для органів контролю. Відсутність реальної потреби в даних обліку, яке спостерігалось до останнього часу, достатньо низька кваліфікація фахівців з обліку і користувачів облікової інформації призвели ведення облікової діяльності до формального її сприйняття.

Група вчених вважає, що однією з причин цього є багатопланова інтерпретація великої кількості різних облікових даних, значна частина яких є результатом зведених показників [38, с.121-137; 109, с.40-41].

Проблема зведених даних облікової інформації виникає на рівні суб'єкта господарювання і зумовлена вона різними методичними правилами по визначенню головних об'єктів облікових підсистем (доходів, витрат, прибутку).

Недосконалість такого індикатора діяльності як фінансовий результат пояснюється тим, що його значення є об'єктом маніпуляції зі сторони керівництва підприємства, коли мова йде про оподаткування платника податків (прагнення – зменшити оподаткований прибуток за рахунок оптимізації витрат, мінімізації доходів), або надання інформації потенційним інвесторам (прагнення – збільшити обліковий прибуток).

За результатами дослідження, проведеного Фондом Інтенсивних Технологій Мікроекономіки, 45% опитуваних не вважають дані фінансових звітів джерелом об'єктивної інформації про реальне фінансове становище компанії, а 80% опитуваних засвідчили, що їм доводилося маніпулювати фінансовими даними [216, с.2].

Облікова інформація, яка міститься у звітності (фінансової, податкової, статистичної), для зовнішніх користувачів не є достовірною у частині визначення доходів, витрат, оцінки майнового стану, показників прибутку компанії, в цілому вартості підприємства і його потенційних можливостей, що є негативною ознакою сучасної системи обліку. Тому підлягає сумніву доцільність використання облікової інформації для потреб мікро- і макроекономічного управління, яка не гарантує достовірність фінансових показників.

Погодимось з висловлюванням фахівців, що обсяг і надійність облікової інформації значною мірою визначається доброю волею менеджменту та його інтелектуальною чесністю по відношенню до користувачів, тому що існує суттєвий розрив між інформацією, якою володіє менеджмент компанії, та інформацією, доступною зовнішнім користувачам [228, с.41].

Поділяємо також думку багатьох фахівців з приводу того, що традиційний вітчизняний облік не задовольняє, передусім, сучасні потреби користувачів для прийняття ефективних рішень, тому що жодне із сучасних завдань менеджменту не збігається із загальними положеннями традиційної моделі ведення обліку [72, с.136].

На наш погляд, слушною також є теза вчених стосовно того, що в сучасних облікових підсистемах не забезпечується співставлення інформації про майно та джерела його утворення підприємств як інституційних одиниць. Це призводить до маніпулювання об'єктами реального світу, хоча відмінності в змісті та структурі інформації, що використовується різними користувачами, зумовлюють необхідність узгодження їх вимог щодо формування та обсягу облікових показників [142, с.204].

Слід визнати, що в наукових колах існують різні точки зору щодо досягнення консенсусу при використанні єдиної облікової інформації в обліковій системі між різними користувачами. Так, існує думка, що участь усіх сторін (засновників, інвесторів, державних органів) призведе до створення практичної та гнучкої системи, яка може задовольнити усім цілям [225, с.14].

Аналогічного погляду дотримуються також вчені, які закликають до необхідності знаходження консенсусу у поглядах стосовно принципів формування інформації для користувачів. При цьому, поєднання інтересів приватних власників з державними інтересами потребує максимально прозорої інформації щодо діяльності підприємств і відпрацювання таких облікових механізмів, які б надавали користувачам упевненості в достовірності цієї інформації [233, с.12; 140, с.71].

Заслуговує на увагу точка зору щодо розширення межі можливостей бухгалтерської інформації. Для цього автори пропонують вирішити проблему сумісності системних даних бухгалтерського обліку і системи оціночних показників бізнесу, що потребує концентрації уваги не на форматах бухгалтерських звітів, а на гармонізації показників вартості бізнесу і податкової інформації. Виходячи з цього, у підсумку, за мету облікової звітності автором

пропонується вважати адекватну характеристику фактичного стану справ компанії з урахуванням навколишнього ринкового середовища [229, с.52].

На наш погляд, така наукова пропозиція є слушною у зв'язку з тим, що окреслює наявність однієї з передумов створення облікової системи, орієнтованої на потреби різних користувачів.

Інші вчені зазначають, що державне регулювання обліку ніколи не буде здатне забезпечити практично оптимальну звітність [48, с.401; 150, с.5].

На думку Д. Панкова [165, с.167], малоімовірним є відображення узгоджених інтересів різних груп користувачів в облікових даних, які формуються безпосередньо суб'єктом господарювання, у зв'язку з тим, що в межах однієї інформаційної системи неможливо забезпечити потреби користувачів, інтереси яких суттєво відрізняються, та отримати не фінансову інформацію.

З такими тезами не можна погодитися, оскільки цінність будь-якої системи обліку криється у достовірності облікової інформації для всіх користувачів, тому сучасний облік потребує удосконалення саме у цьому аспекті. З метою гармонізації облікових підсистем державними органами, які мають реальні повноваження впливати на облікові процеси в Україні, на законодавчому рівні вже запропоновано фундаментальні нормативні зміни, які наближують методики визначення основних об'єктів – доходів, витрат, основних засобів, що є позитивним явищем в обліковій сфері, незважаючи на необхідність важливих доопрацювань вимог Податкового кодексу.

Погодимося з тезою вчених [127, с. 11] з приводу того, що національна система бухгалтерського обліку не забезпечує формування інформаційної бази для складання усіх видів звітності, зокрема податкової. Тому необхідним є створення облікової системи нової якості – цілісної системи обліку з єдиною інформаційною базою, з адаптованими обліковими підсистемами, з функціями за єдиними правилами визначення основних об'єктів обліку для всіх користувачів.

Отже, на основі аналізу цілеспрямування облікових підсистем можна констатувати про існування глобальних тенденцій у світовій практиці обліку у напрямку все більшого задоволення запитів і потреб внутрішніх та зовнішніх користувачів, для яких облікова інформація повинна бути в максимальному ступені достатня і корисна.

Для більш наочного виразу визначення загальної мети цілісної системи обліку через призму дослідження цілеспрямування облікових підсистем у їх функціональній інтеграції можна схематично представити вказаний процес так, як це подано на рис. 2.2.

Отже, нагальну потребу створення цілісної системи обліку можна визначити через її мету, яка полягає в забезпеченні корисною інформацією зовнішніх і внутрішніх користувачів для правильних управлінських рішень.

Актуальними постають і завдання щодо відбору таких показників господарської діяльності промислового підприємства, які можуть бути предметом аналізу процесів, операцій, явищ з боку всіх користувачів.

А це означає, що на вході в облікову систему повинна надходити тільки корисна інформація, яка свідчить про фінансово-господарські процеси, а на виході - інформація про результат фінансово-господарських процесів (рис. 2.3).

У підсумку до вищевказаного можна зробити наступні висновки:

1) Дослідження провідних зарубіжних та вітчизняних вчених проблеми визначення загальної мети обліку в рахунковому, соціальному, економічному аспектах мають позитивне значення з приводу багатовекторності облікової сфери. Однак розгляд загальної мети тільки у такому контексті, на наш погляд, є помилковим, тому що:

- рахунковий, соціальний, економічний аспекти за сутністю і формою не є метою обліку, а лише розкривають цілеспрямування діяльності облікових систем;

- не є системними стосовно системи обліку;

- є різнозначними, різнопорядковими.

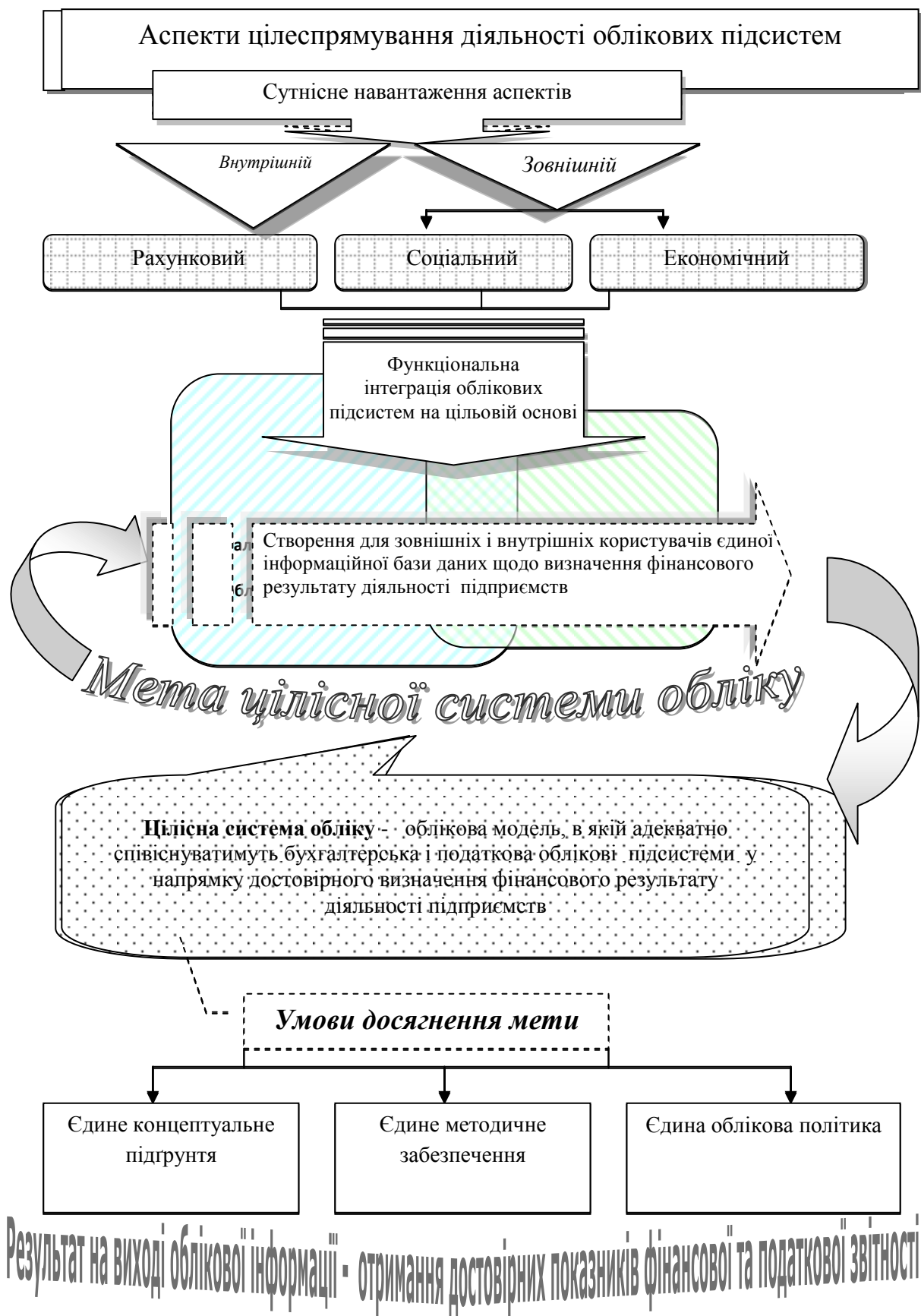


Рис. 2.2. Визначення загальної мети цілісної системи обліку



Рис. 2.3. Цільова трансформація інформаційних потоків у цілісній системі обліку

2) Нові тенденції економічного життя, посилення зв'язків між країнами світу створюють умови для функціональної інтеграції облікових підсистем на цільовій основі (з урахуванням рахункового, соціального, економічного аспектів), де кожна із підсистем за своїми функціями повинна бути частиною цілісної системи обліку, яка забезпечуватиме потреби всіх користувачів за єдиною інформаційною базою даних.

Така функціональність облікових підсистем забезпечує цілісність та право на існування цілісної системи обліку.

3) Неєфективність системи сучасного обліку пов'язана з неправильним вибором його цільових орієнтирів у формі економічних індикаторів, закладених в систему управління як на макро- так і на мікро рівні економічної системи. На сучасному етапі основним користувачем облікової інформації продовжує залишатися держава, а роль учасників господарської діяльності зведена до

мінімуму, що негативно відображається на розвитку облікової системи. Тому для системи обліку важливим є не лише створення змістової інформації, але також її цільова спрямованість, призначення, подальше застосування і результати (загальна мета → процес → результат, тобто, інформація на виході).

4) Загальної мети цілісної системи обліку, сутністю якої є прагнення створити для зовнішніх і внутрішніх користувачів єдину інформаційну базу даних щодо визначення фінансового результату діяльності промислових підприємств, можна досягти тільки за умови побудови єдиного концептуального та методично-організаційного підґрунтя.

Отже, оптимальна інформаційна трансформація є можливою лише при такій моделі, в якій бухгалтерський і податковий облік за тотожними концептуальними засадами (метою, методологією, методичним забезпеченням) адекватно співіснують один з одним.

## **2.2. Об'єктна цілісність бухгалтерського та податкового обліку**

У науковій літературі об'єктами бухгалтерського обліку прийнято вважати господарські активи та джерела їх утворення (пасиви), господарські процеси (постачання, виробництва, реалізації) та їх результати [23, с.39; 222, с.16].

Податковий облік, як і бухгалтерський, характеризується різноманітністю об'єктів. Основними його об'єктами прийнято вважати доходи і витрати, матеріальні активи, амортизаційні відрахування основних засобів, оподаткований прибуток, що формують базу оподаткування відповідно до норм податкового законодавства.

Вирішення проблеми об'єктної цілісності облікових підсистем розглянемо через результати порівняного аналізу дефініцій головних об'єктів, пов'язаних з визначенням фінансового результату (табл. 2.1, 2.2)



## Дефініції поняття «дохід» у підсистемах обліку

Спеціалізація трактування «дохід» за напрямками, з посиланням на літературні джерела		
З законодавчих позицій ведення обліку		З позицій економічних теорій
Бухгалтерський облік	Податковий облік	
1	2	3
Збільшення економічних вигод у вигляді отримання активів або зменшення зобов'язань, які призводять до збільшення власного капіталу [176].	Термін «дохід» за економічною сутністю не визначений [175]. На класифікаційному рівні визначено дохід, як загальну суму доходу від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду [175].	1) Загальний дохід, що містить у собі відшкодування витрат виробництва і чистий прибуток [26]. 2) Сума всіх видів доходів підприємства [58, с.89]. 3) Сукупний грошовий виторг підприємства, одержуваний від діяльності основного, допоміжних виробництв підприємства та від реалізації додаткових послуг [80]. 4) Обчислений у грошовому виразі сумарний річний дохід підприємства, отриманий у результаті виробництва і продажу продукції, товарів, послуг [118].
<b><i>Ознаки об'єктної цілісності</i></b>		
<p>1. Виходячи з дефініцій поняття «дохід» можна констатувати, що в облікових підсистемах не існує суттєвих протиріч у визначенні.</p> <p>2. Дохід є основним об'єктом для визначення фінансового результату (облікового та оподаткованого прибутку).</p> <p>3. Визнання, класифікацію та оцінку доходів у бухгалтерському обліку здійснюють на підставі використання інформації про господарські активи та господарські процеси (у тому числі, реалізацію).</p> <p>4. Визнання, класифікацію та оцінку доходів у податковому обліку здійснюють на підставі даних бухгалтерського обліку, але з урахуванням нормативних особливостей податкового законодавства.</p>		

## Дефініції поняття «витрати» у підсистемах обліку

Спеціалізація трактування «витрати» за напрямками, з посиланням на літературні джерела		
З законодавчих позицій ведення обліку		З позицій економічних теорій
Бухгалтерський облік	Податковий облік	
1	2	3
Зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які приводять до зменшення власного капіталу [176].	Термін «витрати» за економічною сутністю не визначений [175]. На класифікаційному рівні визначено витрати, як загальну суму витрат, сплачених (нарахованих) протягом звітного періоду у зв'язку з підготовкою, організацією, веденням виробництва, продажем продукції [175].	1) Зменшення засобів підприємства або збільшення його зобов'язань [1]. 2) Витрати, що виникають в процесі господарської діяльності, які наводять до зменшення засобів [118, 197]. 3) Витрати підприємства на здійснення своїх функцій [41].
<p><b>Ознаки об'єктної цілісності</b></p> <p>1. Виходячи з дефініцій поняття «витрати» можна констатувати, що в облікових підсистемах не існує суттєвих протиріч у визначенні.</p> <p>2. Витрати є основним об'єктом для визначення фінансового результату (облікового та оподаткованого прибутку).</p> <p>3. Визнання, класифікацію та оцінку витрат у бухгалтерському обліку здійснюють на підставі використання інформації про господарські активи та господарські процеси (у тому числі, постачання, виробництво).</p> <p>4. Визнання, класифікацію та оцінку витрат у податковому обліку здійснюють на підставі даних бухгалтерського обліку, але з урахуванням нормативних особливостей податкового законодавства.</p>		

Результати порівняльного аналізу об'єктних дефініцій облікових підсистем свідчать про їх певну ідентичність, яка уможливорює утворення інформаційно-об'єктної цілісності. Останнє пояснюється проявом інформаційної єдності об'єктів при проведенні облікових процедур щодо визначення кінцевого результату діяльності промислового підприємства.

При цьому бухгалтерський облік, який являє собою упорядковану інформаційну підсистему, що відбиває стан і рух активів, пасивів і фінансових результатів, в ієрархії підсистем займає пріоритетну позицію, тому що саме він на сьогодні акумулює найбільш корисні потоки інформації для всіх користувачів. Тому податковий облік можна вважати підсистемою, яка не лише

існує паралельно з підсистемою бухгалтерського обліку, але в системно-інформаційному сенсі є похідною від нього.

У цьому контексті можна вважати слушною позицію вчених [98, с.78-79] щодо здатності бухгалтерського обліку забезпечувати надійну документально обґрунтовану систему реєстрації та безперервної і суцільної обробки не тільки фінансової, але і податкової інформації. Використовуючи такий інформаційний ресурс можна вирішити проблему обчислення доходів і витрат з метою визначення оподаткованого прибутку.

Підпорядкованість облікових підсистем за ознакою їх інформаційної ємності наведено на рис. 2.4.

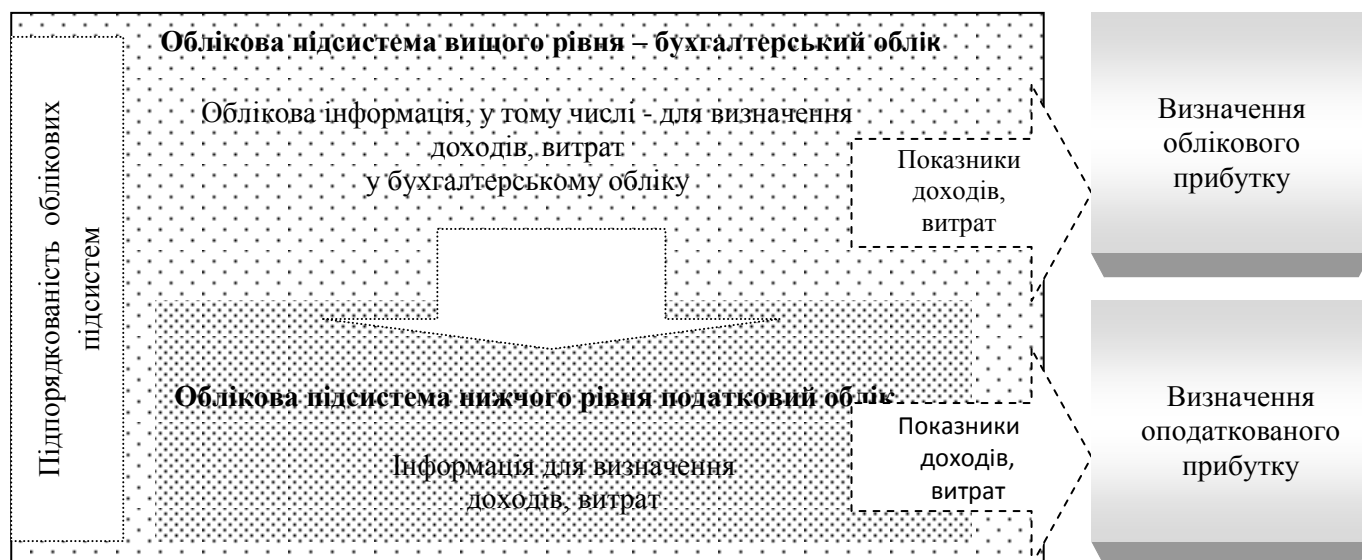


Рис. 2.4. Інформаційна підпорядкованість облікових підсистем

Для підтвердження об'єктної цілісності облікових підсистем необхідно провести порівняльний аналіз дефініцій поняття «прибуток».

Критичний огляд наукових ставлень щодо визначення економічної сутності прибутку свідчить про його різні тлумачення.

Законодавство України, яке регулює господарську діяльність суб'єктів підприємництва і порядок організації обліку і звітності, під "прибутком" визначає два різних поняття за їх економічним змістом.

Відповідно до вимог П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» [177, с.11] прибуток – це сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати. Розуміння прибутку у цьому контексті, безумовно, характеризує якість господарювання суб'єкта підприємництва, його спроможність відраховувати частину прибутку до бюджету. Обліковий (бухгалтерський) прибуток – це сума прибутку (збитку) до оподаткування, обчислена в бухгалтерському обліку шляхом зіставлення доходів і витрат, визнаних та оцінених відповідно до П(С)БО 17 [185, с.64], який визначає правила щодо формування фінансових показників у бухгалтерському обліку на підставі інформації про витрати, доходи, активи і зобов'язання з податку на прибуток.

За правилами бухгалтерського обліку прибуток формується як фінансовий результат від звичайної діяльності та надзвичайних подій суб'єктів господарювання, де чистий прибуток – алгебраїчна сума прибутку від звичайної діяльності та надзвичайного прибутку, яка зменшена на суму податків з прибутку, а валовий прибуток – це різниця між чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і собівартістю продукції (товарів, робіт, послуг). Валовий прибуток від реалізації продукції, в силу чинної методології бухгалтерського обліку виробничої собівартості, не характеризує дійсну суму прибутку, яку одержує підприємство від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг): до неї не включаються адміністративні витрати й витрати на збут, деякі інші операційні витрати, пов'язані з випуском продукції. Крім того, згідно П(С)БО16 «Витрати» [184, с.60] постійні загально виробничі витрати на окремі вироби списуються лише в частині, яка відповідає так званій звичайній виробничій потужності підприємства з випуску виробів, а суми постійних витрат понад цю величину списуються на собівартість реалізованої продукції в цілому без розподілу.

Можна погодитися з висловлюваннями науковців [46, с.95], які визначають прибуток за економічним змістом, як грошовий вираз частини вартості додаткового продукту, частину заново створеної вартості, виробленої

та реалізованої, що характеризує дохідність підприємства, окупність вкладених витрат і використаного майна в результаті здійснення відповідних заходів».

При розгляді прибутку в якісному аспекті група вчених [174, с.348] визначає його як перетворену форму додаткового продукту й додаткової вартості, що виражає відносини між власниками засобів виробництва і найманими працівниками з приводу створення прибутку і привласнення при реалізації процесу перевтілення вартості додаткового продукту в прибуток.

Однак величина прибутку не обов'язково дорівнює вартості додаткового продукту у зв'язку з тим, що конкурентне середовище через ціни коригує у вигляді величини прибутку розмір втіленої у товарах (роботах, послугах) вартості додаткового продукту. У цьому контексті, сума отриманого прибутку – це показник, який характеризує фінансову результативність діяльності підприємства.

Вивчення аспектів, пов'язаних з економічною сутністю прибутку у наукових дослідженнях привело до розмежування таких понятійних категорій, як бухгалтерський і економічний прибуток.

Вчені-економісти під економічним прибутком вважають різницю між доходами і економічними витратами, що включають разом із загальними витратами альтернативні (поставлені) витрати. При цьому економічний прибуток обчислюється як різниця між бухгалтерським і нормальним прибутком суб'єкта підприємництва [197].

В окремих наукових пропозиціях [128] прийнято відрізнити величину економічного прибутку від фактичного, який вимірюється різницею лише між доходами і власне витратами (що включають дійсні витрати й амортизаційні відрахування).

Отже, при дослідженнях проблематики економічної сутності прибутку науковцями окреслюються інші дефініції – нормальний прибуток або фактичний, які не є тотожними обліковому прибутку, тому що їх визначення пов'язано з розрахунком за дійсними (достовірними) показниками доходів та витрат.

За концепцією прибутку на цільовому підґрунті [208, с.399] визначено, що прибуток потрібний для:

- 1) обчислення податків,
- 2) захисту кредиторів,
- 3) для вибору розумної інвестиційної політики.

У такому контексті бухгалтерське трактування прибутку прийнятне тільки для досягнення першої мети й абсолютно неприйнятне для досягнення третьої.

За зазначеною концепцією [208, с.399] зв'язок між бухгалтерським і економічним прибутком визначається за формулою: Бухгалтерський прибуток + Позареалізаційні зміни вартості (оцінки) протягом звітного періоду активів – Позареалізаційні зміни вартості (оцінки) активів періоду у минулі звітні + Позареалізаційні зміни вартості (оцінки) протягом майбутнього періоду активів = Економічний прибуток.

Погодимося з думкою Вишневського В.П. [40, с.29], який вважає, що сутність прибутку можна сприймати тільки через розуміння методів його обчислення, які можуть відрізнятися в окремих країнах або групах країн тими чи іншими аспектами залежно від таких факторів, як загальна економічна ситуація в країні, національні особливості, юридичне середовище, податкова політика тощо.

Прибуток, визначений за податковим законодавством, являє собою умовну величину, яка відображає співвідношення між доходами й витратами та сумою амортизаційних відрахувань об'єктів основних виробничих фондів підприємства за встановлений період оподаткування. Оподаткований прибуток – це прибуток, визначений об'єктом оподаткування за звітний період, достовірність розрахунку якого характеризується трьома чинниками:

- дотримання податкового законодавства щодо складу доходів і витрат суб'єкта господарювання;
- дотримання податкового законодавства при розрахунку податкової бази доходів, витрат, активів і зобов'язань суб'єкта господарювання;

- об'єктивність інформаційної бази, за даними якої складається податкова звітність з податку на прибуток.

Отже, основною інформаційною базою для визначення оподаткованого прибутку є дані податкового обліку, який може не збігатися з бухгалтерським у зв'язку з різною нормативно-правовою базою числення прибутку та методикою формування показників фінансових результатів діяльності господарчих суб'єктів.

Деякі дослідники [69] не вбачають проблеми в незбігу бухгалтерського і податкового прибутків – основних об'єктів облікових підсистем, і пропонують взагалі дві автономні системи обліку, пояснюючи тим, що МСБО передбачають обчислення прибутку лише для складання фінансової звітності. Окремі дослідники [88, 125, с.32; 192] вважають, що розбіжність бухгалтерського і податкового прибутків буде існувати завжди, незважаючи ні на спроби зближення бухгалтерського та податкового обліку, ні на будь-які зусилля щодо спрощення процедур їх ведення, це обумовлено існуванням податкових різниць, які впливають з ідеології бухгалтерського обліку – фінансовий результат передбачений для власника підприємства не може бути об'єктом оподаткування. На їх думку, в умовах глобалізації економіки беззаперечно існуватиме різниця між основними характеристиками господарських операцій при їх відображенні у бухгалтерському обліку та з метою оподаткування, передусім такими:

- дата визнання;
- сума визнання (первісна оцінка);
- припустимість та розміри зміни вартості (переоцінки, списання).

Інші вчені та фахівці з обліку [64] зазначають, що прибуток як об'єкт оподаткування повинен бути максимально наближеним до облікового прибутку з мінімальною економічно обґрунтованою відмінністю на підставі того, що методика його розрахунку за даними бухгалтерського обліку відпрацьована розвиненими країнами протягом десятиліть і спрямована на те, щоб власники, які відокремлені від управління підприємством, могли отримати правдиву

інформацію про прибуток, на частку якого вони мають право, а достовірність цієї інформації могли б підтвердити зовнішні аудитори.

Погоджуючись з аргументами, які наводять представники різних напрямів, важко розділити їх позицію відносно висновків, які є недостатньо обґрунтованими і, головне, не враховують усю різноманітність вітчизняного і міжнародного досвіду й унеможливають гармонійний розвиток облікових підсистем. Трактуювання однією з причин постійної розбіжності між фінансовим результатом, який є об'єктом оподаткування, і бухгалтерським прибутком, - різні економічні інтереси замовників (власників підприємства і держави в особі органів податкової служби), на наш погляд, є помилковим, тому що всі користувачі прагнуть одержати достовірний фінансовий результат діяльності підприємства. Але припущення тотожності достовірного й облікового прибутку некоректні, тому що обліковий прибуток формується за правилами П(С)БО, які не забезпечують визначення фактичного (достовірного) прибутку суб'єктів господарювання.

Авторські ставлення з цього приводу знайшли позитивну підтримку в запропонованих правилах Податкового кодексу України [175] щодо визначення прибутку.

Новації Податкового кодексу України вбачаються нами у нововведеннях, пов'язаних з істотними концептуальними відмінностями від податкового законодавства, діючого до 01.01.2011р. [175], насамперед, в методологічному аспекті (у частині фактичного застосування основних принципів обліку, визначення та основних підходів до визнання елементів обліку), та в методичному забезпеченні податкового обліку.

Так, з метою досягнення адекватних відносин між бізнесом та державою, гармонізації бухгалтерського і податкового обліку в напрямку їх наближення нормами Податкового кодексу України запроваджено методичний підхід розрахунку оподаткованого прибутку за стандартами бухгалтерського обліку за виключенням суттєвих обмежень стосовно доходів і витрат підприємства.



Слід відмітити, що серед науковців чимало є противників нововведень Податкового кодексу України. Так, деякі з них [144] вважають зближення податкового і бухгалтерського обліків у частині визначення прибутку тільки декларативним, пояснюючи це тим, що фактично зближення є вельми віддаленим, оскільки проект не визначає за базу дані бухгалтерського обліку, а прагне самостійно встановлювати основні правила. Тому розбіжностей між бухгалтерським і податковим обліками набереться немало, що ускладнюватиме облік прибутку.

Дійсно, вимоги Податкового кодексу України не вирішують усіх проблем щодо зближення облікових підсистем у частині визначення прибутку, але, головним надбанням проекту, на наш погляд, є бажання розробників прагнути розв'язати проблему адекватного співіснування податкового та бухгалтерського обліків.

Виходячи з вищевказаного, можна зазначити, що, незважаючи на низки концептуальних відмінностей, дефініції поняття «прибуток» у підсистемах обліку розглядаються в одній площині, як результат фінансової діяльності, визначений за допомогою співставлення доходів і витрат за єдиною інформаційною базою. При цьому простежується певна взаємозалежність об'єктів облікових підсистем. Рівень взаємозв'язку (залежності) між об'єктами облікових підсистем можна представити на рис. 2.5.

Отже, на підставі порівняльного аналізу дефініцій головних об'єктів облікових підсистем можна простежити їх певну єдність.

Так, для визначення облікового прибутку здійснюється трансформація об'єктів бухгалтерського обліку – господарських активів і пасивів, господарських процесів у доходи та витрати.

На підставі співставлення об'єктів податкового обліку – доходів і витрат визначається оподаткований прибуток.

Проведення облікових процедур у підсистемах обліку щодо визначення доходів, витрат підприємства здійснюється в інформаційній єдності їх об'єктів.

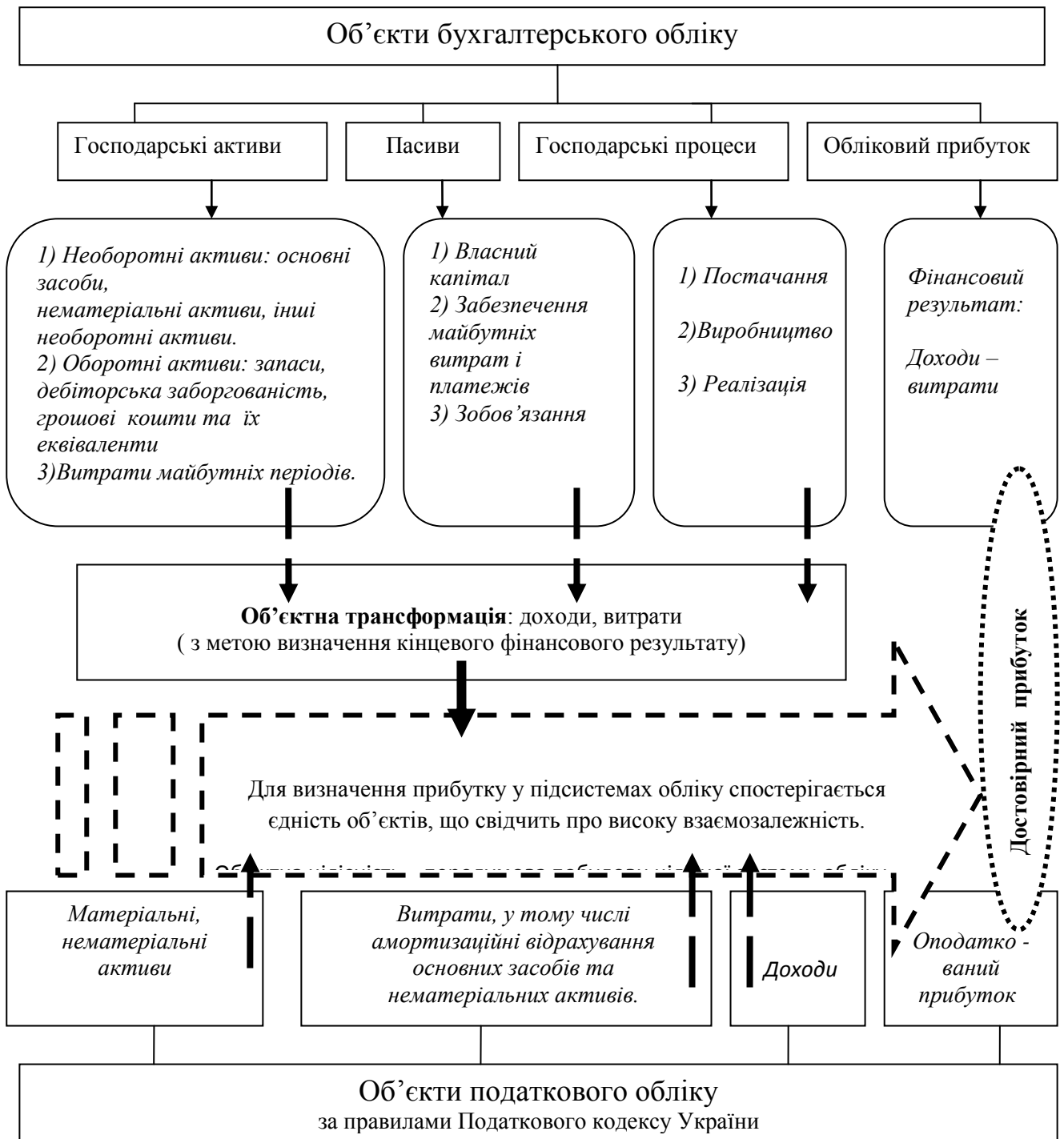


Рис. 2.5. Взаємозалежність об'єктів облікових підсистем

При цьому, бухгалтерський облік є підсистемою, котра інформаційно здатна забезпечити формування показників податкового обліку. У такому сенсі, суто з позицій теорії систем, – бухгалтерський облік можна вважати інформаційною підсистемою вищого рівня, а податковий облік – підсистемою нижчого рівня, які й утворюють певну цілісність облікової системи. Зв'язок між

ними здійснюється за допомогою цілеспрямованої інформації, котра надходить із облікової підсистеми вищого рівня в облікову підсистему нижчого рівня для визначення фінансового результату та формування відповідних показників у межах об'єктів обліку даної підсистеми.

При дослідженні дефініцій поняття «прибуток», як головного об'єкта облікових підсистем, встановлено, що у наукових колах існують різні ставлення до природи прибутку, його економічної сутності та обліку.

Недосконалість ступеня наукового розуміння економічної природи прибутку ускладнює розв'язування проблем щодо його визначення, впливу прибутку на діяльність підприємства в умовах трансформації економіки.

Але очевидним є ставлення до прибутку, як до основного об'єкту облікових підсистем, що формується на підставі таких його складових, як доходи й витрати, котрі, власне, і потребують наукового переосмислення.

З метою гармонізації бухгалтерського і податкового обліку в напрямку їх наближення правилами Податкового кодексу України запроваджено інші підходи у визначенні оподаткованого прибутку, які наближені до правил бухгалтерського обліку. Незважаючи на наявність суттєвих концептуальних відмінностей між обліковими підсистемами, які не вирішені нормами Податкового кодексу України, безумовно позитивним аспектом є бажання розробників прагнути розв'язати проблему гармонійного співіснування бухгалтерського та податкового обліків.

Виходячи з вищевказаного, об'єктну цілісність підсистем обліку можна представити у такому вигляді (рис. 2.6).

Отже, об'єктна цілісність системи обліку не тільки за формою, а також за сутністю, можлива лише при застосуванні єдиного підходу щодо визначення основного об'єкту підсистем обліку – прибутку, який потребує трансформаційних змін вимог П(С)БО і податкового законодавства.

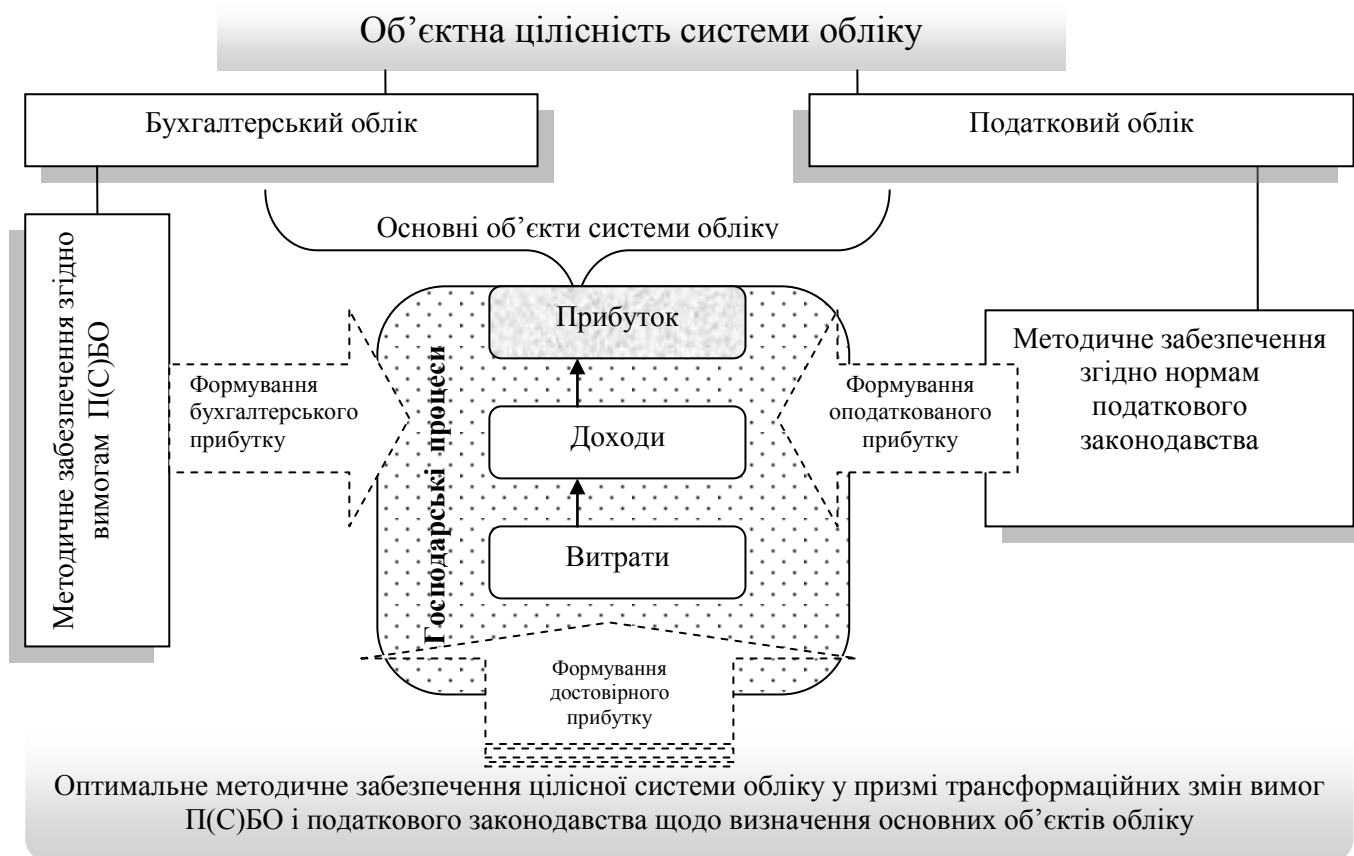


Рис. 2.6. Формування об'єктної цілісності системи обліку

### 2.3. Алгоритм визначення достовірного прибутку: пошук адекватного підходу

Питання удосконалення концептуальних засад щодо визначення достовірного показника фінансових результатів діяльності суб'єктів господарювання проводились низкою відомих вітчизняних вчених та науковців, таких, як Білуха М.Т. [24], Бутинець Ф.Ф. [28], Гавриленко В.А. [44], Лучко М.Р. [130], Моссаковський В.Б. [154, с.93], Голов С.Ф. [50], Голубка Я.В. [55, с.38-40], Коришко Н.Є. [108, с.131], Чернобай О.В. і Секіріна Н.В. [232, с.78], Михайлова Т.П. [151, с.107-109], Левченко В.М. [122, с.285-289], Дерев'янку Р.В. [70], Ковальчук О.В. [102, с.42-43], Дем'яненко М.Я. [69, с.9] та інших, де кожен з авторів відстоює власну позицію, зокрема з питань:

- доцільності визначення прибутку за даними податкового обліку;

- доцільності виділення розрахунків щодо визначення податкового прибутку у відокремлену підсистему бухгалтерського обліку;
- доцільності узгодження чи об'єднання фінансового результату і оподаткованого прибутку;
- можливості визначення прибутку за єдиним алгоритмом на базі розрахунку облікового прибутку або податкового прибутку.

На сучасному етапі в наукових колах не існує єдності щодо методики розрахунку прибутку у підсистемах обліку. Так, вченими пропонуються різні методи визначення прибутку, у тому числі – за єдиним алгоритмом на базі розрахунку облікового прибутку або податкового прибутку. Окремі вчені [125, с.32] вважають неможливим взагалі єдиний алгоритм визначення прибутку, а зближення бухгалтерського та податкового обліку вбачають у нормативно закріпленому порядку фіксування податкових різниць у звітності. Однак, на нашу думку, механічне фіксування та пояснення в обліковій звітності податкових різниць не вирішить проблеми наближення облікових підсистем з метою удосконалення обліку прибутку. Теоретичне обґрунтування цієї авторської позиції зроблено у попередніх параграфах і буде підсилено на концептуальному рівні.

Наукові здобутки зазначених вчених є вагомим внеском у теорію, методику та організацію підсистем обліку, однак питання розвитку концепції прибутку у підсистемах обліку залишається відкритим, тому що результати наукових досліджень у цьому напрямку не мають досконалого характеру, припускають суттєві неточності. Окрім того, до сьогодні ще не знайдено остаточно оптимального рішення щодо визначення прибутку у підсистемах обліку, яке б задовольнило всіх користувачів облікової інформації.

Окремої уваги заслуговують дослідження Моссаковського В.Б. у сфері визначення прибутку [154]. Проведений вченим порівняльний аналіз методики розрахунку прибутку дає підстави стверджувати, що розрахунок прибутку на малих підприємствах здійснюється за однією схемою в підсистемах обліку, але при цьому малі підприємства не є платниками податку на прибуток, оскільки

знаходяться на спрощеній системі оподаткування, а розрахунок прибутку на підприємствах-платниках податку на прибуток ведеться за різними схемами, що приводить до різного визначення прибутку в бухгалтерському і податковому обліку. З метою ліквідації парадоксального явища щодо обчислення прибутку у вітчизняній системі обліку Моссаковський В.Б. пропонує застосовувати один з двох підходів обліку:

1) визначення фінансового результату за правилами податкового законодавства;

2) визначення фінансового результату за правилами передбаченими П(С)БО та МСБО, що дасть змогу набагато полегшити роботу бухгалтерів шляхом відмови від складання податкової звітності та ведення обліку постійних та податкових різниць [154, с.17, с.93].

Запропоновані вченим шляхи наближення облікових підсистем знайшли широку підтримку у працях інших дослідників [192, с.342]. Однак, на нашу думку, такі підходи мають формальну ознаку, є полярними, не ведуть до зближення бухгалтерського й податкового обліку, а навпаки – сприяють більшому їх розмежуванню.

Для вирішення проблеми визначення достовірного фінансового результату, на наш погляд, необхідно:

- по-перше, з'ясувати головні причини виникнення суттєвих відмінностей при розрахунку прибутку у підсистемах обліку;

- по-друге, на базі порівняльного аналізу правил визначення прибутку в облікових підсистемах запропонувати оптимальний підхід щодо визначення достовірного прибутку, оснований на базі практичного досвіду (позитивного й негативного), набутого при веденні обліку прибутку.

Головні причини виникнення суттєвих відмінностей при розрахунку прибутку у підсистемах обліку пов'язані з наявністю податкових різниць, склад яких наведено на рис. 2.7.

## Податкові різниці

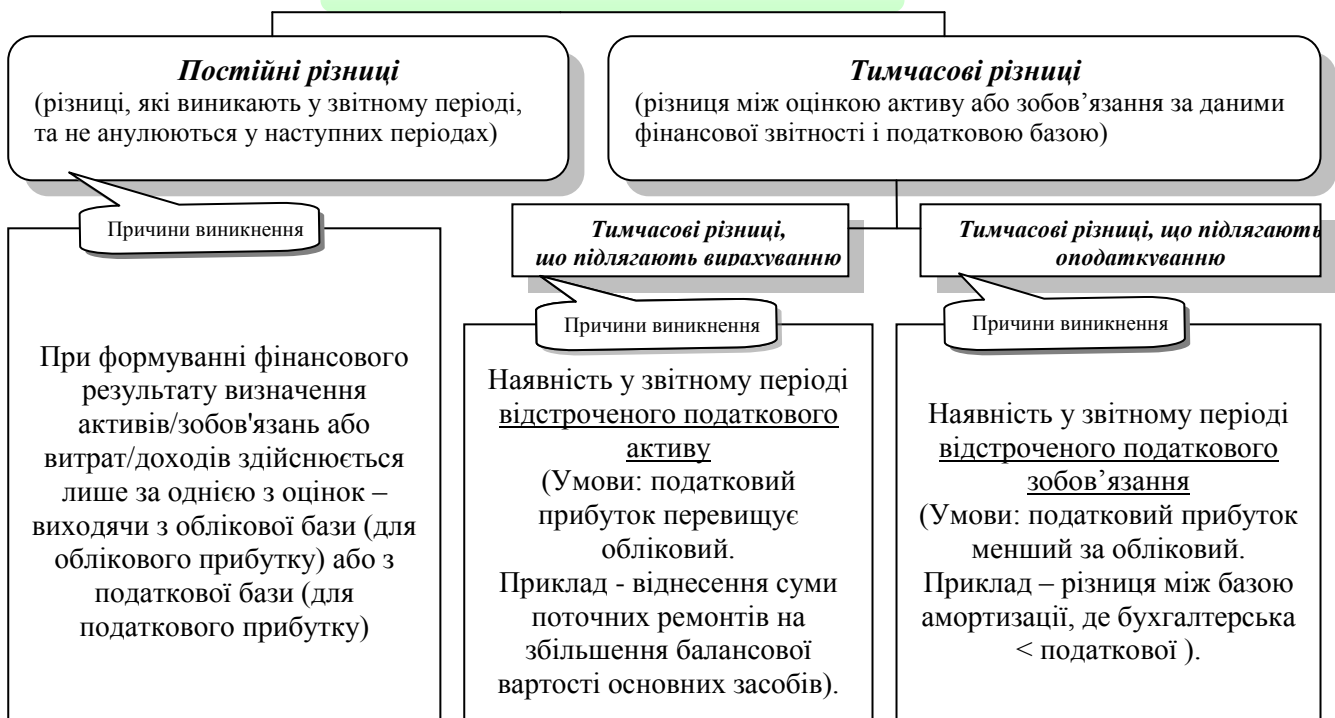


Рис. 2.7. Склад податкових різниць і причини їх виникнення

Отже, оподатковуваний прибуток у Декларації з податку на прибуток підприємства може відрізнятися від прибутку, представленого у Звіті про фінансові результати, на суми податкових різниць.

Тимчасові податкові різниці при формуванні доходів і витрат, які виникають у звітному періоді та анулюються у наступних звітних періодах, виникають внаслідок невідповідності:

- витрат майбутніх періодів;
- оцінки довгострокових та поточних зобов'язань, забезпечень;
- критеріїв визнання та оцінки доходів;
- критеріїв визнання та оцінки витрат.

Прикладами тимчасових різниць, які виникають у фінансовому обліку суб'єктів господарювання можуть бути:

- сума різниці між залишковою вартістю основних виробничих фондів за даними бухгалтерського і податкового обліку;

- сума різниці між чистою реалізаційною вартістю дебіторської заборгованості за даними бухгалтерського обліку та оцінкою дебіторської заборгованості за даними податкового обліку;

- сума забезпечення за гарантійним обслуговуванням та інші.

Для визначення тимчасових різниць між податковим і обліковим прибутком можна застосувати наступний алгоритм розрахунку відповідно до вимог МСБО12, П(С)БО 17:

$$\text{для активів: } TP = OB - PB, \quad (2.1)$$

де TP – тимчасова різниця,

OB – облікова (бухгалтерська) база,

PB – податкова база;

$$\text{для зобов'язань: } TP = PB - OB, \quad (2.2)$$

витрати з податку на прибуток:

$$ВПП = ППП + ВПЗ (- ВПА), \quad (2.3)$$

де ВПП - витрати з податку на прибуток,

ППП - поточний податок на прибуток,

ВПЗ - тимчасові різниці, що підлягають оподаткуванню і створюють відстрочені податкові зобов'язання,

ВПА- тимчасові різниці, що підлягають вирахуванню і створюють відстрочені податкові активи.

Вплив податкових різниць на формування прибутку у підсистемах обліку та на поточний податок на прибуток, який визнається зобов'язанням у сумі, що підлягає сплаті до бюджету відповідно до п.5 ПС (Б)О 17 можна представити у вигляді схеми бухгалтерських проведення (рис. 2.8).

В цілому обліковий прибуток у бухгалтерському обліку з урахуванням лише тимчасових різниць очікується у такому ж розмірі, як у податковому. При цьому наявність тільки тимчасових різниць не перешкоджає гармонізації облікових підсистем.



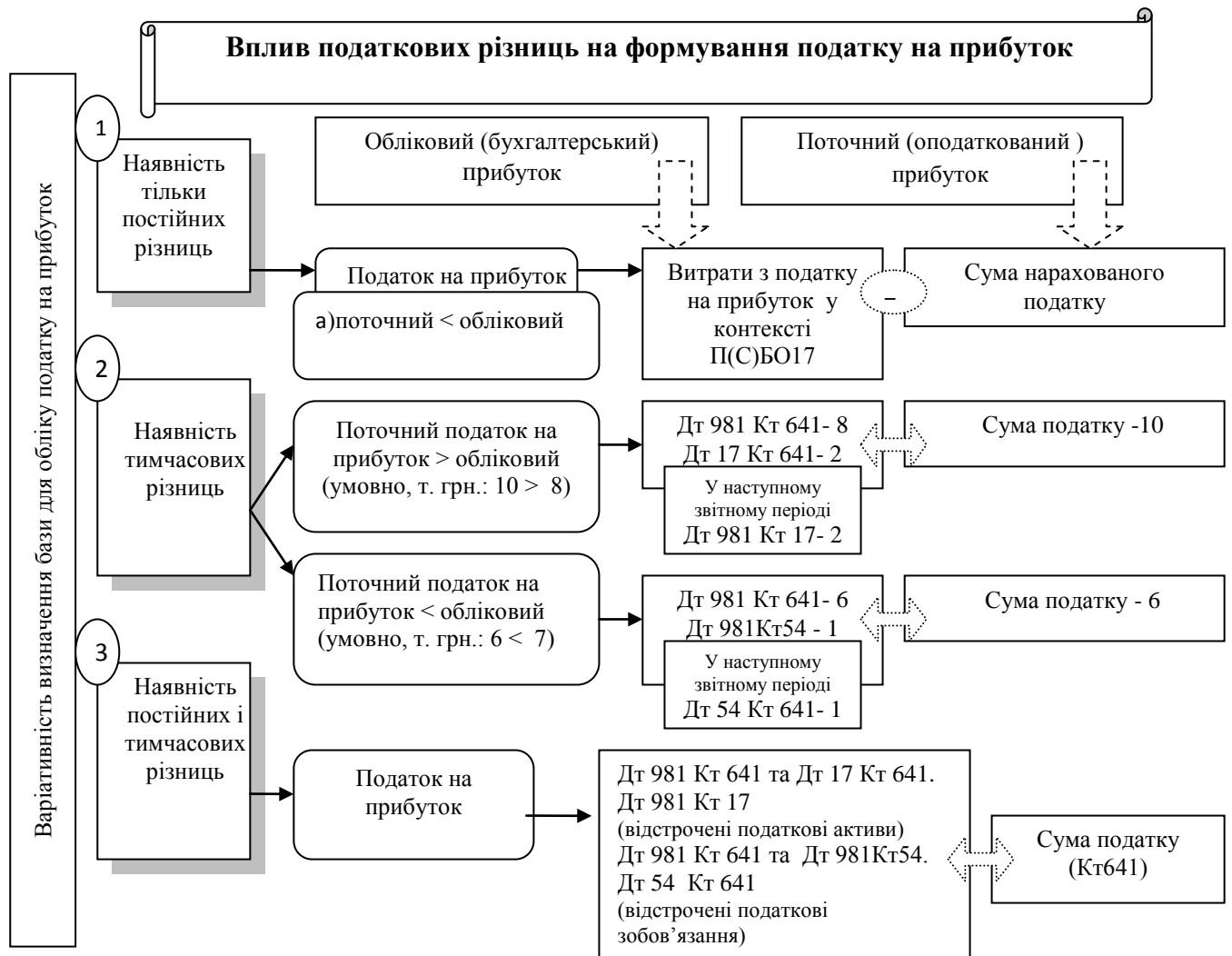


Рис. 2.8. Вплив податкових різниць на формування податку на прибуток

Ігнорування обліку постійних різниць нормами П(С)БО 17 веде до певних суперечностей вже на стадії визначення загальних понять, з чим погоджуються у своїх дослідженнях і окремі науковці [70; 232, с.76-78].

Так, згідно вимог п.3 П(С)БУ 17 [185, с.63] витрати (доходи) з податку на прибуток – це загальна сума витрат (доходу) з податку на прибуток, яка складається з поточного податку на прибуток з урахуванням відстроченого податкового зобов'язання і відстроченого податкового активу.

Отже, податок на прибуток рівний податку, обчисленому виходячи з облікового прибутку за умовою відсутності тимчасових різниць, але одночасно

при наявності постійних різниць, не буде рівний величині поточного податку на прибуток.

Для усунення суперечності Дерев'янюк Р.В. пропонує іншу редакцію вимог пункту 3 П(С)БО 17, а саме: “ витрати (дохід) по податку на прибуток – це загальна сума витрат (доходу) по податку на прибуток, що складається з поточного податку на прибуток з урахуванням постійних різниць між обліковим і податковим прибутком, відстроченого податкового зобов'язання і відстроченого податкового активу ” [70].

Однак дані поправки та доповнення не вирішують проблему гармонійного співіснування підсистем обліку в цілому. П(С)БО 17 не може ліквідувати “подвійний” облік, тому що направлений лише на відображення розбіжностей між бухгалтерським і податковим обліком, і на отримання інформації у Примітках до фінансової звітності щодо податку на прибуток, яка побічно стосується і обліку постійних різниць. Так, вимогами П(С)БО 17 передбачено розкриття інформації щодо:

- складових елементів витрат (доходу) з податку на прибуток (поточний податок на прибуток та всі коригування цієї суми, включаючи відстрочені податкові активи, відстрочені податкові зобов'язання, виправлення помилок тощо);
- пояснення різниці між витратами (доходом) із податку на прибуток та добутком облікового прибутку (збитку) на застосовану ставку податку на прибуток;
- суми податкових збитків і невикористаних податкових пільг, пов'язаних з невизнанням відстроченого податкового активу.

Основне завдання П(С)БО 17 – врахування впливу оподаткування у фінансовій звітності, виконання функції «посередника» між даними бухгалтерського та податкового обліку, що стосуються податку на прибуток. Норми цього стандарту є практично калькою вимог МСБО 12 «Податки на прибуток». Вказаний стандарт розроблено для висвітлення концептуальних засад відображення в обліку поточних і майбутніх податкових наслідків, під

якими слід розуміти суму витрат на сплату податків. В кожному звітному періоді ця сума залежить від виникнення й анулювання тимчасових різниць поточного, попереднього і майбутнього періодів.

Вимоги МСБО 12 та П(С)БО 17 у системі обліку податку на прибуток регламентують, з одного боку, реалізацію принципу відповідності доходів і витрат (нарахування), з іншого – висвітлюють підходи до оцінки, класифікації тимчасових різниць та визнання в обліку поточних і відстрочених податків (витрат на сплату податків), що унаочнюється у табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Сутнісні характеристики елементів системи обліку податку на прибуток

Елемент системи	Сутність елементів системи обліку податку на прибуток згідно правилам ПСБО 17 і МСБО 12
1	2
Типи податків на прибуток	– поточний податок на прибуток («податковий» податок); – відстрочений податок на прибуток (сума податку на прибуток, що визнана відстроченим податковим зобов'язанням і відстроченим податковим активом)
Склад витрат (доходів) з податку на прибуток	Загальна сума витрат (доходів) з податку на прибуток, яка складається з поточного податку на прибуток з урахуванням відстроченого податкового зобов'язання та відстроченого податкового активу. Отже, «бухгалтерський» податок на прибуток складається з двох частин
Постійні різниці	Постійні різниці не визначені
Тимчасові різниці	- тимчасові різниці, що підлягають вирахуванню, спричинюють появу відстрочених податкових активів (ВПА); - тимчасові різниці, що підлягають оподаткуванню, спричинюють появу відстрочених податкових зобов'язань (ВПЗ)
Відображення витрат з податку на прибуток у фінансовій звітності	- у Звіті про фінансові результати витрати з податку на прибуток відображаються однією сумою в рядку «Податок на прибуток від звичайної діяльності», дохід з податку на прибуток відображається у рядку «Дохід з податку на прибуток від звичайної діяльності»; - у Балансі складові витрат з податку на прибуток показуються окремо як: а) поточний податок на прибуток у рядку «Поточні зобов'язання за розрахунками з бюджетом»;

1	2
	б) відстрочені податкові активи; в) відстрочені податкові зобов'язання.

Концептуальні засади визначення основного об'єкту обліку – прибутку в облікових підсистемах щодо критеріїв визнання базисних об'єктів до прибутку – витрат і доходів (склад і структура, принцип відповідності, методи їх оцінки) мають відмінності, які пов'язані із застосуванням розрахункових алгоритмів прибутку за різною нормативною базою та, відповідно, методикою розрахунків у підсистемах обліку.

На наш погляд, розв'язування проблеми існуючих розбіжностей при визначенні прибутку є можливим лише шляхом реформування облікових підсистем у напрямку їх наближення за рахунок ліквідації постійних різниць. Маються на увазі різниці, що виникають у звітному періоді, та не анулюються у наступних звітних періодах. До них належать:

- різниця між сумою доходів, витрат, відображених у бухгалтерському обліку і включених до розрахунку облікового прибутку та сумою цих доходів, витрат, яка може бути віднесена для визначення об'єкта оподаткування (податкового прибутку (збитку) в межах норм податкового законодавства;

- суми, які не включаються до складу доходів і витрат у податковому обліку, але враховуються при визначенні облікового прибутку.

Постійні різниці між обліковим прибутком та оподатковуваним прибутком викликані статтями, які:

- входять до розрахунку облікового прибутку, але ніколи до розрахунку податкового прибутку;

- входять до розрахунку податкового прибутку, але ніколи до розрахунку облікового прибутку.

До першого типу статей можна віднести такі приклади постійних різниць, як:

- суми перевищення фактичних витрат підприємства на відрядження працівників над нормами витрат на такі цілі згідно з податковим законодавством;

- суми перевищення фактичних представницьких витрат підприємства над нормами витрат на такі цілі згідно з податковим законодавством;

- суми витрат підприємства на штрафи, пені, неустойки;

- сума доходу, що визнаний підприємством у бухгалтерському обліку, але за податковими правилами не є об'єктом оподаткування податку на прибуток або віднесений до пільгового режиму оподаткування тощо.

Прикладом статті, що входить до розрахунку податкового прибутку, але не включається до розрахунку облікового прибутку, є сума перевищення доходу, розрахованого виходячи із “звичайних” цін, над фактично одержаним доходом при реалізації суб'єктом господарювання товарів (робіт, послуг) пов'язаним особам або за бартерними контрактами.

Окремі показники, котрі при визначенні прибутку в підсистемах обліку призводять до виникнення постійних податкових різниць, наведені у розробленому до дисертації додатку Д.

В науковій літературі дослідження питань щодо виникнення податкових різниць проводились різними авторами, у тому числі Ловінською Л.Г. і Белоусовою Є. [127, с. 11-13 ], Горицкою Н.Г. [56, с. 106 ], Алпатовою Н. [2, с.20 ], Папиновою О. [168, с.30 ], Дерев'янко Р.В. [70], Яструбським М.Я. [240, с.553-557], Моссаковським В.Б. [154, с.94-95], але їх дослідження не містили пропозицій щодо удосконалення методики розрахунку прибутку шляхом ліквідації постійних різниць. На наш погляд, можливим для вирішення проблем гармонізації облікових підсистем на сучасному етапі є саме шлях, вказаний і обґрунтований у даній дисертації.

Аналіз сутності постійних різниць і природи їх виникнення наводить на думку про хибність висловлювання авторів, які сприймають постійні різниці як даність, вважаючи, що незбігом облікового та оподаткованого прибутку завжди буде наявність постійних різниць [70].

Наведена теза не може вважатись обґрунтованою та сталою назавжди у зв'язку з тим, що вітчизняне нормативно-законодавче поле облікової сфери перебуває в постійних змінах. Однак сучасне законодавство передбачає переважання в обліку постійних різниць, які призводять до збільшення податкового прибутку і зменшення величини облікового прибутку. Унаслідок цього частина витрат, яка визнається в бухгалтерському обліку, залишається не визнаною в податковому обліку. З іншого боку – суми доходів з метою оподаткування не визнаються доходами в бухгалтерському обліку. Саме цей факт вуалює прозорість інформації про реально одержаний підприємством прибуток і призводить до неузгодженості облікових методик.

Не можна погодитися і з позицією Моссаковського В.Б., що повна інтеграція бухгалтерського і податкового обліку при розрахунку суми прибутку буде досягнута при умові визначення оподаткованого прибутку за правилами П(С)БО [154, с.94-95]. Такий підхід не враховує позитивний досвід фахівців з ведення податкового обліку, не передбачує уникнення постійних різниць, які сприймаються як неминуча необхідність з їх фіксацією за визначеною методикою.

Слушною, на наш погляд, є пропозиція щодо необхідності застосування єдиної методики визначення прибутку у фінансовій і податковій звітності з припущенням відхилення сум прибутку на податкові різниці [154, с.111].

Недоліком вказаного підходу є обмеженість його контексту припущенням відхилення сум прибутку на податкові різниці. Постійні різниці поляризують показники прибутку у підсистемах обліку, тимчасові різниці з часом стирають грань між величиною прибутків у облікових підсистемах, тобто формують тільки відстрочений податок на прибуток.

Оптимальний підхід щодо визначення достовірного прибутку, оснований на базі практичного досвіду фахівців в області ведення обліку схематично представлено на рис. 2.9.

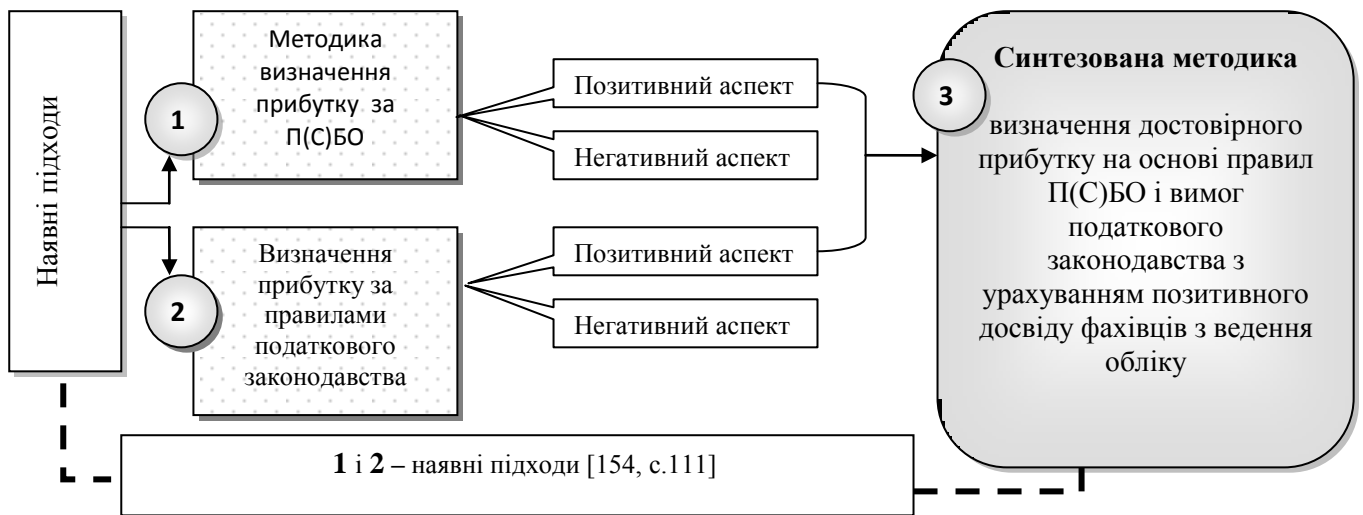


Рис. 2.10. Визначення достовірного прибутку із застосуванням оптимального підходу у системі обліку

Отже, на сучасному етапі в наукових колах не існує єдиного підходу щодо визначення методики розрахунку прибутку у підсистемах обліку. Вченими пропонуються різні методи визначення прибутку:

- за єдиним алгоритмом на базі розрахунку облікового прибутку або податкового прибутку;
- за різними методиками визначення прибутку, на підставі яких формуються за різними значеннями обліковий і податковий прибуток.

Процес наближення облікових підсистем вбачається окремими вченими у нормативно закріпленому порядку фіксування податкових різниць у звітності.

Окремі пропозиції припускають суттєві неточності та не мають характеру удосконалення, тому проблема визначення прибутку у підсистемах обліку, яке б задовольнило всіх користувачів облікової інформації, потребує подальшого дослідження і вирішення.

Причина виникнення суттєвих відмінностей при розрахунку прибутку у підсистемах обліку – це наявність постійних податкових різниць, що пов’язано із визначенням активів/зобов’язань або витрат/доходів лише за однією з оцінок – виходячи з облікової бази (для облікового прибутку) або з податкової бази (для податкового прибутку).

У разі виключення постійних податкових різниць при визначенні фінансового результату від діяльності промислових підприємств відбувається максимально можливе зближення цільового спрямування облікових підсистем на отримання розрахованої за єдиною методикою достовірної інформації про прибуток, котра у змозі задовольнити запити всіх користувачів. Цим самим створюються умови для функціонування методично-гармонізованої цілісної системи обліку з інформаційно-елементною узгодженістю її підсистем на цільовому підґрунті.

Досягнення вказаної мети потребує удосконалення технології облікових процесів стосовно формування в обліку величин базових об'єктів – доходів і витрат, основних засобів і амортизаційних відрахувань у частині їх складу, структури, методів оцінки та визначення.

## **Висновки до розділу 2**

На підставі аналізу сучасних облікових ідей і підходів визначена загальна мета функціонування цілісної системи обліку, яка унаочнюється через створення єдиної інформаційної бази даних щодо визначення фінансового результату діяльності промислових підприємств для зовнішніх і внутрішніх користувачів.

Метою цільового спрямування функціональної інтеграції облікових підсистем є формування достовірної інформації за оптимально узгодженою методикою з урахуванням запитів користувачів.

Реалізація загальної мети функціонування цілісної системи є можливою лише за такої моделі, в якій підсистеми бухгалтерського та податкового обліку гармонійно співіснують один з одним за узгодженою методологією і відповідним методичним забезпеченням, що дає змогу суб'єктам господарювання формувати достовірні показники по результатах фінансово-господарської діяльності і в цілому оптимізувати бізнес.

На підставі порівняльного аналізу дефініцій головних об'єктів підсистем обліку, систематизації їх класифікаційних моделей унаочнена об'єктна єдність і



цілісність облікових підсистем не тільки за формою, але також за сутністю при умові оптимального методичного забезпечення щодо обліку доходів, витрат, основних засобів. Облікові процедури у розрізі облікових підсистем передбачено провадити в інформаційній єдності їх об'єктів. Визначення фінансового результату діяльності підприємства здійснюється в підсистемах за оптимальною методичною моделлю, котра забезпечує отримання користувачами достовірної облікової інформації за уніфікованим алгоритмом.

З метою удосконалення концепції визначення головного елементу обліку – достовірного прибутку, в роботі проаналізовано наукові ставлення щодо його економічної сутності, визначення за різними алгоритмами. Критичний аналіз наявних наукових здобутків попередників дав змогу з'ясувати головні причини виникнення суттєвих відмінностей при визначенні прибутку в облікових підсистемах. Вказане наукове обґрунтування зробило можливою пропозицію оптимального підходу щодо розрахунку достовірного прибутку, який сприятиме виключенню постійних податкових різниць у підсистемах обліку.

Авторські дослідження доводять, що для досягнення цієї мети необхідно вирішити питання удосконалення головних облікових процесів щодо визначення об'єктів обліку – доходів і витрат, основних засобів і сум амортизаційних відрахувань, у частині їх складу і структури, методів оцінки у напрямку створення оптимального методичного забезпечення у цілісній системі обліку.

## РОЗДІЛ 3

### МЕТОДИЧНА УЗГОДЖЕНІСТЬ ОБЛІКОВИХ ПІДСИСТЕМ: ШЛЯХИ ВИРІШЕННЯ

#### 3.1. Уніфікація облікової моделі доходів у підсистемах обліку

Проблеми формування доходу, як основного показника фінансових результатів господарчих суб'єктів в умовах глобалізації економічних процесів, визначення складових прибутку на мікроекономічному рівні, наближення облікових підсистем з метою гармонізації обліку досліджували провідні вітчизняні та зарубіжні вчені, такі як Голов С.Ф. і Костюченко В.М. [53, с.189; 48, с.41], Грачова Р. [62, с.11-14], Гудзінський О.Д., Кірейцев Г.Г., Савчук В.К. [61, с.9-12], Кірей О. [97, с.40-46], Ловінська Л.Г. [126], Малишкін О. [141, с.43-48], Палий В.Ф. [164, с.5-10], Самохін Л.В. [204, с.64-70], Соколов В.Я. [209, с.50-54] та інші.

Теоретичні напрацювання вчених є вагомим внеском у розвиток вітчизняної економічної науки. Однак пошук шляхів щодо гармонізації облікових підсистем, без сумніву, повинен бути продовжений. Потребують подальшого розвитку концептуальні основи створення цілісної облікової системи на базі всебічно обґрунтованого застосування цільового і процесно-функціонального підходів з виокремленням об'єктної цілісності підсистем. Реалізація вказаної концепції можлива шляхом удосконалення методичних розробок визначення доходу з урахуванням сучасних економічних тенденцій розвитку національної економіки.

Тому актуальним є виявлення особливостей формування показників доходу у підсистемах обліку, розкриття проблеми їх адаптації, пошук методичних підходів щодо удосконалення методики обліку доходу з метою гармонійного співіснування облікових підсистем у цілісній системі обліку.

Для досягнення цієї мети необхідно:

- визначити характерні риси елементів понятійного апарату (визнання, оцінка, методи оцінки) доходу на базі порівняного аналізу нормативних вимог

П(С)БО та податкового законодавства та удосконалити методичні підходи щодо їх впровадження;

- унаочнити постійні податкові різниці, виникнення яких пов'язано з різним методичним підходом визначення доходів у облікових підсистемах, та на підставі їх порівнянного аналізу внести пропозиції щодо удосконалення методичного забезпечення обліку доходів у напрямку гармонізації підсистем обліку в цілісній обліковій системі.

Відповідно до п.4 П(С)БО 3 [177, с.11] дохід – це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які приводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків учасників) за звітний період.

За МСБО «економічна вигода» - це потенціальна здатність активу сприяти (прямо або непрямо) надходженню до підприємства грошових коштів або їх еквівалентів, згідно ст. 1 ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [81, с.2] – це потенціальна можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів. У П(С)БО поняття «економічна вигода» наведено дуже розмито і потребує кількісного визначення цієї величини, з чим погоджується у своїх дослідженнях і Самохін Л.В. [204, с.64]. Очевидним є те, що економічну вигоду не можна ототожнювати з очікуваним прибутком, хоча свідченням зростання економічних вигод є отримання прибутку.

Вимоги податкового законодавства не містять сутнісного економічного розкриття терміну «дохід», а лише визначають його структурний аспект.

Так, відповідно до пп. 14.1.56 п.14.1 ст. 14 розд. 1, п.135.1 ст.1 35 розд. III Податкового кодексу України [175] дохід – це загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду як на території України так і за її межами, що складається з доходу від операційної діяльності та інших доходів.

Тому вважаємо за доцільне внести доповнення у визначення терміну «Дохід» у податковому законодавстві відповідно до вимог П(С)БО з

урахуванням пропозицій щодо удосконалення сутнісної складової поняття «економічна вигода».

За п.18 МСБО 18 [146] та п.8 П(С)БО 15 [183] дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу, за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена в разі наявності нижче наведених умов:

- покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);
- підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);
- сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;
- є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Згідно п. 14 П(С)БО 15 [183, с.58] при умові, якщо дохід (виручка) від надання послуг не може бути достовірно визначений, тобто не виконуються умови, за яких можлива достовірна оцінка результату операції, то дохід у бухгалтерському обліку відображається у розмірі понесених витрат, які будуть відшкодовані.

Концептуальна основа МСФЗ розглядає декілька видів оцінки активів і зобов'язань, але за вимогами МСБО 18 прийнято оцінювати дохід за справедливою вартістю компенсації, яка була отримана або підлягає отриманню.

Гармонізація системи бухгалтерського обліку в Україні з міжнародними стандартами призвела до відповідного застосування справедливої вартості в національних стандартах. Так, відповідно до п.21-24 П(С)БО 15 [183, с.58], п.11 П(С)БО 18 [186, с.68], п.10 П(С)БО 7 [178, с.27], п.13 П(С)БО 8 [179, с.31], п.12 П(С)БО 9 [180, с.34], п.9,10 П(С)БО 28 [190, с.98] дохід відображається в бухгалтерському обліку в сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню, визначення якої наведено у п.4 П(С)БО 19 [187, с.70].

Однак умови виникнення справедливої вартості – в результаті операції між обізнаними, зацікавленими і незалежними сторонами – не визначені у стандарті, тобто вільні у тлумаченні. С.Ф. Голов розкриває умови виникнення справедливої вартості у такому контексті [48, с.41]:

- обізнаність сторін передбачає, що сторони володіють інформацією щодо ринкової ситуації та цін;
- зацікавленість означає, що обидві сторони не є змушеними здійснювати операцію під впливом обставин;
- незалежність означає, що сторони не є зв'язаними.

На наш погляд, висловлювання вченого щодо зацікавленості сторін, є досить спірним. Якщо сторони погодилися здійснити операцію купівлі-продажу на підставі угоди (контракту), то вони вже зацікавлені в виконанні цієї операції апіорі, незалежно від обставин, які вимусили їх здійснити це.

За МСБО термін «справедлива вартість» теж трактується неоднозначно. Так, за вимогами МСБО 16 [53, с.189] справедлива вартість (основних засобів) – це ринкова вартість, яка визначена за експертною оцінкою; за вимогами МСБО 18 [53, с.315], МСБО 40 [53, с.203], МСБО 32 [53, с.531] – це сума, за якої можна обміняти актив в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами. Тобто, в окремих випадках справедлива вартість тотожна ринковій, а в окремих – вартості контракту, оскільки вона задовольняє учасників операції.

В зв'язку з тим, що П(С)БО і МСБО містять лише загальні орієнтири щодо справедливої вартості відповідних активів і зобов'язань, на практиці визначення справедливої вартості пов'язано з певними труднощами.

Поняття «справедлива вартість» по-різному трактується також вітчизняними вченими, що зумовлено, на наш погляд, відсутністю єдиної чіткої класифікації оцінок, які застосовуються в бухгалтерському обліку на підставі П(С)БО та МСБО.

Так, О.Д. Гудзінський, Г.Г. Кірейцев, В.К. Савчук вважають, що нормативне закріплення справедливої вартості в міжнародних і національних

стандартах означає відмову суспільства від розгляду та сприйняття етимологічного значення категорії «справедливість» і свідчить про активний наступ капіталу на людину [61, с.11].

В.Ф. Палій зазначає, що «справедлива вартість» – це умовний термін, який визначає достовірно відому ринкову вартість об'єкта, якою є відновна вартість [164, с.8]. Такої ж думки дотримується В.В. Ковальов [43]. У підтримку цієї точки зору

О. Кірей стверджує, що у національних стандартах правильніше було б оперувати поняттям ринкової вартості замість справедливої [97, с.41].

Слушною, на наше переконання, є висловлювання Л.Г. Ловінської, яка класифікує справедливу вартість як вид поточної вартості, та зазначає її переваги й недоліки: «перевагою справедливої оцінки є те, що її використання створює умови для об'єктивного оцінювання майбутніх грошових потоків, забезпечення порівнянності активів, придбаних у різний час. У свою чергу, це сприяє ефективному менеджменту та об'єктивній оцінці його результатів. Слабким боком справедливої оцінки є її умовний характер, адже вона визначається не за реальною господарською операцією, не підтверджена документально. Крім того, вона певною мірою «сприяє» порушенню принципу обачності, дотримання якого вимагає при складанні звітності мінімізувати невизначеність показників» [126, с.87, с.90-91].

Р. Грачова вказує, що справедлива вартість може бути первісною вартістю безоплатно отриманих активів [62, с.12-13]; В.Я.Соколов [209] вважає, що справедлива вартість – це вартість предмета на момент складання балансу, в основу якої покладені ідеї оцінки чистої реалізаційної вартості.

Відмітимо, що за МСФЗ «чиста вартість реалізації» стосується чистої суми, яку суб'єкт господарювання очікує отримати від продажу запасів у звичайному ході бізнесу. Справедлива вартість відображає суму, за яку ті самі запаси можна обміняти між обізнаними, зацікавленими покупцями та продавцями ринку. Перша – вартість, визначена суб'єктом господарювання,

остання – ні. Чиста вартість реалізації для запасів може не бути рівною справедливій вартості мінус витрати на продаж» [147, с.1166 ].

В цілому МСБО не ототожнюють терміни «справедлива вартість» і «ринкова вартість», хоча їх економічний зміст дуже схожий. Так, відповідно до Міжнародного стандарту оцінки 1 «Оцінювання на основі ринкової вартості» (IVS1): ринкова вартість є сумою, за якою нерухомість має перейти «з рук у руки» на дату оцінки між добровільним покупцем і добровільним продавцем в результаті комерційної операції після адекватного маркетингу; при цьому вважається, що кожна із сторін діяла компетентно, розсудливо та без примушення» [242].

Отже, відповідно до П(С)БО 15 – нормативно-правового акту, який не суперечить міжнародним стандартам, доходи у бухгалтерському обліку оцінюються за справедливою вартістю, сутність якої тлумачиться неоднозначно на міжнародному рівні та вітчизняними науковцями.

На практиці сума доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) в бухгалтерському обліку визначається за вартістю компенсації, яка отримана або підлягає отриманню на підставі угоди між суб'єктом господарювання та покупцем або користувачем активу. Тобто, вартість компенсації, яка отримана або підлягає отриманню, за контрактами контрагентів ототожнюється зі справедливою вартістю.

При безоплатному отриманні активів дохід визнається у зв'язку зі збільшенням активу суб'єкта господарювання, що обумовлює зростання власного капіталу за умови достовірної оцінки доходу, яка дорівнюється до справедливої, у разі отримання:

- основних засобів (п.10 П(С)БО 7 [178, с.27]);
- нематеріальних активів (п.13 П(С)БО 8 [179, с.31]);
- запасів (п.13 П(С)БО 9 [180, с.34]).

Однак виникає нормативно-правова колізія: оцінити дохід за справедливою вартістю безкоштовно отриманих активів за П(С)БО в окремих випадках неможливо, тому що критерії оцінки обумовлені наявністю в операції

обізнаних, зацікавлених і незалежних сторін. Тому необхідно застосувати інший оптимальний критерій оцінки доходу від безоплатно отриманих активів, яким є, на наш погляд, критерій за ринковою вартістю, але правила П(С)БО не містять взагалі поняття «ринкова вартість».

Відповідно до МСФЗ справедлива вартість безкоштовно отриманих активів може дорівнюватися до вартості аналогічних активів при їх продажу на активному ринку, на якому існують наведені умови згідно МСБО 38, П(С)БО 8:

- об'єкти, що продаються та купуються на цьому ринку, є однорідними (мають подібні характеристики і складаються зі схожих компонентів, що дозволяє їм виконувати однакові функції та (або) бути взаємозамінними);
- у будь-який час можна знайти зацікавлених продавців і покупців;
- інформація про ринкові ціни є загальнодоступною.

Особливості визначення доходу в бухгалтерському обліку мають і бартерні операції. Відповідно до МСБО 18, п.9 П(С)БО 15 [183, с.57] дохід не визнається у випадках обміну подібними товарами (роботами, послугами), які мають однакову справедливую вартість, в інших випадках оцінка доходу по бартерному контракту визначається за справедливою вартістю отриманих товарів (робіт, послуг), яка зменшена або збільшена на суму переданих або отриманих грошових коштів та їх еквівалентів.

Таке трактування оцінки бартерних операцій сприяє виникненню низки спірних питань. На думку Голова С.Ф. і Костюченко В.М. «Операція обміну повинна бути проаналізована для того, щоб зрозуміти її сутність, а також визначити, які наміри мають сторони. Якщо метою обміну є сприяння однієї сторони господарським процесам іншої (за погодженням), то процес заробляння грошей не є завершеним, і дохід не буде визнаватися... Коли товари (продукція) або послуги надаються в обмін на товари (продукцію) чи послуги іншого типу, процес заробляння доходу розглядається як завершений. У цьому випадку обмінна операція генерує дохід, який визнається. Метою такого обміну звичайно не буде погодженість між сторонами, а буде процес заробляння доходу. Обмін запасами або іншим майном, що утримується для продажу, буде



поданий як продаж запасів, і підприємство може записати дохід. Сума доходу до визнання буде виміряна за справедливою вартістю отриманих активів (товарів або послуг), скоригованих на суму будь-яких переданих коштів або їх еквівалентів» [53, с.327-328].

На наш погляд, бартерна операція представляє собою особливу операцію купівлі-продажу активів, яка не передбачає грошової форми розрахунків. Відповідно до ст. 715 §6 гл. 54 розд. III кн. 5 Цивільного Кодексу України [230, с.39-40] кожна із сторін бартерного договору являється продавцем переданих їм в обмін товарів (робіт, послуг) і покупцем отриманих замість них товарів (робіт, послуг).

Кожна із сторін при продажу активу отримає дохід (умови визнання – збільшення активу, що зумовлює зростання власного капіталу, при цьому оцінка доходу достовірно визначена за вартістю контракту, тобто за справедливою вартістю). Також договором може бути встановлена доплата за товари (роботи, послуги) більшої вартості, які обмінюються на товари (роботи, послуги) меншої вартості.

Отже, вимогами п.9 П(С)БО 15 при продажу подібних матеріальних активів не визнається дохід, при умові форми розрахунків, відмінних від грошових, що суперечить п.8 П(С)БО 15.

Крім того, на практиці часто виникають труднощі щодо розмежування подібних і неподібних активів, проведення аналізу сутності бартерної операції, наміру учасників бартерної угоди.

Проблемні питання щодо визначення доходу при здійсненні бартерних операцій, різноманітного тлумачення поняття «подібні активи» у кінцевому підсумку веде до заниження суми доходу у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності.

Концептуальна основа МСФЗ передбачає різні методи оцінки доходу. Не суперечать міжнародним стандартам і правила П(С)БО, але тільки при здійсненні операцій з пов'язаними сторонами. Так, пунктом 6 П(С)БО 23 передбачено застосування альтернативних методів справедливої оцінки доходів

(за порівнюваною неконтрольованою ціною, за ціною перепродажу, за методом «витрати плюс», за балансовою вартістю).

За результатами порівняного аналізу визначення поняття «справедлива ціна» за правилами П(С)БО і МСБО та з урахуванням огляду наукових ставлень, які наведені у Додатку Ж, можна констатувати наступне:

1) Поняття «справедлива вартість» у контексті П(С)БО і МСБО містить лише загальні орієнтири, у зв'язку з тим, що умови виникнення справедливої вартості (обізнаність, зацікавленість і незалежність сторін) не визначені, тобто вільні у тлумаченні. Отже, правила П(С)БО потребують уточнення у визначенні цього терміну.

2) Існуючі розбіжності в підходах до тлумачення поняття «справедлива вартість» за П(С)БО та МСБО зумовлені відсутністю єдиної чіткої класифікації оцінок та різноманіттям видів, які застосовуються в бухгалтерському обліку.

Так, за МСБО поняття «справедлива вартість» трактується неоднозначно: в окремих випадках справедлива вартість тотожна ринковій, в окремих – вартості контракту, оскільки вона задовольняє учасників операції. Тобто, за економічним змістом сутність термінів «справедлива вартість» і «ринкова вартість» дуже схожа.

За П(С)БО оцінка доходу за справедливою вартістю операцій щодо безоплатно отриманих активів носить умовний характер у зв'язку з тим, що фактично визначає ринкову вартість активів, тому доцільно оперувати поняттям «ринкова вартість» замість «справедлива вартість», хоча правила П(С)БО не містять взагалі поняття «ринкова вартість».

3) Правила п.9 П(С)БО 15 не визнають дохід від операцій обміну подібних товарів (робіт, послуг), що економічно недоцільно, тому вважаємо необхідним оцінювати його з урахуванням особливостей, передбачених п. 23 П(С)БО 15.

Визнання доходу відповідно до норм податкового законодавства регламентовано за різними оцінками (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

## Визнання доходів за правилами податкового законодавства

№ з/п	Склад доходів	Визнання доходів на підставі вимог Податкового кодексу України
1	2	3
1	Дохід від операційної діяльності	В розмірі договірної (контрактної) вартості, але не менше, ніж сума компенсації, отримана у будь-якій формі, у тому числі при зменшенні зобов'язань (п.135.4 ст. 135 розд. III ).
2	<b>Інші доходи, у тому числі:</b>	
	Вартість безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг)	На рівні не нижче звичайної ціни (пп.135.5.4 п.135.5 ст. 135 розд. III ).
	Суми безповоротної фінансової допомоги, безнадійної кредиторської заборгованості	В розмірі отриманих сум допомоги та безнадійної кредиторської заборгованості (пп.135.5.4 п.135.5 ст. 135 розд. III ).
	Дохід від продажу або іншого відчуження об'єкта основних засобів та нематеріальних активів (у тому числі, невиробничих основних засобів)	Визначається не нижче звичайної ціни такого об'єкта ( п.146.14 ст. 146 розд. III).
	Дохід від операції із внесення основних засобів, нематеріальних активів до статутного фонду іншої особи  Дохід від передачі основних засобів у фінансовий лізинг	Визначається не нижче звичайної ціни такого об'єкта ( п.146.17, п.146.14 ст.146 розд. III) у зв'язку з тим, що до операцій продажу порівнюються: 1) операції із внесення основних засобів, нематеріальних активів до статутного фонду іншої особи; 2) операції із передачі основних засобів у фінансовий лізинг
3	<b>Дохід від здійснення операцій особливого виду, у тому числі:</b>	
	Дохід від продажу товарів, робіт, послуг пов'язаним особам  Дохід від продажу товарів,	Визначається відповідно до договірних цін, але не менше від звичайних цін на такі товари (роботи, послуги), що діяли на дату такого продажу, у разі якщо договірна ціна

## Продовження таблиці 3.1

1	2	3
	робіт, послуг особам, які не є платниками податку на прибуток, або сплачують його за іншими ставками, ніж платник податку на прибуток	відрізняється більше ніж на 20% від звичайної ціни на такі товари, роботи, послуги (пп. 153.2.1, пп. 153.2.3 п.153 ст. 153 розд. III)
	Дохід від проведення бартерних операцій	Визначається відповідно до договірних цін, але не нижче від звичайних цін (п.153.10 ст. 153 розд. III)
	Доходи від продажу об'єкта фінансового лізингу	Визначається не нижче звичайної ціни такого об'єкта (п.153.7 ст. 153, ст. 146 розд. III)
	<i>Примітка.</i> У податковому обліку підприємства у разі відхилення договірних цін у бік збільшення або зменшення від звичайних цін (податкової оціночної вартості) менше ніж на 20 %, не виникає підстав для коригування доходів ( п.39.15 ст. 39 розд. III).	

Практика ведення сучасного бухгалтерського обліку свідчить, що впровадження методів застосування П(С)БО та МСФЗ тісно пов'язане з веденням податкового обліку. Але неузгодженість підходів щодо оцінки доходів у облікових підсистемах приводить до ускладнення процесу їх гармонізації.

Отже, за правилами податкового законодавства дохід визнається за договірною ціною між сторонами та для окремих операцій за звичайною ціною, яка відповідає рівню ринкових цін згідно пп. 14.1.71 п.14.1 ст. 14 розд. I Податкового кодексу України.

Таким чином, правила П(С)БО і податкового законодавства регламентують різні методичні підходи оцінки доходів при здійсненні окремих господарських операцій. У бухгалтерському обліку застосовується справедлива вартість – не тотожна ринковій, у податковому обліку – звичайна вартість, яка відповідає рівню ринкових цін. Тому при оцінюванні доходу в облікових

підсистемах можна спостерігати протиставлення ринкової та справедливої вартості замість їх нівелювання.

Для забезпечення реалізації концепції зближення податкового і бухгалтерського обліку вважаємо за необхідне застосовувати єдиний підхід при визначенні оцінки доходу. У зв'язку з тим, що норми Податкового кодексу України щодо визначення «звичайної ціни» найбільш спрямовані на усунення можливих шляхів мінімізації прибутку суб'єктів господарювання, оптимальним підходом, на нашу думку, є метод оцінювання окремих видів доходу за ринковою вартістю у підсистемах обліку.

Позитивними у податковому законодавстві, на наш погляд, є і пропозиції у частині застосування різних методів визначення доходу за звичайними цінами для всіх операцій, а не тільки для пов'язаних сторін, як передбачено правилами П(С)БО.

Однак, слід відмітити, що відкритим залишається питання методики розрахунків визначення звичайної ціни за різними методами, у зв'язку з тим, що норми ст. 39 розд. 1 Податкового кодексу України не деталізують розрахунки визначення звичайної ціни, що ускладнює ведення обліку суб'єктів господарювання. Крім того, підприємства при оцінюванні доходу від фінансово-господарської діяльності можуть зіткнутися з труднощами в отриманні інформації або з її відсутністю стосовно операцій на активному ринку, а також у порівнянні фактичної ціни реалізації товарів (робіт, послуг) з ціною продажу однорідних товарів (робіт, послуг) на активному ринку у зв'язку з розбіжностями її діапазону (мінімальна ... максимальна межа ринкової ціни).

Схема нормативного визначення оцінки доходів промислових підприємств у підсистемах обліку наведена на рис. 3.1.

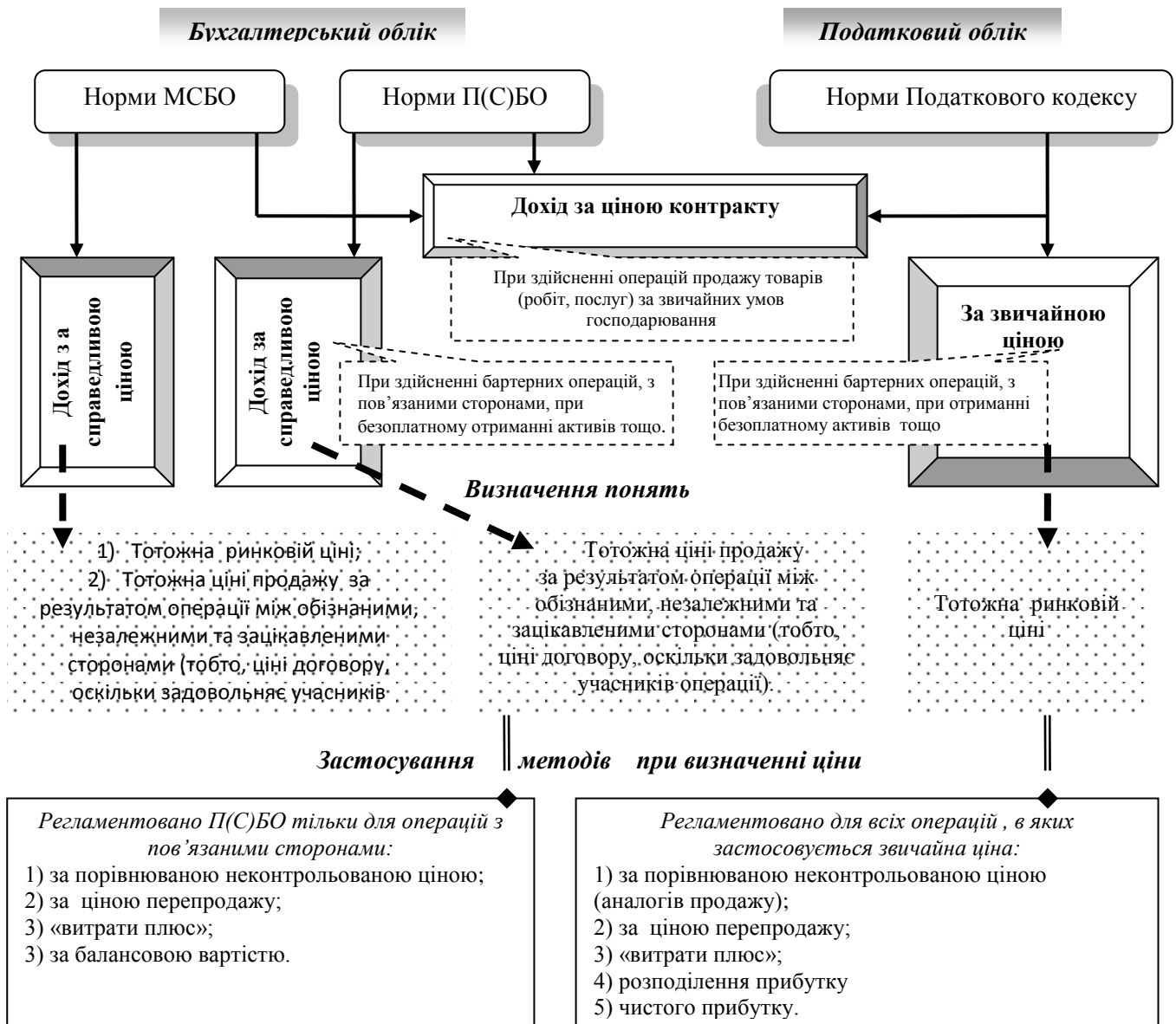


Рис. 3.1. Нормативне оцінювання доходу в підсистемах обліку

Виходячи з вищевказаного, можна констатувати, що при оцінюванні доходу в підсистемах обліку суб'єкти господарювання стикаються з низкою проблем у зв'язку з такими факторами:

– відсутність узгодженості податкових правил з П(С)БО при визначенні оцінки доходів у випадках, коли оцінювання доходу провадиться не за ціною контракту;

– за правилами П(С)БО методи оцінки доходу за справедливою вартістю визначені тільки для операцій з пов'язаними сторонами, тому методи оцінки доходів від інших операцій вільні у тлумаченні;

– правилами П(С)БО не передбачені розрахунки оцінки доходу за методами (порівнюваної неконтрольованої ціни, ціни перепродажу, «витрати плюс», за балансовою вартістю), що ускладнює формування достовірного доходу за єдиним підходом;

– норми податкового законодавства не містять методичних розрахунків визначення звичайної ціни, що сприяє виникненню конфлікту інтересів платників податків і органів податкової служби.

Крім того, жорстка фіскальна політика держави щодо визначення різної бази оподаткування податком на прибуток та податком на додану вартість не сприятиме розвитку вітчизняного бізнесу, оптимізації прибутку та податкових надходжень у державний бюджет.

Так, продаж товарів (робіт, послуг) з метою оподаткування податком на додану вартість визначається виходячи з договірної вартості, але не нижче звичайних цін, при безоплатній поставці товарів (робіт, послуг) – за фактичною ціною операції, але не нижче звичайних цін. Для цілей оподаткування податком на прибуток оцінка операцій продажу товарів (робіт, послуг), за винятком операцій особливого виду, визначається за ціною договору у разі, коли не встановлено інше. Тому суб'єкти господарювання одні і ті ж операції продажу, як правило, оцінюють різними способами:

- обов'язково за звичайною ціною (для визначення бази оподаткування податком на додану вартість);

- за ціною контракту (для визначення доходу).

Такий підхід оцінки операцій продажу товарів (робіт, послуг) з економічної точки зору видається недоцільним, тому що веде до перекручування вартісних показників, створення схем мінімізації прибутку, податкових платежів і, в цілому, ускладнює податковий облік.

Авторські пропозиції щодо впровадження змін у понятійний апарат доходу в облікових підсистемах наведені у табл. 3.2.

Авторські пропозиції щодо впровадження змін у понятійний апарат  
доходу в підсистемах обліку

Понятійні категорії	Пропозиції щодо змін у понятійний апарат доходу, який визначений:	
	за П(С)БО	за податковим законодавством
1	2	3
Визнання	Удосконалити складові умов визначення доходу, а саме: - конкретизувати абстрактне поняття «економічна вигода» з точки зору її кількісного та якісного визначення.	Нормативно затвердити поняття «дохід», його визнання з урахуванням сутнісного навантаження відповідно до правил П(С)БО.
Оцінка	Удосконалити поняття «справедлива вартість»: - у частині визначення умов (обізнаність, зацікавленість, незалежність); - визначити дохід від операцій обміну подібних товарів (робіт, послуг) за оцінкою відповідно до п.23 П(С)БО15; - регламентувати поняття «ринкова вартість» та розробити методи її визначення.	З метою наближення до правил П(С)БО: - регламентувати оцінку доходу за справедливою вартістю, яка є тотожною договірній вартості операції, встановленої між сторонами; - встановити зв'язок податкових правил з П(С)БО при визначенні оцінки доходів у випадках, коли оцінювання доходу відбувається не за ціною контракту (звичайна ціна ↔ справедлива ціна); - встановити єдиний підхід при оцінюванні обсягів продажу, які є базою оподаткування податком на прибуток та ПДВ.
Методи оцінки доходів	Розробити розрахунки оцінки доходів за різними методами при здійсненні всіх господарських операцій, а не тільки з пов'язаними сторонами.	При оцінці доходу від господарських операцій за звичайною ціною розробити алгоритм її визначення (з урахуванням мінімальної та максимальної межі звичайної ціни).

Отже, окреслені проблеми щодо визнання та оцінювання доходу в підсистемах обліку є актуальними, однак, підлягають цілеспрямованому вирішенню у напрямку гармонійного співіснування бухгалтерського і податкового обліків.



Окремого дослідження потребує проблематика наявності постійних податкових різниць, пов'язаних з визначенням окремих доходів в облікових підсистемах.

Так, на особливу увагу заслуговують доходи, які визначені за правилами податкового законодавства, але не визнані за вимогами П(С)БО, або визнані за різними методами. До них можна віднести доходи від поворотної фінансової допомоги (позики), від активів, переданих на підставі у відповідальне зберігання суб'єкту господарювання та використаних ним у власному обороті, від операцій з експорту товарів (робіт, послуг), детальний розгляд яких наведено нижче.

### ***Поворотна фінансова допомога (позики)***

У податковому обліку до 2003р. суми поворотної фінансової допомоги не визнавалися доходами, що відповідало також вимогам П(С)БО 15.

Однак, на підставі моніторингу операцій щодо надання поворотної фінансової допомоги органами державної податкової служби України встановлено, що низки підприємств застосовують схеми мінімізації оподаткування за рахунок так званих сум поворотної фінансової допомоги.

Так, для поповнення оборотних коштів підприємства отримували грошові кошти у вигляді поворотної фінансової допомоги, які фактично являли собою не що інше, як «приховану виручку». Термін повернення позик досягав 5-10 років (з урахуванням пролонгації договору позики), протягом якого суми позик приймали участь у фінансово-господарському обороті і сприяли отриманню доходів.

Типові операції мінімізації прибутку із застосуванням «поворотної фінансової допомоги» наведено на рис. 3.2.

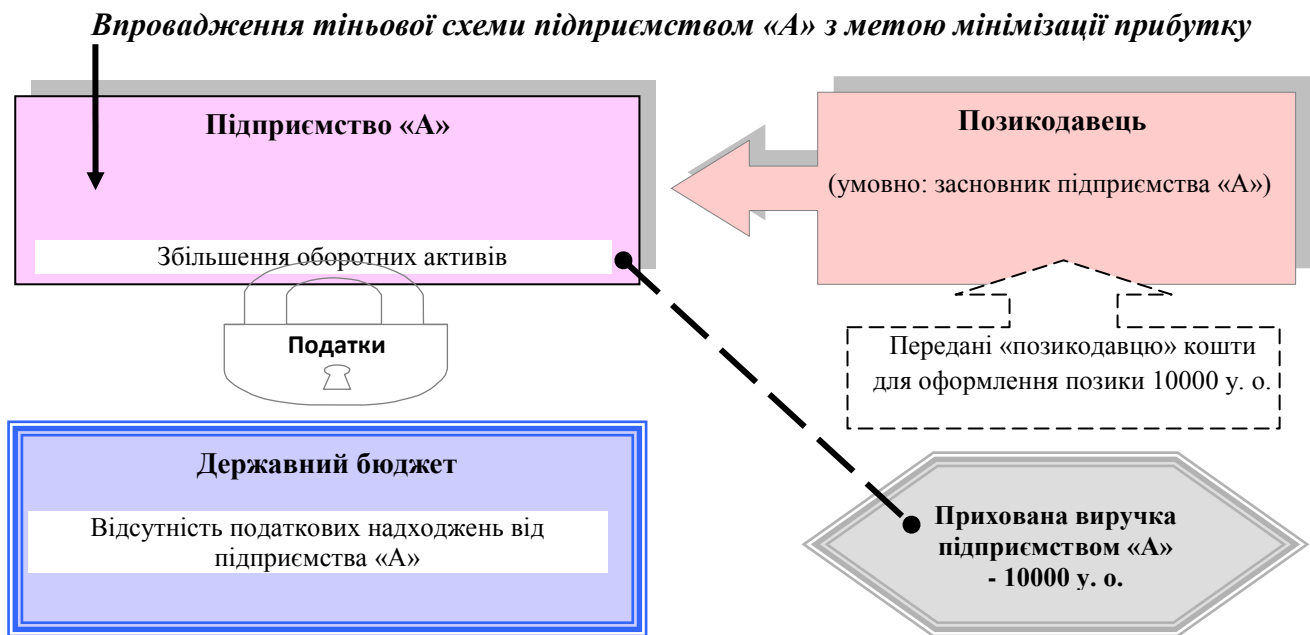


Рис. 3.2. Мінімізація прибутку із застосуванням «поворотної фінансової допомоги»

З метою ліквідування схем мінімізації прибутку за сумнівними операціями з 2003р. у податковому обліку декларуванню підлягали доходи у вигляді умовно нарахованих відсотків від суми поворотної фінансової допомоги, отриманої платником податку у звітному періоді, що залишається неповерненою на кінець такого звітного періоду від юридичних осіб на підставі вимог пп. 4.1.6 п.4.1 ст. 4 ЗУ «Про оподаткування прибутку підприємств» та Змін до Податкового роз'яснення щодо порядку відображення в податковому обліку операцій з одержання та повернення сум поворотної фінансової допомоги (позики) [91].

У випадках, коли поворотна фінансова допомога отримана від осіб, які не були платниками цього податку (у тому числі нерезидентів), або осіб, які згідно із законодавством мали пільги з цього податку, включаючи право застосовувати ставку податку нижчу, ніж установлена п. 7.2 ст. 7 або ст. 10 цього Закону, до складу доходів звітного періоду суб'єкта господарювання включалася сума поворотної фінансової допомоги, що залишалася неповерненою на кінець такого звітного періоду. У разі коли у майбутніх податкових періодах платник

податку повертав таку поворотну фінансову допомогу (її частину) особі, яка її надала, такий платник податку збільшував суму витрат на суму такої поворотної фінансової допомоги (її частини) за наслідками податкового періоду, в якому відбулося таке повернення.

Отже, вимоги можна вважати економічно обґрунтованими, оскільки вони сприятимуть достовірному формуванню показників доходів підприємства.

Однак, нормами пп. 135.5.5 п.135.5 ст. 135 розд. III Податкового кодексу внесені уточнення щодо визначення доходу від суми отриманої поворотної фінансової допомоги від засновників суб'єкта господарювання.

Так, не поширюються загальні правила на визначення доходу від суми поворотної фінансової допомоги, отриманої від засновника/учасника (у тому числі нерезидента) такого платника податку, у випадку повернення такої допомоги не пізніше 365 календарних днів з дня її отримання.

На наше глибоке переконання, це положення взагалі зруйнувало позитивні напрацювання у сфері ліквідування схем мінімізації прибутку. «Прихована виручка» у вигляді суми поворотної фінансової допомоги, як правило, надходить від засновників/учасників (у тому числі нерезидентів) підприємства або через підставних осіб за домовленістю з засновниками.

На сучасному етапі проблема відображення сум отриманої поворотної фінансової допомоги при формуванні показників доходу у бухгалтерському і податковому обліках залишається актуальною та потребує перегляду та удосконалення правил П(С)БО 15 і податкового законодавства.

### ***Доходи від вартості активів, переданих у відповідальне зберігання суб'єкту господарювання та використаних ним у власному обороті***

Проблема відображення у бухгалтерському обліку вартості матеріальних цінностей, переданих суб'єкту господарювання згідно з договорами схову (у відповідальне зберігання) та використаних ним у власному виробничому чи господарському обороті, також, вбачається нами, актуальною. Фактично приріст власного капіталу тривалий період може здійснюватися за рахунок використання чужих активів, однак, у бухгалтерському обліку та фінансовій

звітності дані операції за правилами П(С)БО не відображаються, що веде до заниження доходу, перекручування фінансового результату та, у кінцевому підсумку, до недостовірних показників бухгалтерського прибутку.

Результатом даного етапу дослідження є той оптимістичний висновок, що узгодження облікової моделі доходів у підсистемах обліку є можливим на уніфікованому методологічному підґрунті з відповідним методичним забезпеченням. Детальний розгляд методичних неузгодженостей призвів у підсумку до цілком обґрунтованого висновку стосовно прояву дії закону доцільності як наукового підґрунтя оптимізації методичного забезпечення облікових підсистем з метою їх інформаційно-функціональної цілісності, що дало змогу сформулювати її принципи, а саме:

- принцип адекватності оцінки, сутність якого полягає в узгодженні правил, порядку визначення оцінки доходів, методики її розрахунку та застосування єдиного алгоритму оцінювання об'єктів обліку;

- принцип нормативно-законодавчої упорядкованості, котрий уможливорює застосування уніфікованого підходу до обліку окремих операцій (отримання поворотної фінансової допомоги, активів, переданих у відповідальне зберігання суб'єкту господарювання та використаних ним у власному обороті) на основі узгодження правил П(С)БО та податкового законодавства;

- принцип досконалості термінології, котрий потребує термінологічно точного тлумачення понятійних категорій, їх класифікації.

Застосовуючи дані принципи та виходячи з вимог ст. 3 ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [81] стосовно того, що податкова звітність ґрунтується на даних бухгалтерського обліку, вбачається правомірним визнавати дохід у податковому обліку на базі вимог П(С)БО, але з урахуванням практичного досвіду фахівців податкового аудиту з метою гармонійного співіснування облікових підсистем у цілісній системі обліку. У такому контексті доцільним є уточнення основних положень стосовно визначення доходу за обліковими підсистемами, а саме:

- для отримання достовірної величини дохід необхідно визначати виходячи з ціни договору, яку слід вважати справедливою вартістю;
- в інших випадках слід оцінювати дохід виходячи з ринкової ціни операції (у тому числі, при бартерних формах розрахунку);
- застосовувати методи розрахунку ринкової ціни для всіх операцій, які не базуються на умовах контракту;
- в податковому обліку удосконалити методика розрахунку визначення звичайної ціни з урахуванням її межі; в бухгалтерському обліку розробити методика розрахунку визначення ринкової ціни операції;
- у податковому обліку застосовувати єдиний підхід при визначенні доходів від операцій продажу товарів (робіт, послуг) для оподаткування податком на прибуток та податком на додану вартість;
- змінити ставлення до окремих операцій, які визнані у податковому обліку, але не прийняті у бухгалтерському обліку (суми отриманої поворотної фінансової допомоги, вартість активів, переданих у відповідальне зберігання суб'єкту господарювання та використаних їм у власному обороті) у напрямку вдосконалення правил П(С)БО 15 та податкового законодавства.

### **3.2. Методична трансформація облікової моделі витрат**

Одним з важливих напрямів даного дослідження є обґрунтування методів визнання та оцінки витрат з метою гармонізації облікових підсистем. Вказаний напрямок передбачає розробку оптимальної моделі витрат за результатами порівняльного аналізу їх визначення у бухгалтерському та податковому обліку і спрямований на вдосконалення методичного забезпечення цілісної облікової системи.

На сучасному етапі у наукових колах спостерігається активна дискусія стосовно проблеми оптимізації витрат у облікових підсистемах, їх взаємозв'язку в бухгалтерському та податковому обліку. Над цими питаннями працювали такі відомі вчені, як Голов С.Ф. [48, с.41], Грачова Р. [62, с.12-13], Гудзінський О.Д. [61, с.11], Костюченко В.М. [53, с.327], Кірей О. [97, с.41],

Ловінська Л.Г. [126, с.87-91], Малишкін О. [141, с.43], Палій В.Ф. [164, с.8]. Однак, незважаючи на значні здобутки в дослідженні вказаних проблем, існує низка дискусійних і невирішених питань, які потребують теоретичного та практичного переосмислення окремих аспектів обліку, вдосконалення методики визначення витрат у його підсистемах в контексті загальної стратегії реформування обліку.

Методологічні засади визнання та формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства визначаються П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати», П(С)БО 16 «Витрати», вимоги яких передбачають визнавати витрати як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [177, 184]. Витрати визнаються одночасно з визнанням доходу, для отримання якого було здійснені ці витрати, тобто виходячи з принципу бухгалтерського обліку – принципу відповідності.

Вимоги податкового законодавства передбачають обов'язковий взаємозв'язок визнання витрат з отриманням доходу (тобто витрати визнаються лише при умові здійснення господарської діяльності), що в цілому не суперечить правилам визнання витрат у бухгалтерському обліку (принципу відповідності).

Звернемо особливу увагу на витрати у бухгалтерському обліку, при здійсненні яких не існує прив'язки до доходу, якщо:

- видатки не надають майбутніх економічних вигод;
- економічні вигоди не відповідають або перестають відповідати визнанню як актив балансу;
- виникають зобов'язання без визнання активу.

При дослідженні окремих норм визначення таких витрат встановлено:

1. До видатків, які не надають майбутніх економічних вигод, тобто потенційної здатності активу сприяти (прямо або непрямо) надходженню до

підприємства грошових коштів або їх еквівалентів, відносяться такі, як консалтингові, консультаційні, аудиторські послуги тощо.

Практика показує, що при формуванні подібних витрат у бухгалтерському обліку існують певні проблеми з точки зору обґрунтованості їх віднесення на зменшення бухгалтерського прибутку. Отже, витрати, що не надають майбутніх економічних вигод, але зменшують обліковий прибуток, потребують наукового судження щодо правомірності їх впливу на фінансовий результат діяльності суб'єктів господарювання.

На наш погляд, необхідно обмежити включення до складу витрат придбання сумнівних з точки зору фактичного надання і використання у господарській діяльності послуг, таких як бухгалтерські, юридичні, маркетингові, консалтингові, інформаційні, аудиторські (крім обов'язкового аудиту) тощо.

Зведені дані порівняльного аналізу обґрунтованості віднесення витрат на зменшення прибутку досліджуваних підприємств наведено у табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Дані порівняльного аналізу обґрунтованості віднесення витрат на зменшення прибутку досліджуваних підприємств

№	Назва суб'єктів господарювання	Вид та сума витрат (бухгалтерські проведення), грн.			Проблемні питання щодо обґрунтованості віднесення витрат на зменшення прибутку
		2007р.	2008р.	2009р.	
1	2	3	4	5	6
1	ТОВ «111»	11000	15000	20000	Витрати підлягають сумніву з точки зору доцільності їх понесення у зв'язку з тим, що на досліджуваних підприємствах зобов'язання щодо якісного ведення бухгалтерського обліку за штатом покладено на бухгалтерську службу на чолі з головним бухгалтером.
		Консультаційні послуги щодо ведення обліку (Дт 92 Кт 631 )			
2	ТОВ «222»	8000	10000	15000	
		Консультаційні послуги (Дт 92 Кт 631 )			
3	ТОВ «333»	10000	12000	15000	Посадові особи за фахом зобов'язані самостійно розв'язувати проблемні питання обліку. Первинні документи щодо представлених послуг (Звіт про надання послуг) не містять обґрунтованого підтвердження їх
		Консультаційні послуги щодо ведення бухгалтерського обліку (Дт 92 Кт 631 )			

## Продовження таблиці 3.3

1	2	3	4	5	6
					доцільності.
4	ЗАТ «555»	26000	30000	35000	Витрати підлягають сумніву з точки зору доцільності їх понесення у зв'язку з тим, що при аналізі покупців у динаміці років їх склад не змінився, не просліджується диверсифікація ринку збуту. Первинні документи щодо представлених послуг (Звіт про надання послуг) не містять обґрунтованого підтвердження їх доцільності.
		Маркетингові послуги щодо збуту товару (Дт 92 Кт 631 )			
5	ТОВ «666»	25000	30000	30000	Витрати підлягають сумніву з точки зору доцільності їх понесення у зв'язку з тим, що проведення аудиту не є обов'язковим згідно ст.8 ЗУ «Про аудиторську діяльність» [85] для досліджуваних підприємств. Крім того, за штатом досліджуваних суб'єктів господарювання передбачена внутрішня ревізійна служба, одна із головних функцій якої – здійснення контролю за обліковими процесами. Відмітимо, що послуги податкового аудиту та будь-які консультації щодо ведення податкового обліку надаються суб'єктам господарювання безкоштовно.
		Аудиторські послуги (Дт 92 Кт 631 )			
6	ТОВ «777»	12200	21000	25000	Витрати підлягають сумніву з точки зору доцільності їх понесення у зв'язку з тим, що на досліджуваному підприємстві зобов'язання щодо якісного розв'язування юридичних питань за штатом покладено на юридичну службу. У періодах дослідження не встановлено будь-яких заходів, пов'язаних з судовими справами. Отже, посадові особи за фахом зобов'язані самостійно розв'язувати проблемні юридичні питання. Первинні документи щодо представлених послуг (Звіт про надання послуг) не містять обґрунтованого підтвердження їх доцільності.
		Аудиторські послуги (Дт 92 Кт 631 )			
7	ТОВ «888»	10000	18000	26000	Витрати підлягають сумніву з точки зору доцільності їх понесення у зв'язку з тим, що на досліджуваному підприємстві зобов'язання щодо якісного розв'язування юридичних питань за штатом покладено на юридичну службу. У періодах дослідження не встановлено будь-яких заходів, пов'язаних з судовими справами. Отже, посадові особи за фахом зобов'язані самостійно розв'язувати проблемні юридичні питання. Первинні документи щодо представлених послуг (Звіт про надання послуг) не містять обґрунтованого підтвердження їх доцільності.
		Аудиторські послуги (Дт92 Кт 631 )			
8	ТОВ «XXX»	4000	50000	60000	Витрати підлягають сумніву з точки зору доцільності їх понесення у зв'язку з тим, що на досліджуваному підприємстві зобов'язання щодо якісного розв'язування юридичних питань за штатом покладено на юридичну службу. У періодах дослідження не встановлено будь-яких заходів, пов'язаних з судовими справами. Отже, посадові особи за фахом зобов'язані самостійно розв'язувати проблемні юридичні питання. Первинні документи щодо представлених послуг (Звіт про надання послуг) не містять обґрунтованого підтвердження їх доцільності.
		Юридичні послуги (Дт92 Кт 631 )			
9	ТОВ «УУУ»				Витрати підлягають сумніву з точки зору доцільності їх понесення у зв'язку з тим, що при аналізі постачальників у динаміці років їх склад не змінився, не просліджується диверсифікація ринку постачання. Крім того, за штатом досліджуваних суб'єктів господарювання передбачена маркетингова служба, у



## Продовження таблиці 3.3

1	2	3	4	5	6
		17000	26000	30000	посадові обов'язки якої включається пошук ринку постачання та збуту. Первинні документи щодо представлених послуг (Звіт про надання послуг) не містять обґрунтованого підтвердження їх доцільності.
		Маркетингові послуги щодо ринку постачальників (Дт92 Кт 631 )			
10	ТОВ «ZZZ»	10000 0	15000 0	18000 0	
		Маркетингові послуги щодо ринку постачальників (Дт92 Кт 631 )			

Витрати, які не містять обґрунтованого підтвердження їх доцільності у господарській діяльності та не надають майбутніх економічних вигод, доцільно не визнавати витратами і не включати до Звіту «Про фінансові результати» як витрати, що ведуть до зменшення власного капіталу відповідно до п. 9.5 П(С)БО 16 [184, с.59].

У зв'язку з вищевказаним, рекомендуємо в бухгалтерському обліку здійснювати наступні бухгалтерські проведення: Дт 441(442) Кт 631.

У цьому аспекті заслуговує уваги нововведення Податкового кодексу (пп. 139.1.13 п.139.1 ст. 139 розд. III) стосовно виключення зі складу витрат у податковому обліку суб'єкта господарювання вартості послуг з консалтингу, маркетингу, реклами, отриманих у нерезидентів, що мають офшорний статус. При умові придбання таких послуг від інших нерезидентів, регламентовано відносити їх вартість на витрати в обсязі, що не перевищує 4% доходу від реалізації (за вирахуванням податку на додану вартість та акцизного податку) за рік, що передує звітному.

На наш погляд, ця новація може мати сенс у разі відсутності на підприємстві первинних документів, які підтверджують зв'язок цих послуг (робіт) з господарською діяльністю. Без цієї умови правила ст.139 Податкового кодексу мають лише фіскальну направленість і не повинні кваліфікуватись як облікові положення.

2. До витрат, стосовно яких економічні вигоди не відповідають або перестають відповідати визнанню як актив балансу, відноситься вартість зіпсованих товарів, внаслідок чого вони втратили здатність приносити економічну вигоду в майбутньому.

Для відображення у бухгалтерському обліку подібних операційних витрат, на нашу думку, необхідно проаналізувати причини втрати від знецінення запасів, нестачі та втрати від псування матеріальних активів. Якщо товари, що призначалися для подальшого використання в господарській діяльності, втратили свою придатність за об'єктивними обставинами (незалежно від діяльності підприємства) і компенсація таких витрат не очікується, то їх згідно з вимогами п. 9 П(С)БО 16 [184, с.59] необхідно визнавати витратами звітного періоду, в якому вони понесені. В інших випадках слід відображати їх як витрати, що ведуть до зменшення власного капіталу (рекомендоване бухгалтерське проведення: Дт 441(442) Кт 20,26,28).

3. До витрат, при здійсненні яких виникають зобов'язання без визнання активу, належать такі, як: нараховані пені, штрафи, неустойки на користь контрагентам за домовленістю сторін договору або за рішенням відповідних державних органів, суду.

Отже, суб'єкт господарювання терпить збитки при нарахуванні та сплаті пені, штрафів, неустойки, як правило, у зв'язку з неналежним виконанням умов контракту або за іншою домовленістю сторін.

На наш погляд, такі витрати не містять обґрунтованого підтвердження їх доцільності у господарській діяльності, тому доцільно обліковувати їх як витрати, що ведуть до зменшення власного капіталу (рекомендоване бухгалтерське проведення: Дт 441(442) Кт 63,37,31). Запропоновані методичні зміни щодо врахування вказаних витрат у бухгалтерському обліку створюють умови ліквідації постійних різниць в підсистемах обліку і побудові єдиної цілісної системи обліку.

При дослідженні витрат у підсистемах обліку з точки зору їх відмінностей у зв'язку з наявністю постійних податкових різниць можна спостерігати, що

витрати, які формують собівартість реалізованих товарів, продукції (робіт, послуг), тотожні витратам у податковому обліку при умові їх зв'язку з господарською діяльністю суб'єкта підприємництва.

Розбіжності у визначенні витрат можна спостерігати при трансформації загально виробничих, адміністративних, операційних та інших витрат у витрати подвійного призначення при формуванні об'єкта оподаткування.

На базі проведеного порівняльного аналізу витрат подвійного призначення і пов'язаних з ними постійних податкових різниць, результати якого наведено у Додатку 3, нами пропонуються наступні зміни у методику визнання окремих витрат у підсистемах обліку:

1) У бухгалтерському обліку обов'язковим підтвердженням витрат на рекламу, на передпродажну підготовку товарів, просування продукції на ринку, на підвищення ділової репутації підприємства, вартість видань і витрати на створення торгівельних марок (товарних знаків) повинна бути наявність підтверджуючих первинних документів згідно рекомендованого переліку (висновки фахівців щодо обґрунтування витрат, акти виконаних робіт, послуг з детальною розшифровкою видів робіт, послуг, контрагентів), що дасть змогу при здійсненні внутрішнього та зовнішнього контролю переконатися у доцільності фактичного надання і використання у господарській діяльності таких робіт, послуг.

З метою виключення суми постійних різниць у податковому обліку доцільно формувати вищевказані витрати без обмежень. Окрім того, слід враховувати витрати на організацію прийомів, презентацій і свят, придбання і розповсюдження подарунків, включаючи безоплатну роздачу зразків товарів або безоплатне надання послуг (виконання робіт) з рекламними цілями за умови документального підтвердження таких витрат і їх зв'язку з господарською діяльністю.

2) У бухгалтерському обліку доцільно використовувати податковий алгоритм визначення витрат на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування у зв'язку з тим, що нормами податкового законодавства

уточнено розмір та види витрат на гарантійний ремонт, що є позитивним фактором у частині формування достовірної величини витрат.

3) У підсистемах обліку витрати на підготовку та перепідготовку кадрів, страхування майна та окремих ризиків, фінансові витрати рекомендовано включати до складу витрат за умови їх обґрунтованого взаємозв'язку з господарською діяльністю підприємства та з урахуванням суттєвих уточнень, запропонованих вимогами Податкового кодексу України.

4) Будь-які витрати на відрядження у бухгалтерському та податковому обліку рекомендовано включати тільки при документальному підтвердженні зв'язку такого відрядження з господарською діяльністю суб'єкта господарювання. Вважаємо за доцільне запропонувати алгоритм обґрунтованості витрат за правилами податкового обліку, а саме: витрати вважати обґрунтованими за наявності підтверджуючих документів щодо зв'язку такого відрядження з основною діяльністю, таких як: запрошення приймаючої сторони, діяльність якої збігається з діяльністю підприємства; оферта або договір (контракт), документи, які засвідчують бажання встановити цивільно-правові відносини, документи, що засвідчують участь особи, яка відряджена стороною, у переговорах, зборах, конференціях тощо, які проводяться за тематикою, що збігається з основною діяльністю суб'єкта господарювання, з урахуванням суттєвих уточнень, запропонованих вимогами ст. 140 розд. III Податкового кодексу України.

5) Витрати на утримання, експлуатацію та забезпечення основної діяльності таких об'єктів соціальної інфраструктури, виходячи з принципу відповідності доходів і витрат рекомендовано включати до складу витрат у підсистемах обліку при умові їх здійснення для отримання доходів, тобто при умові обґрунтованого підтвердження їх взаємозв'язку з господарською діяльністю.

6) З метою ліквідування постійних різниць доцільно у податковому обліку не включати до витрат суми коштів або вартість товарів (робіт, послуг),

які за своїм економічним змістом не відповідають витратам, пов'язаним з господарською діяльністю підприємства, а саме:

- суми коштів, вартість товарів (робіт, послуг), добровільно перерахованих (переданих) до відповідних бюджетів України до неприбуткових організацій;

- суми коштів, перерахованих роботодавцями первинним профспілковим організаціям на культурно-масову, фізкультурну та оздоровчу роботу, передбачених колективними договорами;

- суми коштів або вартість майна, перерахованих/переданих для цільового використання з метою охорони культурної спадщини установам науки, освіти, культури, заповідникам, музеям.

Запропоновані зміни у методичному забезпеченні визначення витрат у підсистемах обліку виключають постійні податкові різниці та сприяють веденню облікових процесів на промисловому підприємстві в середовищі єдиної, цілісної інформаційно-функціональної системи.

При дослідженні формування окремих видів витрат у розрізі облікових підсистем спостерігається їх різне нормативне тлумачення на рівні визначення понять.

Так, у бухгалтерському обліку суми безнадійної дебіторської заборгованості згідно вимогам п.20 П(С)БО 16 [184, с.59] відносяться до складу інших операційних витрат. Відповідно до п.4 П(С)БО 10 [181, с.37] безнадійна дебіторська заборгованість – поточна дебіторська заборгованість, відносно якої існує упевненість в її неповерненні боржником або по якій закінчився термін позовної давності. При цьому, поточна дебіторська заборгованість (тобто, дебіторська заборгованість, яка виникає в ході нормального операційного циклу або заборгованість, яка буде погашена протягом дванадцяти місяців з дати балансу) трансформується в сумнівний борг, якщо існує невпевненість її погашення боржником, та отримує статус безнадійної дебіторської заборгованості.

Зауважимо, що термін «безнадійна дебіторська заборгованість» потребує суттєвого уточнення, тому що за П(С)БО10 його визначено вельми

розпливчато. Останнє призводить до неоднозначного тлумачення вказаного терміну.

Задля уникнення цієї та інших прикростей при визначенні безнадійної дебіторської заборгованості доцільно при формуванні показника «заборгованість, відносно якої існує упевненість в її неповерненні боржником» враховувати додержання таких умов:

- документальне підтвердження дій дебітора щодо повернення заборгованості (звернення до боржника, судових інстанцій);
- документальне підтвердження неплатоспроможності боржника (банкрутство, ліквідація тощо).

Отже, норми П(С)БО10,16 не вимагають детального підходу до визначення суми безнадійної дебіторської заборгованості та не обмежують її віднесення до витрат у бухгалтерському обліку, що є негативним явищем при формуванні фінансового результату діяльності суб'єкта господарювання.

У податковому обліку згідно п.159.1 ст.159 розд. III Податкового кодексу до витрат відносяться суми безнадійної заборгованості тільки у разі, коли відповідні заходи щодо стягнення таких боргів не привели до позитивного наслідку.

Відповідно до норм податкового законодавства безнадійна заборгованість – заборгованість, яка відповідає будь-якій з наведених нижче ознак:

- заборгованість по зобов'язаннях, за якою минув строк позовної давності;
- прострочена заборгованість, яка виявилася непогашеною внаслідок недостатності майна фізичної особи, за умови, що дії кредитора, направлені на примусове стягнення майна позичальника, не призвели до повного погашення заборгованості;
- заборгованість, яка виявилася непогашеною внаслідок недостатності майна фізичної особи, на яке відповідно до закону може бути спрямовано стягнення; суб'єктів господарювання, оголошених банкрутами у порядку, встановленому законом, або при знятті з реєстрації як суб'єктів господарювання у зв'язку з їх ліквідацією;

- заборгованість, стягнення якої стало неможливим у зв'язку з дією обставин непереборної сили, стихійного лиха (форс-мажору), підтверджених у порядку, передбаченому законодавством;

- прострочена заборгованість померлих фізичних осіб, а також визнаних у судовому порядку безвісно відсутніми, померлими або недієздатними, а також прострочена заборгованість фізичних осіб, засуджених до позбавлення волі [175].

Порівняльний аналіз методик формування витратної облікової величини як з точки зору їх обґрунтованості, так і за результатами всебічного, багаторічного моніторингу облікової практики показав оптимальність підходу, що застосовується для віднесення сум безнадійної дебіторської заборгованості до складу витрат у підсистемах податкового обліку.

Автором пропонується такий підхід до ліквідації заборгованості, застосування якого дає можливість обґрунтованого віднесення сум сумнівної, безнадійної заборгованості до складу витрат. Сутність підходу – у застосуванні податкових правил як в податковому, так і в бухгалтерському обліку. Інакше бездіяльність в плані ліквідації дебіторської заборгованості вплине на формування оподаткованого прибутку підприємства – фінансовий результат визначатиметься без врахування витрат від сум сумнівної, безнадійної заборгованості.

На відміну від правил податкового законодавства П(С)БО не вимагають аналізу виникнення та оцінки стану безнадійної заборгованості, що створює передумови для застосування схем мінімізації облікового прибутку та веде до спотворення показників фінансової обліку і надання недостовірної інформації зовнішнім користувачам фінансової звітності.

Запобіжні заходи криються у площині методичного забезпечення та полягають у вдосконаленні методики розрахунку витрат від списання безнадійної заборгованості в бухгалтерському обліку за алгоритмом її визначення згідно з правилами податкового обліку.

У табл. 3.4 наведено вимоги діючих законодавчо-нормативних чинників, якими обумовлена існуюча методика відображення витрат у бухгалтерському та податковому обліку.

Таблиця 3.4

Перелік окремих витрат, відображення яких у підсистемах обліку створює постійні податкові різниці

№	Назва витрат суб'єкта господарювання	Вимоги П(С)БО	Норми Податкового кодексу України
1	2	3	4
1	Вартість сплачених торгових патентів	У повному обсязі відносяться до витрат згідно П(С)БО 16	Не включається до складу витрат вартість торгових патентів (пп. 139.1.10. п.139.1 ст. 139 розд. III), а враховується у зменшення податкового зобов'язання з податку на прибуток (п.152.1,152.2 ст. 152 розд. III).
2	Витрати у зв'язку з оплатою вартості товарів, робіт, послуг на користь нерезидентів, що мають офшорний статус		Обмеження у розмірі 15% при віднесенні до складу валових витрат (п. 161.2. ст. 161 розд. III).
3	Уцінка (дооцінка) запасів	Витрати (доходи) згідно П(С)БО 9,15,16.	Не визнаються витратами (доходами)
4	Витрати, пов'язані з реалізацією безкоштовно отриманих активів		
5	Витрати, понесені у зв'язку із придбанням товарів (робіт, послуг) та інших активів у фізичної особи-підприємця, що сплачує єдиний податок.	Включаються до складу витрат без обмежень за П(С)БО 16.	Не визнаються витратами (139.1.12. п.139.1 ст. 139 розд. III).
6	Витрати у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг) у пов'язаної особи, або яка не є платником податку на прибуток, або сплачує податок за іншими ставками	Включаються до складу витрат за ціною договору, а для пов'язаних сторін за справедливою вартістю за П(С)БО 16,23.	Включаються до складу витрат за цінами, не вищих за звичайні, що діяли на дату такого придбання, у разі якщо договірна ціна на такі товари (роботи, послуги) відрізняється більше ніж на 20% від звичайної ціни на такі товари, роботи, послуги (153.2.2. п.153.2 ст. 153 розд. III).
7	Витрати у вигляді сплати процентів за депозитами, кредитами	Визначаються відповідно до ставок, визначених у договорі за П(С)БО 16	Визначаються відповідно до ставок, не вищих за звичайну процентну ставку за депозит, кредит (позику) на дату укладення відповідних договорів. (153.2.4. п.153.2 ст. 153 розд. III).



Для гармонійного функціонування підсистем у системній цілісності видається цілком ймовірним узгодження вказаних облікових методик.

Для обґрунтування доцільності гармонізації методичного забезпечення за підсистемами пропонуємо провести аналіз сутності вищевказаних витрат при відображенні в облікових підсистемах, який висвітлює їх вплив на фінансовий результат діяльності суб'єктів господарювання:

1) За правилами податкового законодавства не включається до складу витрат **вартість сплачених торгових патентів**, яка зараховується у зменшення податкових зобов'язань платника податку. При цьому суб'єкт господарювання зобов'язаний окремо визначати податок на прибуток від кожного виду діяльності, що підлягає патентуванню. У разі прибутку, отриманого від діяльності, яка підлягає патентуванню, податок від такого прибутку підлягає сплаті до бюджету у сумі, зменшеній на вартість придбаних торгових патентів для здійснення цього виду діяльності.

Отже, суб'єкт господарювання лишається права зменшувати суму оподаткованого прибутку, отриманого за результатами різних видів діяльності, на вартість сплачених торгових патентів від збиткової діяльності, що підлягає патентуванню. У цьому випадку, на наш погляд, вимоги податкового законодавства мають надмірну фіскальну направленість та економічну необґрунтованість. Наявність патентів згідно ЗУ «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності» є необхідною умовою для здійснення видів діяльності, котрі підлягають патентуванню.

Етапи формування кінцевого фінансового результату від здійснення типової операції, яка підлягає патентуванню, наведені на діаграмі (рис. 3.3).

Витрати на сплату патентів є обов'язковими незалежно від кінцевого фінансового результату. При цьому податкові норми вимагають інтерпретації оподаткованого прибутку тільки з однією метою – з метою оптимізації податкових надходжень. Такий підхід до визначення витрат лише формує постійні податкові різниці, котрі віддаляють підсистеми обліку з точки зору інформаційного та провесно - функціонального підходів.

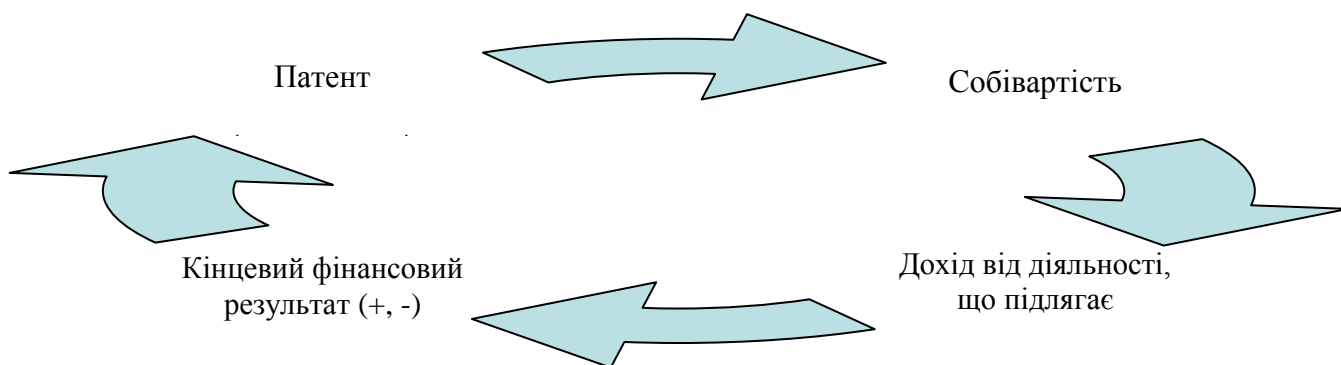


Рис. 3.3. Етапи формування кінцевого фінансового результату від здійснення операції, яка підлягає патентуванню

Підтвердження ймовірності й наукового сенсу вказаних міркувань знаходимо в публікаціях авторів, які вважають, що принциповим недоліком податкового законодавства є наявність економічно необґрунтованих розбіжностей стосовно оцінки доходів і витрат для визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток і нормативної бази бухгалтерського обліку в частині розрахунку фінансового результату [214, с.62].

Виходячи з вищевикладеного, вважаємо за доцільне проблему відображення вартості сплачених торгових патентів у податковому обліку вирішити у контексті вимог П(С)БО 16, тобто незалежно від кінцевих результатів діяльності підприємства включати вартість сплачених торгових патентів до складу витрат, а не враховувати її у зменшення податкових зобов'язань платника податку.

2) Фіскальний підхід податкових норм спостерігається також при обмеженні валових витрат у зв'язку з оплатою вартості товарів, робіт, послуг на користь нерезидентів, що мають **офшорний статус** (до складу валових витрат включається не більш 85 відсотків від вартості цих товарів, робіт, послуг).

3) Різні підходи спостерігаються щодо обліку операцій з **уцінки (дооцінки) матеріальних активів**. Згідно правилам П(С)Б О7, 9, 15, 16 [178,

180, 183, 184] та МСБО 2 [53, с.143-165] у бухгалтерському обліку уцінка/дооцінка відноситься на витрати (доходи) на відміну від податкового. За нормами податкового законодавства уцінка/дооцінка з метою оподаткування не змінює балансову вартість активів та доходи і витрати суб'єкта господарювання, що є негативним явищем, оскільки створює умови для розбіжностей (постійних податкових різниць) в облікових підсистемах та ускладнює облік взагалі.

З метою наближення облікових підсистем пропонуємо обліковувати уцінку (дооцінку) запасів у податковому обліку за правилами, встановленими національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку.

4) Окремого розгляду потребують питання обліку **безкоштовно отриманих матеріальних активів**, які приймають участь у господарських операціях.

При аналізі бухгалтерських проведення щодо операцій з використанням безкоштовно отриманих активів можна спостерігати їх фактичний вплив на формування собівартості реалізованих товарів (продукції, робіт, послуг).

Для підтвердження вказаної вище думки та її унаочнення й обґрунтування наведемо приклад щодо проведення таких операцій з використанням даних конкретно діючого промислового підприємства (таблиця 3.5).

Таблиця 3.5

Вплив операцій з використанням безкоштовно отриманих активів на формування собівартості реалізації у бухгалтерському обліку

Назва досліджуваного підприємства	Дата проведення операцій	Бухгалтерські проведення	Бухгалтерський облік			
			Формування доходів		Формування витрат	
			Сума, грн.	Нормативне забезпечення	Сума, грн.	Нормативне забезпечення
1	2	3	4	5	6	7
	15.03.08р	Дт 201 Кт 745	5000	П(С)БО 1, П(С)БО 15, П(С)БО 19		Інструкція про

Продовження таблиці 3.5

1	2	3	4	5	6	7
ТОВ «ННН»	20.03.08р.	Дт 801 Кт 201 Дт 23 Кт 801,				застосування плану рахунків [94]
	28.03.08р.	Дт 26 Кт 23 Дт 901 Кт 26			5000	
	28.03.08р.	Дт 361 Кт 701	7000	П(С)БО 15		
	31.03.08р.	Дт 791 Кт 901 Дт 701 Кт 791 Дт 745 Кт 791				
		Разом	12000		5000	
			Обліковий прибуток: 7000 грн			

Отже, в бухгалтерському обліку повний цикл використання безкоштовно отриманого активу передбачає формування фінансового результату у послідовності, яку можна відобразити формулою, а саме:

$$\text{П (уб.)} = \text{Д1} + \text{Д2} - \text{В}, \text{ при цьому } \text{Д1} = \text{В}, \quad (3.1)$$

де П (уб.) – прибуток (убуток) від здійснення операції;

Д1 – доход, визначений за справедливою вартістю безкоштовно отриманих матеріальних активів;

Д2 – доход від реалізації продукції, собівартість якої містить справедливу вартість безкоштовно отриманих матеріальних активів;

В – справедлива вартість безкоштовно отриманих матеріальних активів, які брали участь у формуванні собівартості реалізації.

У кінцевому підсумку приріст прибутку можна очікувати лише від приросту вартості реалізації продукції, у формуванні собівартості якої приймали участь безкоштовно отримані матеріальні активи.

Собівартість безкоштовно отриманих матеріальних активів при їх реалізації відноситься до витрат у зв'язку зі зменшенням активів, що передбачено вимогами П(С)БО 16.

У податковому обліку дані операції регулюються нормами пп. 146.16 ст. 16 розд. III Податкового Кодексу України, але тільки у частині безоплатно отриманих основних засобів та нематеріальних активів.

Так, за правилами податкового законодавства сума перевищення доходів від продажу або іншого відчуження безоплатно отриманих основних засобів або нематеріальних активів над їх вартістю, що ввійшла до складу доходів у зв'язку з отриманням, включається до доходів платника податку, а сума перевищення вартості, що була включена до складу доходів у зв'язку з безоплатним отриманням над доходами від такого продажу або іншого відчуження включається до витрат платника податку.

Отже, з метою наближення облікових підсистем потребують удосконалення правила щодо відображення у податковому обліку операцій з продажу продукції (товарів, робіт, послуг), раніше отриманих підприємством безкоштовно та проведених у складі інших доходів.

5) За нормами податкового законодавства витрати, які понесені підприємством у зв'язку із придбанням товарів (робіт, послуг) та інших активів у фізичної особи-підприємця, що сплачує єдиний податок не визнаються витратами (пп. 139.1.12. п.139.1 ст. 139 розд. III Податкового кодексу України).

На наше переконання, запропоноване положення є суто фіскальним заходом, спрямованим тільки на максимізацію податкових зобов'язань з податку на прибуток, та не має взагалі економічного обґрунтування. Тому з метою зменшення постійних різниць в облікових підсистемах доцільно включати до складу витрат у податковому обліку будь-які витрати, понесені у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг) та інших активів для використання у господарській діяльності підприємства.

б) Єдиного методичного ставлення у підсистемах обліку вимагають і операції придбання товарів (робіт, послуг) у пов'язаних осіб, або осіб, що не є платниками податку на прибуток, або осіб, які сплачують податок за іншими ставками, у частині формування оцінки придбання.

Оцінка витрат придбання активів за ціною контракту або за справедливою вартістю у бухгалтерському обліку, за звичайною ціною з урахуванням 20% ліміту у податковому обліку створює розбіжності у визначенні витрат і, відповідно, веде до постійних податкових різниць.

Різні підходи ведення обліку спостерігаються і при визначенні витрат у вигляді сплати процентів за депозитами, кредитами (у бухгалтерському обліку – за справедливою вартістю, у податковому обліку – відповідно до ставок, не вищих за звичайну процентну ставку за депозит, кредит (позику) на дату укладення відповідних договорів).

Застосування єдиного алгоритму оцінювання вказаних витрат за ціною контракту або за ринковою вартістю в облікових підсистемах створить передумови їх наближення та гармонійного співіснування у цілісній системі обліку.

Підсумовуючи вищевказане, визначимо, що оптимальна модель витрат у підсистемах обліку є можливою при розробці удосконаленого методичного забезпечення за такими принципами, як:

- принципом адекватності оцінки, сутність якого полягає в узгодженні правил, порядку визначення оцінки витрат, методики її розрахунку та застосування єдиного алгоритму оцінювання об'єктів обліку;

- принципом нормативно-законодавчої упорядкованості;

- принципом нормативної релевантності, застосування якого передбачає можливість нормативного уточнення визнання витрат у контексті їх зв'язку з господарською діяльністю підприємства та у напрямку послаблення фіскальної функції оподаткування;

- принципом досконалості термінології, котрий потребує термінологічно точного тлумачення понятійних категорій, їх класифікацій;

- принципом нівелювання витратної дискримінації, котрий за своєю сутністю передбачає застосування уніфікованого підходу щодо визнання витрат, пов'язаних з поточними ремонтами без урахування будь-яких обмежень, та капіталізації витрат при проведенні поліпшення основних засобів.

Пріоритетним при удосконаленні методики бухгалтерського обліку має бути зв'язок понесених витрат з господарською діяльністю підприємства, при визначенні витрат у податковому обліку – напрямок послаблення фіскальної функції оподаткування.

Застосовуючи вищевказані принципи оптимізації методичного забезпечення, у роботі запропоновано наступні підходи:

1) щодо витрат у бухгалтерському обліку, при здійсненні яких не існує прив'язки до доходу:

- обмежити склад витрат, які не надають майбутніх економічних вигод, але зменшують обліковий прибуток;

- обмежити склад витрат, стосовно яких економічні вигоди не відповідають або перестають відповідати визнанню як актив балансу;

- обмежити склад витрат, при здійсненні яких виникають зобов'язання без визнання активу.

2) щодо визначення окремих загально виробничих, адміністративних, операційних та інших витрат (у тому числі, витрат подвійного призначення – у податковому обліку):

- у бухгалтерському обліку обов'язковим підтвердженням витрат повинна бути наявність підтверджуючих первинних документів згідно рекомендованого авторського переліку (окремо відмітимо, що при формуванні витрат на відрядження запропоновано особливий синтезований алгоритм обґрунтованості їх визначення), що дає змогу при здійсненні внутрішнього та зовнішнього контролю переконатися у доцільності таких витрат у господарській діяльності;

- у бухгалтерському обліку доцільно використовувати алгоритм податкового визначення витрат на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування, що сприятиме формуванню достовірної величини вказаних витрат;

- у податковому обліку до витратних сум доцільно включати без обмежень витрати подвійного призначення за умови їх документального підтвердження та зв'язку з господарською діяльністю, та не включати до витрат

суми коштів або вартість товарів (робіт, послуг), які за своїм економічним змістом не відповідають витратам, пов'язаним з господарською діяльністю підприємства (суми коштів, вартість товарів (робіт, послуг), добровільно переданих до відповідних бюджетів України, до неприбуткових організацій; суми коштів, перерахованих роботодавцями первинним профспілковим організаціям на культурно-масову, фізкультурну та оздоровчу роботу, передбачених колективними договорами, суми коштів або вартість майна, переданих для цільового використання з метою охорони культурної спадщини установам науки, освіти, культури, заповідникам, музеям).

3) удосконалити нормативне тлумачення поняття «безнадійна дебіторська заборгованість», «заборгованість, відносно якої існує впевненість в її неповерненні боржником» у зв'язку з тим, що норми П(С)БО 10,16 не вимагають детального підходу до їх визначення, аналізу виникнення та стану безнадійної заборгованості та не обмежують віднесення їх до витрат з точки зору таких критеріїв, як документальне підтвердження дій дебітора щодо повернення заборгованості (звернення до боржника, судових інстанцій) і неплатоспроможності боржника (банкрутство, ліквідація тощо). Тому оптимальним, на наш погляд, підходом у визначенні термінології є метод, запропонований податковим законодавством.

4) удосконалити методику визначення витрат у податковому обліку у контексті з відповідними правилами П(С)БО 16:

- від вартості сплачених торгових патентів;
- у зв'язку з оплатою вартості товарів, робіт, послуг на користь нерезидентів, що мають офшорний статус;
- у зв'язку з переоцінкою активів.

5) удосконалити податкові правила у частині формування собівартості безкоштовно отриманих оборотних матеріальних активів, що приймають участь у виробництві.



б) з метою ліквідування фіскальної спрямованості податкових правил вважати витратами, вартість придбання товарів (робіт, послуг) та інших активів у фізичних осіб-підприємців, що сплачують єдиний податок.

7) застосовувати єдиний алгоритм оцінювання витрат за ціною контракту або за ринковою вартістю в облікових підсистемах.

Запропоновані шляхи удосконалення методичного забезпечення щодо визначення витрат в облікових підсистемах сприятимуть їх наближенню і адаптованому співіснуванню у цілісній системі обліку.

### **3.3. Удосконалення обліку основних засобів та амортизації в облікових підсистемах**

На даному етапі дослідження актуальним є вирішення проблеми ліквідації постійних різниць у підсистемах, пов'язаних з обліком основних засобів та амортизаційних відрахувань. Це вирішить проблему наближення підсистем обліку та створить передумови функціонування на промислових підприємствах цілісної системи обліку.

Вагомий внесок у розробку теоретичних основ, методологічних підходів до вирішення вказаних питань зробили провідні вітчизняні вчені-економісти та фахівці з обліку, наукові ставлення та пропозиції яких наведено в табл. 3.6.

Таблиця 3.6

Огляд наукових ставлень щодо проблеми обліку основних засобів у облікових підсистемах

Літературні джерела	Пропозиції попередників щодо нарахування амортизації та відображення операцій з основними засобами в облікових підсистемах
1	2
Алпатова Н. [2, с.10]	Окреслення проблеми застосування різних методів амортизації в облікових підсистемах
Білова Н. [22, с.42]	Класифікація відмінностей обліку об'єктів соціальної інфраструктури
Голов С.Ф. [48, с.190]	Пропозиції деталізації підходів щодо оцінки основних засобів після їх первісного визнання
Знайко Ю. [90, с.42]	Співставлення обліку ліквідації основних засобів та окреслення проблем їх класифікації

## Продовження таблиці 3.6

1	2
Кирей О. [96, с.60]	Висвітлює проблеми взаємовиключних методологічних підходів щодо оцінки основних засобів після їх первісного визнання: переоцінка або зміна корисності основних засобів
Кліменко А. [100, с.68], Риндя А. [202, с.38]	Висвітлення проблеми капіталізації витрат у облікових підсистемах, пропозиції розрахунків капіталізації за різними алгоритмами
Ковальов Д. [101, с.24], Мізюк В. [148, с.27]	Висвітлення проблеми обліку ремонтів, пропозиції різних методик відображення ремонтів у податковому обліку
Погребняк С. [173, с.41]	Окреслення проблеми обліку амортизації передплат за поставку основних засобів у бухгалтерському та податковому обліку
Хмелевський І. [227, с.22, с.40]	Співставлення обліку невиробничих фондів, окреслення проблеми класифікації у зв'язку з їх участю у господарської діяльності

Огляд наукових ставлень щодо проблеми обліку основних засобів у облікових підсистемах свідчить про те, що вченими пропонуються шляхи реформації нормативної бази або бухгалтерського обліку, або податкового законодавства. Однак з метою розв'язування проблеми існування постійних податкових різниць існує необхідність удосконалення методичних підходів щодо визнання й оцінки основних засобів, а також визначення амортизаційних відрахувань для розрахунку достовірного прибутку.

Дослідження на даному етапі доцільно розпочинати з аналізу вимог нормативних чинників за обліковими підсистемами щодо ведення обліку основних засобів та амортизації.

Облікові розбіжності спостерігаються вже на стадії визначення понять. Так, вимоги п.4 П(С)БО 7 не містять вартісної складової критерію визначення основних засобів. Досвід застосування міжнародних стандартів свідчить про те, що у бухгалтерському обліку враховуються вартісні критерії таких матеріальних активів. За нормами МСБО 16 об'єкти, які відповідають визначенню основних засобів, але мають незначну вартість, звичайно списують

на витрати в момент їх придбання. При цьому рішення щодо межі суттєвості вартості активів для господарчої одиниці приймає її керівництво.

Акцент на вартісній складовій матеріальних активів є позитивною ознакою рекомендацій міжнародних стандартів. Однак таке вирішення проблеми оцінки вартості активів веде до її багатоваріантності, що не сприяє достовірності обліку.

Згідно зі ст. 1 ЗУ «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» П(С)БО – нормативно-правовий акт, який визначає принципи і методи ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які не суперечать міжнародним стандартам [81].

Тому вважаємо за доцільне вимоги п.4 П(С)БО 7 щодо визначення терміну «Основні засоби» доповнити вартісним показником з урахуванням вимог міжнародних стандартів та вітчизняного податкового законодавства, що приведе до узгодження складових облікової політики суб'єкта господарювання.

Крім того, МШП, які використовуються господарчим суб'єктом протягом нормального операційного циклу, строк якого є більшим одного року, у бухгалтерському обліку згідно з вимогами п.6 П(С)БО 9 відносяться до запасів. Однак таке тлумачення припускає облік МШП за варіантами:

1) МШП обліковуються як запаси, вартість яких відноситься на витрати відразу при передачі їх в експлуатацію;

2) МШП обліковуються за правилами обліку основних засобів, при передачі їх в експлуатацію нараховується амортизація за обраним методом;

3) МШП обліковуються за правилами обліку МНМА, при передачі їх в експлуатацію нараховується амортизація відповідно п.27 П(С)БО 7.

Різне тлумачення таких матеріальних активів та відсутність вартісного критерію передбачає різні методи обліку, що може привести до порушення принципу обачності та у кінцевому підсумку до різних фінансових результатів у звітних періодах.

Аналізуючи міжнародний досвід зауважимо, що вимоги МСБО 16 «Основні засоби» не застосовуються до несуттєвих статей (сум), через те МШП

не обліковуються за правилами обліку основних фондів. Тобто МСБО вимагає враховувати вартісні показники щодо визначення МШП, але це створює ряд проблем щодо визначення статусу МШП, оскільки самостійно встановлені суб'єктом господарювання вартісні межі таких активів можуть виявитися необґрунтованими, свідомо завищеними, що вплине на кінцевий фінансовий результат його діяльності.

Оскільки П(С)БО 7 на відміну від МСБО не містить ніяких вимог щодо вартісних показників таких активів, основною ознакою належності предметів до оборотних активів можна вважати строк їх експлуатації.

МШП, які використовуються протягом нормального операційного циклу менш одного року, доцільніше обліковувати в бухгалтерському обліку як запаси та відносити їх вартість на витрати при передачі в експлуатацію, а до активів строком служби більш одного року з врахуванням вартісного показника застосовувати норми амортизації, які встановлені для основних засобів. Такий підхід у визначенні МШП усуне розбіжності у підсистемах обліку та призведе до їх уніфікації.

Окремої уваги заслуговує також визначення статусу МНМА, які входять до класифікації основних засобів за правилами п.5 П(С)БО 7 у зв'язку з тим, що підприємствам надано право встановлювати вартісні ознаки предметів, що включаються до складу МНМА.

При встановленні вартості менш 2500 грн. МНМА у податковому обліку лишаються статусу основних засобів і визначаються як запаси.

Такий підхід щодо визнання МНМА (у бухгалтерському обліку – це основні засоби, у податковому – запаси) створює податкові різниці в облікових підсистемах.

У цьому контексті слушним є висловлювання науковців [152, с.221] з приводу того, що регламентація П(С)БО 7 стосовно обліку МНМА може привести до відмінностей у складі об'єктів основних засобів, що підлягають амортизації.

Вказані вище розбіжності пояснюються неоднозначним тлумаченням сутнісного навантаження поняття «основні засоби» в облікових підсистемах, що їх унаочнено в табл. 3.7.

Таблиця 3.7

Дефініції поняття «основні засоби» у підсистемах обліку

№ з/п	За нормами П(С)БО 7	За нормами Податкового кодексу України
1	2	3
1	Основні засоби	
	Матеріальні активи, які значаться на балансі підприємства з метою їх використання у процесі виробництва або поставки товарів (послуг) або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, та очікуваний термін корисного використання яких більше одного року (п.4 П(С)БО 7).	Матеріальні активи, що призначаються для використання у господарській діяльності, вартість яких перевищує 2500 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (пп. 14.1.138 п.14.1 ст. 1 розд.1).
2	Визнання об'єкту основних засобів	
	Якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди від використання об'єкту основних засобів (п.4, п.6 П(С)БО 7).	Якщо об'єкт основних засобів призначений для використання у господарській діяльності, тобто діяльності, спрямованої на отримання доходу (пп. 14.1.36 п.14.1 ст. 14 розд.1).

Отже, визнання об'єктів основних засобів у облікових підсистемах залежить від сутнісного навантаження таких понять, як:

- імовірність отримання в майбутньому економічних вигод від використання;
- призначення для використання у господарській діяльності.

Господарська діяльність – діяльність особи, що пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, спрямована на отримання доходу і проводиться такою особою самостійно та/або через свої відокремлені підрозділи, а також через будь-яку іншу особу, що діє на користь першої особи, за нормами пп. 14.1.36 п.14.1 ст. 14 розд. 1 Податкового кодексу України.

Господарська операція – це дія або подія, що передбачає зміни в структурі активів і зобов'язань, власному капіталі підприємства [81, с.2].

Економічна вигода – це потенційна можливість отримання підприємством коштів від використання активів відповідно до ст. 1 Закону [81, с.2].

Як бачимо, облікові підсистеми містять різну, але тотожну по суті термінологію. Поняття «господарська діяльність», як діяльність, що направлена на отримання доходу, має широке тлумачення. Тому можна припустити, що господарська діяльність містить у собі господарські операції, але тільки у контексті такої зміни у структурі активів і зобов'язань, власному капіталі, яка дає економічну вигоду підприємству. У такому випадку не спостерігається глибоких правових протиріч щодо визначення понять, паритет яких можна представити у вигляді схеми (рис. 3.4).



Рис. 3.4. Ієрархія понять «господарська діяльність» і «господарські операції»

Вимоги податкового обліку наближені до вимог П(С)БО 7 щодо загального обліку основних засобів (виробничого та невиробничого характеру), однак норми П(С)БО 7 на відміну від податкових правил не вимагають обов'язкової участі тих чи інших об'єктів основних засобів у господарській діяльності для їх визнання. Можна погодитися з вимогами П(С)БО лише у контексті балансового обліку основних засобів. Однак для визначення фінансового результату вважаємо за доцільне визнавати тільки основні засоби, які приймають участь у господарській діяльності, тобто, якщо існує імовірність

того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди від їх використання.

У цьому аспекті, слушною є позиція економістів, які пропонують трансформацію статті балансу «Основні засоби» [48, с. 211]. Їх пропозиції зводяться до виключення зі складу основних засобів об'єктів, що не відповідають визначенню об'єктів. Передусім це стосується тих об'єктів основних засобів, від яких не очікується ніяких майбутніх економічних вигод, але які не списано з балансу задля уникнення податкових наслідків.

Окремої уваги заслуговують питання класифікації основних засобів у підсистемах обліку. Відмітимо, що правила П(С)БО і податкового законодавства знівелювали класифікаційні розбіжності основних засобів та інших необоротних активів (нематеріальних активів) у підсистемах обліку, що, безумовно, є позитивною новацією в обліку.

Однак, встановлені нормами п.145.1 ст. 145 розд. III Податкового кодексу України мінімально допустимі строки корисного використання основних засобів та інших необоротних активів (нематеріальних активів) не містять докладних обґрунтувань щодо доцільності їх запровадження та їх відповідності кожній із запропонованих груп.

На наше переконання, розподіл за групами об'єктів основних засобів та інших необоротних активів (нематеріальних активів) у податковому обліку має бути без запровадження строків їх корисного використання, що надасть змогу змінити порядок відображення операцій з необоротними активами у разі їх виведення з експлуатації, створить умови для якісного контролю за обліком їх наявності та руху. Це сприятиме ліквідації податкових різниць у облікових підсистемах і достовірності обліку в цілому. Такої ж точки зору дотримуються й окремі фахівці в галузі обліку [122, с.288].

Особливої уваги потребують проблеми визначення оцінки, нарахування амортизації основних засобів, оскільки ці економічні категорії впливають на широке коло економічних показників – собівартість, ціну, прибуток.

Останнє пов'язано з тим, що податкове законодавство та П(С)БО7 і П(С)БО8 декларують різні правила визначення оцінки необоротних активів, у тому числі при формуванні бази для розрахунку амортизації (табл. 3.8).

Таблиця 3.8

Критерій оцінки необоротних активів у облікових підсистемах

№ з/п	Господарські операції	Формування вартості необоротних активів		
		Бухгалтерський облік	Податковий Облік	
1	2	3	4	
1	Надходження основних засобів від постачальників або при їх самостійному виробництві	Первісна вартість	Історична собівартість	
2	Отримання основних засобів безкоштовно		Справедлива вартість	Звичайна вартість
3	Оприбуткування основних засобів: - як внесок у статутний капітал; - за бартерним контрактом		Справедлива вартість	Звичайна вартість
4	Операції переоцінки основних засобів	Переоцінена вартість		
5	Об'єкт для нарахування амортизації основних засобів та нематеріальних активів	Амортизована вартість		

Визначення амортизованої вартості основних засобів та нематеріальних активів у підсистемах обліку за різними методичними підходами наведені у рис. 3.5.

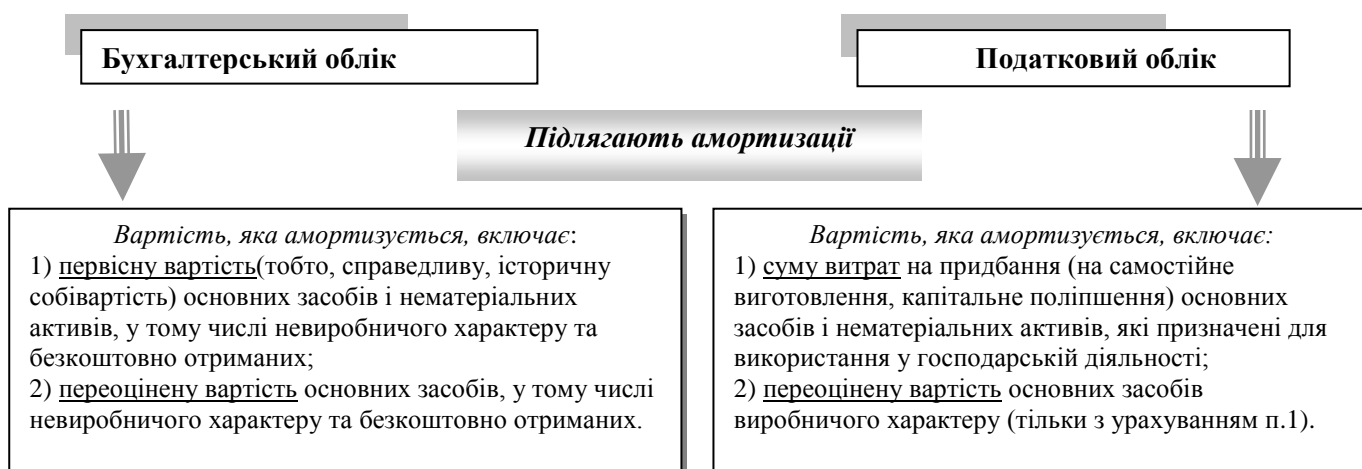


Рис. 3.5. Відмінності методики визначення амортизаційної вартості необоротних активів у підсистемах обліку



Отже, зазначений бухгалтерський підхід щодо формування оцінки основних засобів та нематеріальних активів за справедливою або переоціненою вартістю для визначення бази амортизації не погоджується із принципом історичної собівартості при формуванні фінансової звітності, передбаченим п.18 П(С)БО 1 [176, с.4], який визначає пріоритет оцінки активів, виходячи з витрат на їх виробництво і придбання.

У вітчизняному бухгалтерському обліку підлягає амортизації вартість основних засобів, які отримані безкоштовно, незважаючи на те, що суб'єкт господарювання не поніс будь-яких витрат. Також за П(С)БО 7 передбачено нарахування амортизації на об'єкти основних засобів незалежно від того, використовуються вони у господарській діяльності чи ні.

Зауважимо, що з метою складання фінансової звітності, вимоги МСФЗ передбачають можливість використання історичного, поточного або комбінованого оцінювання на основі принципу відшкодування витрат, згідно з яким балансова вартість необоротних активів не може перевищувати суму їх очікуваного відшкодування.

Проведений нами порівняльний аналіз типових операцій на досліджуваних підприємствах щодо оприбуткування основних засобів, нарахування амортизації та формування фінансових результатів у розрізі облікових підсистем дає змогу констатувати, що при надходженні основних засобів від постачальників за договорами купівлі-продажу, за бартерною угодою після введення їх в експлуатацію та нарахування амортизаційних відрахувань у відповідних періодах у підсистемах обліку виникають тимчасові податкові різниці. У наступних звітних періодах вони можуть або поступово ліквідуватися, або трансформуватися при здійсненні окремих господарських операцій у постійні податкові різниці.

Результати порівняльного аналізу свідчать, що для гармонійного співіснування облікових підсистем оптимальним щодо обліку основних засобів є підхід ліквідування постійних різниць, а саме: у бухгалтерському обліку при

визначенні бази для розрахунку амортизації доцільно враховувати тільки суму фактичних витрат, пов'язаних з придбанням основних засобів.

Постійні податкові різниці створюються і при застосуванні різних методичних прийомів з обліку переоцінки основних засобів.

Так, податковим законодавством регламентовано проведення переоцінки основних засобів за умови застосування щорічної індексації вартості основних засобів з коефіцієнтом індексації більшим за одиницю та нарахування амортизації на суму переоцінки (п.144.1 ст. 144, п.146.21 ст. 146 розд. III Податкового кодексу України ).

Метод переоцінки основних засобів без урахування величини коефіцієнта індексації призведе до нівелювання розбіжностей між податковими правилами й вимогами П(С)БО, що позитивно позначиться на гармонізації облікової системи в цілому.

Неузгодженості та суперечності спостерігаються також при нарахуванні амортизації основних засобів і нематеріальних активів у підсистемах обліку.

Так, відповідно до вимог п. 26,27 П(С)БО 7 у бухгалтерському обліку суб'єкти господарювання мають право з огляду на очікуваний спосіб одержання економічних вигод від використання об'єкта основних засобів самостійно обирати застосовування будь-якого методу нарахування амортизації, що дає змогу оптимально враховувати різні характеристики об'єктів основних засобів, самостійно визначати строки їх корисного використання, їх ліквідаційну вартість, і сприяє відображенню достовірних показників амортизації у бухгалтерському обліку та звітності [178].

Однак у зв'язку з трудомісткістю розрахунків на практиці такі методи нарахування амортизації, як кумулятивний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості в бухгалтерському обліку фактично не застосовуються (з моменту введення в дію П(С)БО, тобто з 2000р., жоден із 500 перевірених суб'єктів господарювання міста Ізмаїла й Ізмаїльського району не застосовував вищевказані методи нарахування амортизації).

Важливою, але неоднозначною новацією Податкового кодексу України можна вважати уніфіковане декларування в податковому обліку методів амортизації основних засобів, тобто таких, які передбачені вимогами П(С)БО7. При фактичному застосуванні цих методів існує певна неузгодженість:

- відповідно до пп. 145.1.5 п.145.1 ст. 145 розд. III Податкового кодексу України метод прискореного зменшення залишкової вартості застосовується тільки до об'єктів основних засобів 4 і 5 груп (машини та обладнання, транспортні засоби);

- відповідно до пп. 145.1.6 п.145.1 ст. 145 розд. III Податкового кодексу України для груп 9, 12, 14, 15 (інші основні засоби, тимчасові споруди, інвентарна тара, предмети прокату) для розрахунку амортизації обирається підприємством один із методів – прямолінійний або виробничий.

Дані податкові пропозиції спричиняють виникнення тимчасових податкових різниць у облікових підсистемах, що не сприяє інформаційній та процесно-функціональній цілісності облікової системи.

Актуальними на даному етапі дослідження є також питання розмежування витрат на поліпшення основних засобів між витратами звітного періоду та витратами на капіталізацію.

Так, має свої особливості податковий облік витрат у зв'язку:

- з поліпшенням основних засобів (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція);

- з ремонтами для підтримання об'єктів в робочому стані і отримання первісно визначеної суми майбутньої економічної вигоди від їх використання.

Вказані витрати у сумі більш 10 відсотків сукупної балансової вартості станом на початок звітного року всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, відносяться на об'єкт основного засобу, щодо якого здійснюються поліпшення та ремонти (п.146.12, 146.13 ст. 146 розд. III Податкового кодексу України).

Отже, в основу податкових правил покладено не цільовий характер ремонтів за функціональною ознакою, а тільки фіскальний сенс – зменшення витрат і, відповідно, збільшення оподаткованого прибутку.

З цього приводу, слушною є позиція науковців [154, с.98; 151, с. 108] щодо безглуздості ліміту ремонтних витрат у зв'язку з тим, що:

- наприклад, складно визначити економію витрат на ремонт обладнання, якщо один цех виконав ремонтні роботи у 1-му півріччі й використав ліміт витрат, а інші цехи виконали ремонтні роботи у 2-му півріччі, внаслідок чого витрати будуть віднесені на збільшення вартості основних засобів, а не на собівартість продукції, тому працівники інших цехів мають одержати премію за економію;

- ремонтні витрати на орендовані основні засоби можуть виникати, але бази для розрахунку ліміту витрат може не бути.

Підкреслимо, що будь-яке поліпшення основних засобів включатиме в себе й ремонти, які не мають характеру капітальних вкладень, тому вартість таких витрат не виправдано завищує оцінку основних засобів у податковому обліку, що значаться на балансі суб'єкта господарювання.

З точки зору бухгалтерського обліку збільшувати балансову вартість основних засобів (виробничих і невиробничих) можна тільки при понесенні витрат, пов'язаних з поліпшенням основних засобів (модернізацією, модифікацією, добудови, дообладнання, реконструкції та інше). При цьому вимоги П(С)БО7 не роз'яснюють сутність таких термінів, як модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція та інші поліпшення основних засобів.

Витрати, які здійснюються для підтримки основних засобів у робочому стані та для отримання первісно очікуваної суми майбутніх економічних вигод від їх використання, включаються до складу бухгалтерських витрат відповідно до п.14, п.15 П(С)БО 7.

Вимогами П(С)БО 16 також передбачено віднесення витрат на ремонт:

- необоротних активів загально виробничого призначення до складу загальновиробничих витрат (п. 15.4 п.15);

- необоротних активів загальногосподарського призначення до складу адміністративних витрат (п.18);

- необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції (товарів, робіт, послуг) до складу витрат на збут (п.19).

З цього приводу окремими науковцями [159, с.73] пропонується відносити витрати на поліпшення основних засобів, що вже зазнавали поліпшення або уцінки, до капітальних інвестицій, якщо роботи призводять до збільшення економічних вигод, визначених на дату попереднього поліпшення або відображення зменшення їх корисності.

Дозволимо собі не погодитися з цією пропозицією на таких підставах:

1. До витрат, які здійснюються для отримання первісно очікуваної суми майбутніх економічних вигод від їх використання, при фіскальному підході можна віднести тільки витрати на ремонти, які виконані вперше після оприбуткування на баланс основних засобів.

2. Будь-який ремонт проводиться суб'єктом господарювання для отримання майбутніх економічних вигод, при цьому норми національних та міжнародних стандартів не містять роз'яснень щодо умов отримання первісно очікуваної суми майбутніх економічних вигод.

2. З економічної точки зору витрати на поліпшення основних засобів, що вже зазнавали або ні поліпшення (уцінки), мають однаковий статус ремонтних витрат.

3. Проблема обліку ремонтних витрат також пов'язана з невизначеністю класифікації поліпшення основних засобів, що ускладнює ідентифікацію капітальних витрат.

Зауважимо, що п. 29 Методичних рекомендацій щодо бухгалтерського обліку основних засобів, затверджених наказом МФУ від 30.09.03р. за №561, запропоновано відображати витрати на ремонти і поліпшення основних засобів у складі капітальних або витрат звітного періоду на підставі рішення керівника

суб'єкта господарювання виходячи із критеріїв істотності щодо класифікації цих витрат.

Така пропозиція дає змогу підприємствам застосовувати різні підходи в обліковій політиці, що не сприятиме уніфікації обліку за підсистемами. Крім того, методичні рекомендації МФУ не відносяться до нормативно-правових актів, мають рекомендаційний характер, тому їх виконання не є обов'язковим.

Отже, формулювання витрат у контексті даних стандартів не дає прямого тлумачення їх капіталізації, що створює проблеми формування фінансових результатів у бухгалтерському обліку, а саме: витрати на ремонти враховуються у вигляді витрат звітного періоду або у складі амортизаційних відрахувань від збільшеної амортизованої вартості.

Обмеження витрат при будь-якому поліпшенні основних фондів у податковому обліку має тільки одне смислове навантаження – оптимізація оподатковуваного прибутку шляхом зменшення витрат. Фіскальний сенс цього підходу порушує імовірність формування достовірного прибутку у звітних періодах суб'єкта господарювання.

Тимчасові різниці, що виникають унаслідок застосування різного алгоритму визначення капітальних витрат у підсистемах обліку, трансформуються у постійні в зв'язку з тим, що витрати на поліпшення основних фондів пов'язані з формуванням балансової вартості необоротних активів (як виробничого так і не виробничого призначення).

Порівняльний аналіз витрат на ремонти основних засобів у підсистемах обліку на базі конкретного підприємства наведений у табл. 3.9.

Таблиця 3.9

Облік витрат на ремонти основних засобів ТОВ «111»

Звітний період	Зміст господарської операції, кореспонденція рахунків	Сума ремонту основних засобів, грн.	Балансова вартість основних засобів на початок звітного року, грн.	Ліміт витрат, грн.	Збільшення балансової вартості, грн.
1	2	3	4	5	6

Продовження таблиці 3.9

1	2	3	4	5	6
Березень	Дт 91 Кт 63 (ремонт обладнання загально виробничого призначення)	165800	4 група - 743000	128000	4 група - 110069
	Дт 92 Кт 63, (ремонт адміністративного будинку )	200000	3 група – 470000		3 група - 132773
	Дт 93 Кт 63 (ремонт автотранспорту, який використовується для забезпечення збуту продукції )	15000	5 група – 67000		5 група - 9958
	Разом: (Дт 79 Кт 91,92,93)	380800	1280000		252800 (380800-128000)

Як свідчать дані таблиці, витрати на поліпшення основних фондів являють собою досить велику витратну статтю, що є справедливим для більшості суб'єктів господарювання. При цьому, питома вага ремонтних витрат у бухгалтерському обліку, як правило, значно більша, ніж у податковому обліку.

З цього приводу вважаємо за необхідне у податковому обліку удосконалити методичні підходи до обліку основних засобів у частині капіталізації витрат, а саме:

- витрати, пов'язані з поточними ремонтами основних засобів, доцільно відображати у повному обсягу у складі витрат звітних періодів на дату їх понесення без врахування десяти відсоткового ліміту;
- суму капітальних витрат відносити на збільшення балансової вартості основних засобів.

Підсумовуючи вищевказане, на базі порівняльного аналізу дефініцій визнання основних засобів, їх оцінки, методів нарахування амортизації, капіталізації витрат вважаємо за доцільне удосконалити методичне забезпечення у напрямку ліквідації податкових різниць за такими принципами, як:

- принцип адекватності оцінки, сутність якого полягає в узгодженні правил, порядку визначення оцінки об'єктів, методики її розрахунку та застосування єдиного алгоритму оцінювання об'єктів обліку;
- принцип нормативно-законодавчої упорядкованості;

- принцип досконалості термінології, котрий потребує термінологічно точного тлумачення понятійних категорій, їх класифікацій;

- принцип амортизаційної узгодженості, застосування якого передбачає визначення бази амортизації необоротних активів, виходячи з витрат, пов'язаних з придбанням, поліпшенням таких активів за умови їх використання у господарській діяльності, та на підставі якого узгоджуються методи амортизації у залежності від цільового спрямування їх експлуатації;

- принцип нівелювання витратної дискримінації, котрий за своєю сутністю передбачає застосування уніфікованого підходу щодо визнання витрат, пов'язаних з поточними ремонтами без урахування будь-яких обмежень, та капіталізації витрат при проведенні поліпшення основних засобів.

Застосовуючи вищевказані принципи оптимізації методичного забезпечення необхідно здійснити такі заходи:

### ***Стосовно правил П(С)БО***

1) внести уточнення у визначення терміну «основні засоби», доповнивши вартісним показником;

2) внести уточнення у визначення терміну «господарська операція» у контексті використання об'єкту основних засобів для отримання економічних вигод; удосконалити статус МШП (МШП, які використовуються протягом нормального операційного циклу менш одного року, доцільно обліковувати як запаси; МШП строком служби більш одного року з урахуванням вартісного показника відносити до основних засобів);

3) удосконалити методи визначення справедливої вартості необоротних активів (у частині, коли неможливо визначити її характеристики – обізнаність, зацікавленість та незалежність сторін-учасників, розробити методіку визначення справедливої вартості тотожну ринковій вартості);

4) з метою визначення бази амортизації основні засоби класифікувати на активи:

- які, відповідають критеріям активів;



- які не відповідають критеріям активів (оскільки їх експлуатація не призведе у майбутньому до отримання економічних вигод). При цьому, доцільно формувати вартість основних засобів, яка амортизується, із витрат, пов'язаних з придбанням, поліпшенням таких активів, за умови їх використання у господарській діяльності;

5) виключити податковий метод з переліку методів амортизації;

6) проводити капіталізацію витрат, пов'язаних з такими видами поліпшення основних засобів, як капітальний ремонт, модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція основних засобів.

### ***Стосовно правил податкового законодавства***

1) уточнити поняття «господарська діяльність», замінивши «діяльність, що направлена на отримання доходу» на «діяльність, що направлена на отримання економічних вигод»;

2) удосконалити класифікацію основних засобів та нематеріальних активів без запровадження строків їх корисного використання;

3) удосконалити методи визначення звичайної ціни необоротних активів (з урахуванням її показників у межах – не нижче та не вище звичайної вартості);

4) уніфікувати правила проведення переоцінки у напрямку вимог П(С)БО 7, тобто без врахування величини коефіцієнта індексації;

5) витрати, пов'язані з такими видами поліпшення, як капітальний ремонт, модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція, доцільно відносити на збільшення балансової вартості кожного об'єкту основних засобів (з урахуванням нормативного тлумачення понять – модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція). Суму поточних ремонтів доцільно відносити до складу витрат без десятивідсоткового обмеження за умови їх документального підтвердження.

Узгодження облікової моделі доходів у підсистемах обліку, оптимізація облікової моделі витрат, удосконалення облікової моделі основних засобів та амортизації – розгляд і всебічне наукове обґрунтування результатів системного дослідження саме з цих питань знайшло відображення в даному розділі

дисертації. Спроба надати пропозиції з усунення дискусійних і вирішення проблемних питань з метою гармонійного співіснування бухгалтерського та податкового обліку в цілісній обліковій системі призвели до формування детально опрацьованого, оптимального методичного її забезпечення.

### **3.4. Організація методологічно цілісної системи обліку**

Нове, сучасне ставлення до облікових підсистем, в основі якого лежить всебічно науково обґрунтоване задоволення потреб усіх потенційних користувачів, створює передумови і є тим підґрунтям, на якому озброєний реально застосовними науковими розробками суб'єкт управління може запровадити цілісну систему обліку.

На сучасному етапі в наукових колах не існує єдиного ставлення до вітчизняної облікової системи. На законодавчому рівні також не визначено сутність понять «система обліку» або «облікова система».

Науковці [167, с.299-300; 218, с.9] визначають облік на національному і міжнародному рівні як систему, оскільки він має ознаки, властиві системі – наявність зв'язків (у тому числі зворотних), поділ на частини, наявність структури (упорядкованих елементів), цілеспрямованість, збереження певної стійкості в заданих межах під впливом зовнішніх факторів, багатоаспектність.

Одні вчені рекомендують законодавчо закріпити існування в Україні єдиної системи обліку у вигляді господарського обліку з її підсистемами: статистичною, бухгалтерською, оперативною [199, с.64; 222, с.6] та управлінською [20, с.9-15].

Інші вчені не погоджуються з таким розподілом господарського обліку, вважаючи, що взагалі не існує оперативного та статистичного обліків [120].

Окремі науковці [39, с.167-176] зазначають, що система господарського обліку включає в себе всі види обліку, які можна виділити в її складі, використовуючи класифікацію окремих елементів системи за певними ознаками. На їх думку, система господарського обліку складається з макро обліку (його види: фінансовий, податковий, статистичний обліки) та мікро

обліку, тобто обліку окремого суб'єкта господарювання (його види: фінансовий, податковий, управлінський, стратегічний, статистичний обліки). Підкреслюючи безперспективність такого поділу обліку на види, окремі економісти справедливо зауважують, що в реальній практиці не завжди можна строго відокремити один вид інформації від іншого, особливо це стосується економічної інформації [36, с.21].

В науковій літературі окремими вітчизняними вченими [107, с.128; 35, с.23; 194, с.114; 171, с.116] використовується поняття «національна система бухгалтерського обліку», але у контексті сутнісного висвітлення тільки бухгалтерського обліку, його методології й організації та у зв'язку з процесами стандартизації обліку, що направлені на виокремлення в різних системах бухгалтерського обліку загальних рис, а також у зв'язку з пошуком єдиних концептуальних основ складання фінансової звітності.

У цілому національна система бухгалтерського обліку не забезпечує потреби всіх користувачів обліку, з чим погоджуються науковці [127, с.11].

Економічна інтеграція, тобто процес наближення національних економік шляхом утворення єдиного економічного простору, під впливом формування єдиної для світового суспільства системи світо господарських відносин веде до утворення цілісної економічної системи. Глобалізація, як процес формування та розвитку єдиного загальносвітового фінансово-економічного простору на базі нових переважно комп'ютерних технологій, потребує нового ставлення до облікової системи у напрямку її глобального розуміння у світовому масштабі та сприяє створенню нової облікової парадигми.

З цього приводу окремі вчені пропонують створювати глобальні системи бухгалтерського обліку [225, с.11-38; 48, с.419-429].

Вважаючи, що розбіжності в потребах користувачів щодо облікової інформації створили окремі підсистеми бухгалтерського обліку, Голов С.Ф. пропонує побудову глобальної системи бухгалтерського обліку, яка здатна врахувати задоволення потреб різних користувачів. Це потребує визначення шляхів оптимізації єдиного компонента, що обліковує та обробляє інформацію.

Під таким оптимальним компонентом вчений вбачає податкову звітність, яку пропонує скласти за даними бухгалтерського обліку [48, с.432-436].

Інші вчені вважають можливим існування інтегрованої системи обліку, як єдиної інформаційної системи, що здатна забезпечити ефективне управління підприємством шляхом поєднання у її складі всіх підсистем із врахуванням особливостей розвитку та функціонування кожної з них [73, с.172; 155].

Ставлення вчених до вітчизняної облікової системи схематично унаочнено на рис. 3.6.

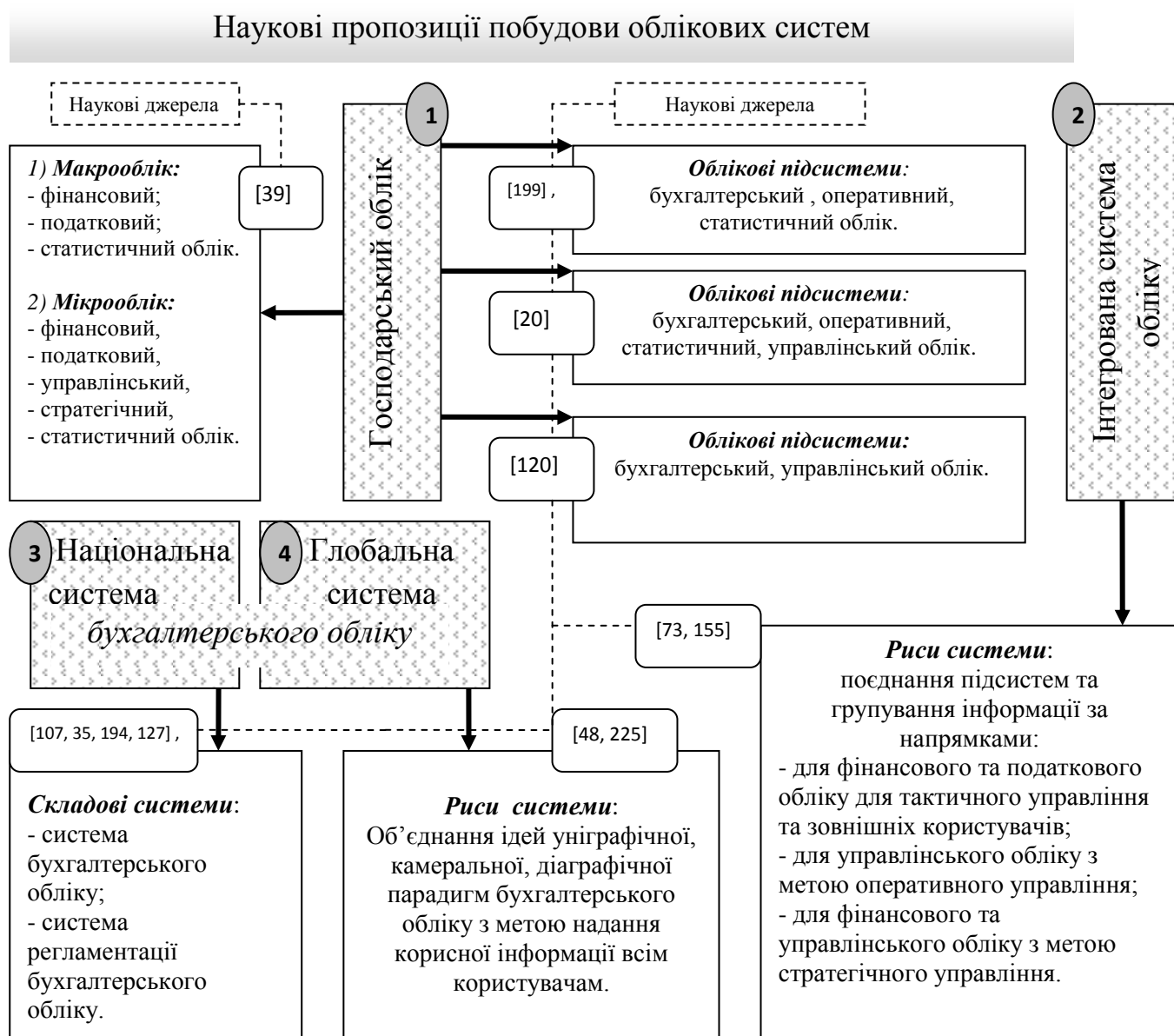


Рис. 3.6. Наукові концепції побудови облікових систем

Незважаючи на цінність результатів наукових досліджень у напрямку побудови нової концепції облікової системи, роботи авторів [107, 35, 48, 225, 194, 127, 171, 235] у зв'язку з дослідженням парадигм тільки бухгалтерського обліку мають вузький напрямок, або загальний характер [60, 136], що не забезпечує чіткого визначення шляхів створення та розвитку єдиної системи обліку.

Авторами не досліджується проблема співіснування бухгалтерського і податкового обліків у обліковій системі, не пропонуються шляхи подолання розбіжностей, пов'язаних з різним методологічним та методичним забезпеченням, без вирішення якої система матиме складну природу з зайвою інформацією.

У філософському розумінні, система (грецький переклад – systema – складене з частин, з'єднане) – це сукупність елементів, які пов'язані та взаємодіють між собою, утворюючи певну цілісність, єдність [218, с.8].

Цілісна система обліку – це єдина інформаційна система, яка за допомогою методичних прийомів відображає господарські операції і узагальнює результати фінансово-господарської діяльності для потреб зовнішніх і внутрішніх користувачів. Особливістю системи є її склад, тобто певний набір компонентів, від внутрішньої суті яких залежить природа цілого, тобто власне системи. Компоненти, як взаємодіючі структури, що виділяються за певними ознаками – спільністю властивостей елементів, підкоряються тим же законам, що і вся система.

Компонентами цілісної системи обліку виступають її підсистеми (цілісні утворення у складі системи, або системи в системі більш високого порядку) – це бухгалтерський та податковий обліки, які представлені множиною елементів, об'єднаних єдиним процесом функціонування для досягнення в цілому мети, поставленої перед системою.

Головною метою цілісної системи обліку є формування єдиної інформаційної бази для забезпечення інтересів зовнішніх та внутрішніх користувачів достовірними показниками щодо результатів фінансово-

господарської діяльності підприємства за спрощеним алгоритмом їх визначення.

Основними об'єктами обліку у його цілісній системі виступають ресурси, господарські процеси і операції, та їх фінансові результати.

Зміст предмету цілісної системи обліку, визначений через сукупність його об'єктів, полягає у процесі реєстрації інформації про господарські явища, на базі якої проводитимуться їх аналіз і контроль.

Цілісна система обліку ґрунтується на основних принципах обліку, що визначають межі її побудови на промисловому підприємстві, яких необхідно дотримуватися при формуванні облікової політики і розробці облікового процесу.

Цілісній системі обліку властиві взаємозалежні і взаємообумовлені співвідношення між її компонентами – зв'язки, які характеризують чинники виникнення й збереження цілісності системи.

За спрямованістю процесів у системі в цілому та в її підсистемах можна спостерігати зворотній зв'язок. Цілісна система обліку формує та передає інформацію зворотного зв'язку, тобто інформацію про достовірний стан суб'єкта господарчої одиниці, як об'єкта управління. При цьому, основними компонентами інформаційної системи зворотного зв'язку є неупорядковані дані на вході, обробка даних – в обліковому процесі, достовірна впорядкована інформація на виході на потребу користувачів. На підставі аналізу отриманої інформації користувачами здійснюються контроль і відповідні заходи щодо забезпечення належної якості облікової інформації з метою оптимізації діяльності промислових підприємств.

Облікова система як цілісне системне утворення з відповідними прямим і зворотними зв'язками між її компонентами схематично може бути представлена так, як це зроблено нами на рис. 3.7.

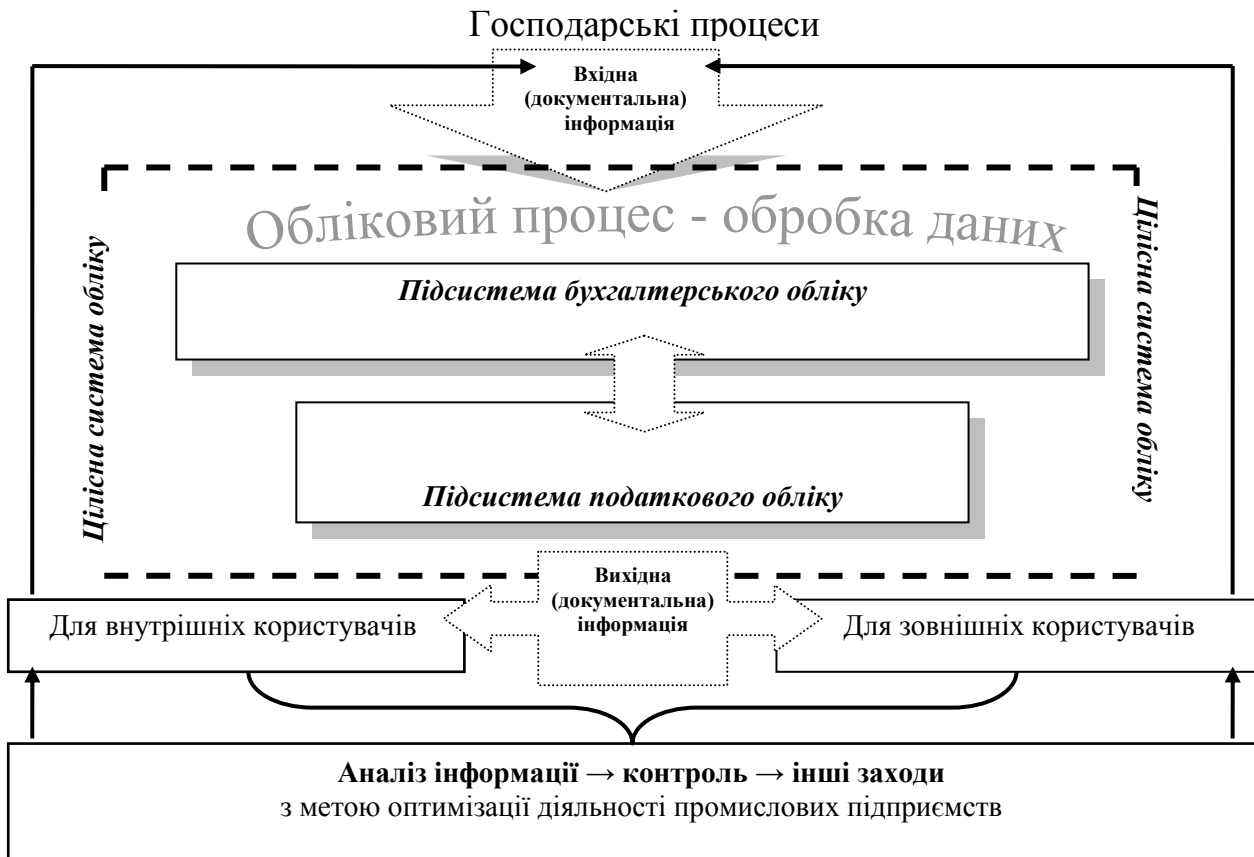


Рис. 3.7. Зв'язки між компонентами цілісної системи обліку

Організованість цілісної системи обліку характеризується її структурою, тобто сукупністю достатніх для досягнення цілей відношень (зв'язків) між її компонентами. У цьому аспекті характерними рисами структури або внутрішньої будови цілісної системи обліку є її внутрішня адекватність, тобто гармонійне співіснування її компонентів.

Для цілісної системи обліку характерна не лише наявність зв'язків між її елементами, але й нерозривна єдність з середовищем, у взаємозв'язку з яким вона проявляє свою цілісність – головну, визначальну властивість системи. У цьому аспекті слід зазначити, що поняття «цілісність» і «системність» не є тотожними, вони відрізняються між собою по суті. Якщо системність передбачає наявність зв'язків між компонентами, їх впорядкованість, то цілісність відображає силу та істотність цих зв'язків.

Поява у системи нової синтезованої функції – забезпечення достовірною обліковою інформацією внутрішніх та зовнішніх користувачів, органічно впливає з її складових елементів, які у повному обсягу не властиві жодному з них, взятому ізольовано. Саме цей факт, стосовно цілісності облікової системи, підтверджує первинність цілого по відношенню до частин.

У цьому аспекті цілеспрямованість дій компонентів цілісної системи обліку посилює ефективність її функціонування (виникає ефект синергії – при взаємодії двох або більше факторів їх дія суттєво переважає ефект кожного окремого компонента [194, с.149]).

Сутність цілісної системи обліку також визначається через загальнонаукові методи. Так, застосування діалектичного методу дає можливість дослідження облікової системи у сукупності взаємозалежних процесів. При історичному підході цілісна система обліку розглядається як продукт розвитку потреб господарчої одиниці і суспільства. За допомогою системного підходу облікова система визначається як внутрішньо структурована та організована.

Відображення інформації про господарську діяльність економічного суб'єкта в облікових підсистемах здійснюється за методами індукції (від часткового до загального, від окремих фактів до узагальнення) та дедукції (від загального до часткового, від загальних суджень до окремих або інших висновків), у тісному зв'язку з методичними прийомами: аналізом та синтезом.

Впровадження цих наукових методів властиве також цілісній системі обліку (рис. 3.8).

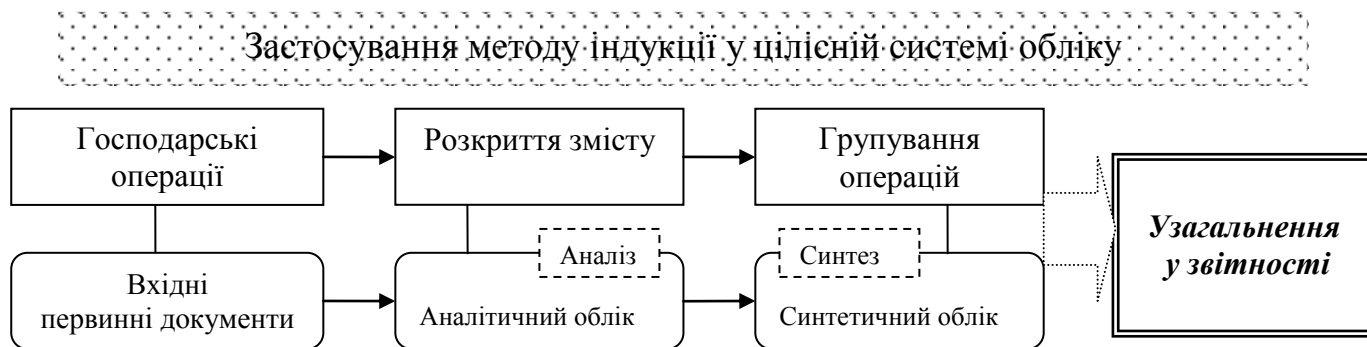


Рис. 3.8. Застосування методу індукції у цілісній системі обліку



Концептуальні засади цілісної системи обліку визначають організацію методичного забезпечення промислових підприємств, тобто методично-правового інструмента, за допомогою якого регламентується облікова інформація.

Внутрішнє регулювання облікового процесу здійснюється в межах нормативної бази системи зовнішнього регулювання і, як зазначено у ст. 8 Закону [81], цілковито перебуває у веденні промислового підприємства, яке реалізує свої права і завдання у формі вироблення облікової політики.

Відповідно до ст. 1 Закону [81] та п.3 П(С)БО 1 [176] під обліковою політикою розуміють сукупність принципів, методів і процедур, що їх використовує підприємство для складання та подання фінансової звітності.

За МСБО 8 облікова політика – це конкретні принципи, основи, домовленості, правила і практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансових звітів [146].

Найбільш детально розкривається сутність поняття «облікова політика» у працях вчених [205], які визначають облікову політику як сукупність облікових принципів, методів, процедур та заходів для забезпечення якісного, безперервного проходження інформації від етапу первинного спостереження до узагальнюючого – складання звітності.

Облікова політика має свої особливості у залежності від видів діяльності, однак її вихідні положення є єдиними для всіх суб'єктів господарювання – це ефективна стратегія розвитку та отримання у перспективі оптимального прибутку.

Методологічна складова облікової політики, яка визначає внутрішню структуру процесу цілісної системи обліку, представлена сукупністю принципів, методів і процедур, які матимуть властиві особливості, але не суперечать загальним правилам ведення обліку. Їх дієвість у межах цієї системи визначена автором не тільки з позиції декларування, але також з точки зору

практичного впровадження та допустимого ступеню вільного вибору при застосуванні принципів за їх природою, що представлено у Додатку С.

Організаційна складова облікової політики регулює механізм організації обліку на кожному промисловому підприємстві. Нормативний статус облікової політики впроваджується через її формалізацію у вигляді наказу про облікову політику.

За результатами дослідження автором пропонується уніфікована модель облікової політики промислових підприємств (табл. 3.9, 3.10).

Таблиця 3.9

Модель облікової політики промислових підприємств  
(організаційний аспект)

з/п	Характеристики	Критерії		
		Загальні положення	Організаційна складова	
			Бухгалтерського обліку	Податкового обліку
1	2	3	4	5
	Організаційно-правова форма промислового підприємства. Місця діяльності (основні та додаткові) відповідно до статуту. Загальна чисельність працюючих.	+		
	Форма організації обліку.		+	+
	Форма організаційної побудови фінансової служби. Права й обов'язки працівників бухгалтерії (додаток – посадові інструкції).		+	
	Чинна нормативна база ведення обліку промислового підприємства.		+	+
	Робочий план рахунків Додатки – таблиця рахунків бухгалтерського обліку, які повинні використовуватися на підприємстві).		+	+
	Форма обліку Додатки – примірники форм облікових реєстрів, прийнятих до використання з відповідним рівнем аналітичності).		+	+
	Форми первинних документів (додаток – зразки форм, заповнені згідно з вимогами законодавства).		+	+

## Продовження таблиці 3.9

1	2	3		
8	Графік документообігу (додаток – зведені графіки руху документів, сформовані за напрямками обліку).			
9	Форми звітності (додатки – зразки форм бухгалтерської звітності з інструкціями щодо їх заповнення).			
10	Графік складання та подання звітності (додаток – графік руху носіїв облікової інформації підсумкового етапу обліку із зазначенням відповідальних осіб).			
11	Порядок ведення архіву промислового підприємства.			+
12	Перелік посадових осіб, які мають право на отримання, зберігання та видачу товарно- матеріальних цінностей.			
13	План заходів щодо проведення інвентаризації (додаток — склад комісії, графік проведення інвентаризації тощо)			

Таблиця 3.10

Модель облікової політики промислових підприємств  
(методичний аспект)

№ з/п	Характеристики	Методичні основи	
		Бухгалтерсько го обліку	Податкового обліку
1	2	3	4
1	<b>Облік необоротних активів, у тому числі:</b>		
	Облік основних засобів та інших необоротних матеріальних активів через:		
	визнання основних засобів та інших необоротних матеріальних активів;	→*	+
	класифікацію основних засобів та інших необоротних активів;	+	←
	оцінки основних засобів та інших необоротних матеріальних активів ( у тому числі, для визначення бази нарахування амортизації);	→	+
	переоцінки основних засобів та інших необоротних активів;	+	←
	поліпшення основних засобів та інших необоротних активів;	↔*	
встановлення строку корисного використання об'єктів основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, вибір методів амортизації.	+	←	

Продовження таблиці 3.10

1	2	3	4
1	Облік нематеріальних активів через:		
	визнання нематеріальних активів;	→	+
	класифікацію нематеріальних активів;	+	←
	оцінки нематеріальних активів ( у тому числі, для визначення бази нарахування амортизації);	→	+
	переоцінки нематеріальних активів;	+	←
	поліпшення нематеріальних активів;	↔	
	- встановлення строку корисного використання нематеріальних активів, вибір методів амортизації.	+	←
2	<b>Облік запасів</b>		
	- визнання запасів;	→	+
	- методи оцінки запасів ( у тому числі, при вибутті)	↔	
	- облік транспортно-заготівельних витрат за кожним видом запасів вести з відкриттям окремого субрахунку (без відкриття окремого субрахунку з включенням їх до вартості запасів) з подальшим розподілом витрат після використання запасів кожного виду	+	-
3	<b>Облік витрат</b>		
	- визнання та оцінка витрат	→	+
	- класифікація витрат	+	+
	- затвердити повний перелік та склад статей калькулювання продукції, робіт, послуг (додаток за кожним видом).	+	-
	- затвердити повний перелік та склад змінних та постійних загально виробничих витрат (додаток). Застосовувати за базу розподілу загально виробничих витрат прями матеріальні витрати (години праці, заробітну плату, обсяги діяльності тощо).	+	-
- облік за операціями особливого виду, які властиві діяльності підприємства із застосуванням методики, що наводиться у додатку.	+	+	
4	<b>Облік доходів</b>		
	- визнання та оцінка доходів	→	+
	- класифікація доходів	+	+
	- облік за операціями особливого виду, які властиві діяльності підприємства із застосуванням методики, що наводиться у додатку.	+	+
5	<b>Суттєвість об'єктів обліку</b>		
	Суттєвість об'єктів обліку (активів, зобов'язань, власного капіталу, окремих видів доходів і витрат підприємства визначається виходячи з співставлення їх вартості на кінець звітного року з аналогічними об'єктами на активному ринку продукції (товарів, робіт, послуг).	↔	

\* **Примітка:** →, ↔ векторна адаптованість методичного забезпечення підсистем обліку згідно запропонованих авторських пропозицій щодо удосконалення нормативно-правової бази ведення обліку.

На базі наведеної вище уніфікованої моделі можна запропонувати методичні рекомендації щодо складання Положення про облікову політику окремого підприємства харчової промисловості (Додаток Т).

Отже, невід'ємним елементом організації цілісної системи обліку є методичне забезпечення щодо визначення основних складових обліку прибутку – доходів, витрат, амортизаційних відрахувань, яке містить у собі тлумачення нормативно-правової бази, методичні підходи та рекомендації ведення обліку окремих господарських операцій.

При такій побудові облікової підсистеми розглядатимуться в єдності та у строгій підпорядкованості як частини цілісної системи обліку, що співіснують між собою у єдиному інформаційному просторі за єдиним методологічним та методичним забезпеченням.

Запропоновані шляхи удосконалення методичного забезпечення з метою адекватності облікових підсистем вимагають від суб'єктів господарювання при формуванні облікової політики дотримання єдиних підходів щодо визнання та оцінки активів, доходів, витрат, незважаючи на можливість застосування альтернативних варіантів організації обліку (наприклад, у частині вибору складу і порядку ведення рахунків, методів оцінки вибуття запасів, методу амортизації основних засобів та нематеріальних активів, обліку витрат на виробництво і калькуляції собівартості, порядку формування резервів сумнівних боргів тощо), передбачених П(С)БО.

Фінансова звітність, яка є кінцевою подією облікової політики і характеристикою економічної діяльності підприємства стане достовірною, корисною та зрозумілою зовнішнім і внутрішнім користувачам, які матимуть змогу аналізувати фінансово-господарську діяльність суб'єкта господарювання, порівнювати фінансовий стан підприємств однієї і різних галузей, визначати тенденції економічних змін.

Виходячи з вищевикладеного, можна констатувати, що наведений у даному параграфі матеріал спрямований на забезпечення організаційно-методологічної цілісності облікової системи промислового підприємства.

### Висновки до розділу 3

Неадекватність існуючих підсистем обліку обумовили пошук шляхів удосконалення їх методичного забезпечення та створення єдиної цілісної системи обліку, в якій можливе гармонійне співіснування бухгалтерського і податкового обліку. В роботі виявлені особливості формування основних об'єктів обліку (доходів, витрат, необоротних активів), можливість їх цільової трансформації при визначенні величини достовірного прибутку, розкрити проблеми їх адаптації у цілісній системі обліку, узагальнити оптимальні методичні підходи щодо ведення обліку в його підсистемах.

На підставі визначення характерних рис елементів понятійного апарату (визнання, оцінка, методи оцінки) головних об'єктів обліку, унаочнення постійних податкових різниць в облікових підсистемах запропоновані певним чином обґрунтовані підходи до оптимізації методичного забезпечення у частині:

1) узгодження правил щодо визначення оцінки об'єктів у підсистемах обліку та методики розрахунку ринкової ціни, яку доцільно вважати тотожною звичайній ціні операції;

2) застосування єдиного алгоритму оцінювання об'єктів обліку за ціною контракту або за ринковою вартістю в облікових підсистемах;

3) застосування уніфікованого підходу до обліку окремих операцій (отримання поворотної фінансової допомоги, активів, переданих у відповідальне зберігання суб'єкту господарювання та використаних ним у власному обороті), спрямованого на удосконалення правил П(С)БО та податкового законодавства;

4) уточнення нормативних вимог щодо визнання витрат у контексті їх зв'язку з господарською діяльністю підприємства та у напрямку послаблення фіскальної функції оподаткування;

5) уточнення сутнісного наповнення понять «основні засоби», «господарська операція» у бухгалтерському обліку промислових підприємств;

б) удосконалення класифікації необоротних активів, методів визначення бази амортизації у напрямку її формування із витрат, пов'язаних з придбанням, поліпшенням таких активів за умови їх використання у господарській діяльності;

7) застосування уніфікованого підходу щодо визнання витрат, пов'язаних з поточними ремонтами без урахування будь-яких обмежень, та капіталізації витрат при проведенні поліпшення основних засобів.

Оптимізація методичного забезпечення облікових підсистем у напрямку визначення основних складових обліку прибутку – доходів, витрат, амортизаційних відрахувань, є невід'ємним елементом організації цілісної системи обліку. При такій побудові облікові підсистеми розглядаються в єдності та строгій підпорядкованості як частини цілісної системи обліку, що співіснують між собою у єдиному інформаційному просторі за єдиним методологічним та методичним забезпеченням.

## ВИСНОВКИ

Тенденції розвитку вітчизняного обліку підтверджують наявність реальних економічних, законодавчих і наукових передумов оптимізації облікових підсистем, де кожна має свої суттєві особливості, але при цьому вони взаємозв'язані між собою, та створені для однієї мети – забезпечення інформаційних потреб користувачів.

Аналіз проблемних питань гармонійного співіснування облікових підсистем дали змогу запропонувати узгодження методичного забезпечення організаційно-структурної та процесно-функціональної цілісності бухгалтерського та податкового обліку.

Систематизація об'єктів обліку, їх цільова трансформація при визначенні достовірного прибутку, розкриття проблем системної адаптації, узагальнення основних методичних підходів щодо удосконалення ведення обліку в його підсистемах мають певні особливості, котрі проаналізовані в роботі та з урахуванням яких зроблено низку пропозицій теоретично-прикладного характеру з метою оптимізації організаційно-методичного забезпечення обліку.

На підставі з'ясування головних причин виникнення суттєвих відмінностей при визначенні прибутку у підсистемах обліку з урахуванням результатів критичного аналізу наукових ставлень до сутності прибутку та пропозицій вчених щодо його розрахунку, в роботі запропоновано розрахунковий алгоритм, який забезпечує визначення достовірного прибутку як головного системного інформаційно-облікового продукту.

Оптимізація методичного забезпечення облікових підсистем з метою їх інформаційно-функціональної цілісності є можливою за умови обґрунтування уточненого визначення елементів понятійного апарату (визнання, оцінка, методи оцінки) головних об'єктів обліку й унаочнення постійних податкових різниць на підставі використання законів доцільності та діалектичного розвитку в науці за такими принципами:



- принципом адекватності оцінки, сутність якого полягає в узгодженні правил, порядку визначення оцінки об'єктів, методики її розрахунку та застосування єдиного алгоритму оцінювання об'єктів обліку;

- принципом нормативно-законодавчої упорядкованості, котрий уможливорює застосування уніфікованого підходу до обліку окремих операцій (отримання поворотної фінансової допомоги, активів, переданих у відповідальне зберігання суб'єкту господарювання та використаних їм у власному обороті) на основі узгодження правил П(С)БО та податкового законодавства;

- принципом нормативної релевантності, застосування якого передбачає можливість нормативного уточнення визнання витрат у контексті їх зв'язку з господарською діяльністю підприємства та у напрямку послаблення фіскальної функції оподаткування;

- принципом досконалості термінології, котрий потребує термінологічно точного тлумачення понятійних категорій, їх класифікацій;

- принципом амортизаційної узгодженості, застосування якого передбачає визначення бази амортизації необоротних активів виходячи із витрат, пов'язаних з придбанням, поліпшенням таких активів за умови їх використання у господарській діяльності, та на підставі якого узгоджуються методи амортизації у залежності від цільового спрямування їх експлуатації;

- принципом нівелювання витратної дискримінації, котрий за своєю сутністю передбачає застосування уніфікованого підходу щодо визнання витрат, пов'язаних з поточними ремонтами без урахування будь-яких обмежень, та капіталізації витрат при проведенні поліпшення основних засобів.

Забезпечення достовірною обліковою інформацією користувачів розкриває сутність синтезованої інформаційної функції обліку і підтверджує цілісність системи. На підставі отриманої інформації користувачами здійснюватиметься аналіз, контроль та відповідні заходи щодо удосконалення облікової політики з метою оптимізації діяльності промислових підприємств.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Азрилиян А. Большой бухгалтерский словарь / А.Азрилиян // Сайт Национальной экономической службы – Режим доступа: <http://vocable.ru/dictionary/98/word/>.
2. Алпатова Н. Бухгалтерський облік податку на прибуток (докладно з прикладами) / Н.Алпатова // Все про бухгалтерський облік, №5/2002, С. 18 – 24; №8/2002, С. 21–26; №11/2002, С. 8 –11.
3. Алпатова Н. Амортизація податкова та бухгалтерська: загальне і відмінності / Н. Алпатова // Все про бухгалтерський облік. – 2003. – №50. – С.17.
4. Артюх О.В. Сучасний фінансовий облік – підстава реформування національного обліку/ О.В. Артюх // Науковий вісник: Одеський державний економічний університет. Всеукраїнська асоціація молодих науковців. – Науки: економіка, політологія, історія. – Одеса. 2009. – №11 (89). – С.256 – 268.
5. Артюх О.В. Проблеми визначення фінансового результату у підсистемах обліку / О.В. Артюх // Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету. – Кам'янець-Подільський. 2009. – С. 61– 65.
6. Артюх О.В. Реформація облікової моделі доходів: розв'язування проблеми оцінки доходів / О.В. Артюх // Удосконалення обліку, аналізу і звітності у сучасних умовах глобалізаційних процесів у світовій економіці: Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка. – Ужгород. 2010р. – Спец. Вип. 29 (ч.1).– С. 61 – 64.
7. Артюх О.В. Проблемні питання щодо зближення податкового та бухгалтерського обліку суб'єктів підприємницької діяльності / О.В. Артюх // Актуальні проблеми економіки і менеджменту Придунайського регіону і України: Збірник наукових праць за матеріалами XI науково-практичної конференції Ізмаїльського інституту водного транспорту. – Ізмаїл. 2008. – с. 13.

8. Артюх О.В. Проблема трансформації обліку основних фондів з метою уніфікації підсистем національного обліку / О.В. Артюх // Сучасні вимоги до обліку та контролю у контексті глобалізації: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції Одеського державного економічного університету. – Одеса. 2009.– С.12 – 15.

9. Артюх О.В. Проблема трансформації обліку основних фондів з метою уніфікації підсистем національного обліку / О.В. Артюх // Збірник наукових праць за матеріалами XII науково-практичної конференції Ізмаїльського інституту водного транспорту – Ізмаїл. 2009. – Вип. № 41. – С. 5 – 11.

10. Артюх О.В. Вирішення проблеми визнання та оцінки доходів при реформації облікової моделі доходів для створення Цілісної системи обліку / О.В. Артюх // Україна в умовах соціально-економічного розвитку: проблеми та перспективи: Матеріали V Всеукраїнської науково-практичної конференції молодих науковців ОДЕУ. – Одеса. 2010.

11. Артюх О.В. Проблеми реформування облікової моделі витрат у підсистемах обліку / О.В. Артюх // Сучасні проблеми економічної теорії і практики господарювання у ринкових умовах: Матеріали I Міжнародної науково-практичної Інтернет - конференції Одеського державного економічного університету. – Одеса. 2010.

12. Артюх О.В. Проблеми уніфікації облікових підсистем з метою створення Цілісної системи обліку/ О.В. Артюх // Збірник наукових праць Ізмаїльського інституту водного транспорту. – Ізмаїл. 2010. – Вип. № 51. –С. 60.

13. Артюх О.В. Актуальність наближення облікових підсистем з метою гармонізації обліку / О.В. Артюх // Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки та практики: Збірник матеріалів міжнародної науково-практичної конференції, Київський національний економічний університет. – Київ. 2010. – С. 305 – 308.

14. Артюх О.В. Передумови створення нової парадигми податкового обліку/. О.В. Артюх // Збірник наукових праць Черкаського державного

технологічного університету. – Черкаси. 2010. – Серія: Економічні науки. – Вип. 26. – С. 46 – 50.

15. Базась М.Ф. Теоретико-методологічні засади внутрішньогосподарського (управлінського) обліку та контролінгу / М.Ф. Базась // Навч. посібник – К.: МАУП, 2007. – 240с.

16. Базась М.Ф. Проблеми формування Концепції управлінського обліку / М. Ф. Базась // Збірник наукових праць – Дніпропетровськ. 2004. – С. 34 – 39.

17. Базась М.Ф. Сутність управлінського обліку в податковій системі / М. Ф.Базась // Збірник наукових праць.– Дніпропетровськ. 2004. – 812 с.

18. Байдик О. МСБО 17 та ПСБО 14 – нюанси практичного застосування при обліку операцій оренди / О. Байдик // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002.– №8. – С. 19 – 36.

19. Баранік О.О. Питання щодо трансформації бухгалтерського обліку в Україні / О.О. Баранік // Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції. – Тернопіль: Економічна думка, 2007. – С. 83 – 86.

20. Бачинський В.І., Загорський В.С. Проблеми структури інформаційної системи господарського обліку та шляхи їх вирішення / В.І. Бачинський, В.С. Загорський // Вісник Львівської комерційної академії. – Львів. 2004. – Серія економічна, вип. 16. – С. 9 – 15.

21. Беляєва Л.А., Лукін В.А. Закон «О бухгалтерском учёте и финансовой отчётности в Украине»: что нужно изменить / Л.А. Беляєва В.А. Лукін // Удосконалення обліку, аналізу, аудиту і звітності у сучасних умовах глобалізаційних процесів у світовій економіці: Матеріали першої міжнародної науково-практичної конференції Ужгородського національного університету. – Ужгород. 2010. – 378с.

22. Білова Н. Об'єкти соціальної інфраструктури: податковий та бухгалтерський облік / Н. Білова // «Податки та бухгалтерський облік». – К., 2003р. – № 40. – С.15.

23. Білоусько В.С., Беленкова М.І. Теорія бухгалтерського обліку / В.С. Білоусько, М.І. Беленкова // Навч. посібник., ХНАУ.– Х., 2006. – 423 с.
24. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / М. Т. Білуха // – К., 2000.– 690 с.
25. Бобко В.В. Облік фінансових результатів: питання термінології / В.В. Бобко // Удосконалення обліку, аналізу, аудиту і звітності у сучасних умовах глобалізаційних процесів у світовій економіці: Матеріали першої міжнародної науково-практичної конференції Ужгородського національного університету. –Ужгород. 2010. – 378с.
26. Брокгауз и Ефрон. Малый энциклопедический словарь / Брокгауз и Ефрон // Електронний режим доступу: [http:// slovari. yandex.ru/ dict/brokminor/ article/8/8678](http://slovari.yandex.ru/dict/brokminor/article/8/8678).
27. Баратинський В. Вдосконалення методів оцінки фінансових інвестицій на основі міжнародних стандартів обліку / В.Баратинський // Бухгалтерський облік і аудит. – К., 2001. – №10. – С. 32 – 36.
28. Бутинець Ф.Ф., Бородін О.С. Бухгалтерський фінансовий облік / Ф.Ф. Бутинець, О.С. Бородін та інші // Підручник. – Житомир, 2000 –608 с.
29. Бутинець Ф.Ф., Горецька Л.Л. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах. / Ф.Ф. Бутинець, Л.Л. Горецька // Житомир: ПП «Рута», 2002. – 544с.
30. Бутинець Ф.Ф., Шатило Н.В. Податковий облік в Україні. /Ф.Ф. Бутинець, Н.В. Шатило // Житомир: ЖІТІ, 1998. – 927с.
31. Бутинець Ф.Ф. Проблеми реформування української системи обліку. /Ф.Ф. Бутинець // Вісник ЖІТІ – Житомир. 2002.– №20 – С. 3 – 15.
32. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік: роздуми вченого. /Ф.Ф. Бутинець // – Житомир: ПП «Рута», 2001.– 100 с.
33. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: Підруч. для студ. спец. “Облік і аудит” вищ. навч. закл. /За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця // . – – [5-е вид., доп. і перероб.]. – Житомир: ПП “Рута”, 2003. – 726 с.
34. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік в Україні. Міфологія. Частина друга / Ф. Ф. Бутинець // ЖДТУ. – Житомир. 2003. – 524 с.

35. Бутинец Ф.Ф., Соколов Я.В., Пашков Д.А., Горецкая Л.Л. Бухгалтерский учёт в зарубежных странах: учеб. пособие для студентов высших учебных заведений «Учёт и аудит» / Ф.Ф.Бутинец, Я.В.Соколов, Д.А.Пашков, Л.Л. Горецкая // Житомир: ЧП «Рута», 2002. – С. 23.

36. Валуев Б.І. Возможный подход к классификации системы хозяйственного учёта. Информационный аспект / Валуев Б.І. // Вісник Львівської комерційної академії. – Львів. 2004. – Серія економічна, вип. 16 – С. 15 – 22.

37. Вахрушина М.А. Развитие парадигмы бухгалтерського учёта и отчётности в России / М.А. Вахрушина // Збірник наукових праць Подільського державного аграрно – технічного університету. – Кам'янець – Подільський. 2009.– Вип. 17. – т. 2.– С. 30 – 35.

38. Вереникин А.О. Экономическая теория: исторические корни, современное состояние и перспективы развития / А.О. Вереникин, Д.И. Волошин // Весник Московского университета. – Москва. 2005. – № 2. – С. 121.

39. Верига Ю.А., Деньга С.М. Еккаунтинг ефективності вкладення капіталу в торговельну сферу. Частина 1. Теоретичні аспекти системи еккаунтингу. / Ю.А.Верига, С.М Деньга // Монографія. – Полтава: ПУСКУ, 2002. – 355 с.

40. Вишневський В.П. Взаємозв'язок оподаткування підприємств і бухгалтерського обліку / В.П. Вишневський // Фінанси України. – Київ. 1999. – №6.

41. Внешне-экономический толковый словарь / Под ред. И.Фаминского, 2001г.// Сайт Национальной экономической службы – Режим доступа: <http://vocable.ru/dictionary/485/word/>.

42. Войнаренко М.П., Пухальська Г.В. Податковий облік і аудит: підручник / М.П. Войнаренко, Г.В. Пухальська // СЕРІЯ «АЛЬМА-МАТЕР». – К.: ВЦ «АКАДЕМІЯ», 2009. – 376 с.

43. В Методологическом совете по бухгалтерскому учёту// Бухгалтерский учёт. – Київ. 2002.– №2. – С. 62.

44. Гавриленко В.А. Экономический анализ производственно – хозяйственной деятельности промышленных предприятий: Учебное пособие. / В.А.Гавриленко // Севастополь: «Вебер», 2003. – 321 с.

45. Гаврилюк В.М. Бухгалтерський облік в аграрному секторі України: реалії сьогодення та перспективи розвитку / В.М. Гаврилюк // Збірник наукових праць Подільського державного аграрно – технічного університету. – Кам'янець –Подільський. 2009. – Вип. 17. – Т.2. – С. 14 – 18.

46. Гнатюк І.О. Сутність прибутку як економічної категорії / І.О. Гнатюк // Науково-теоретичний журнал Хмельницького економічного університету “Наука й економіка». – Хмельницький. 2009. – № 4 (16). – Т. 2. – С. 95.

47. Голов С.Ф. Ретроспективний погляд на реформування бухгалтерського обліку в Україні і анти міфологія / С.Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – Київ. 2005. – №11, 12. – Київ. 2006. – № 1, 2.

48. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: Монографія / С.Ф. Голов // Центр учбової літератури. – Київ. 2007 – 522 с.

49. Голов С.Ф. Розвиток бухгалтерського обліку та аудиту відповідно до плану дій «Україна – ЄС» / С.Ф. Голов // Вісник бухгалтера и аудита України. – Київ. 2005. –№ 15 – 16. – С. 6 – 7.

50. Голов С.Ф. Примари гармонізації / С.Ф. Голов // Удосконалення обліку, аналізу і звітності у сучасних умовах глобалізаційних процесів у світовій економіці: Науковий вісник Ужгородського університету. – Ужгород. 2010р. – Серія: Економіка. – Спец. Вип.. 29(ч.1). – С. 389.

51. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: проблеми та рішення / С.Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – Київ. 1997. – №10. – С. 12 – 23.

52. Голов С.Ф. Гармонізація фінансової звітності відповідно до плану дій „Україна – ЄС” /С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – Київ. 2005. – № 4. – С. 7 – 16.

53. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами. Практичний посібник. /С. Голов, В.М. Костюченко // – Київ: Лібра, 2004. – 880 с.

54. Голубка Я. Податкові наслідки впровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в Україні / Я. Голубка // Економічний аналіз: Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу Тернопільського національного економічного університету: Тернопіль. 2008.– Вип. 3(19). – С. 268 – 270.

55. Голубка Я.В. Проблеми реформування системи бухгалтерського обліку в Україні / Я.В. Голубка // Удосконалення обліку, аналізу і звітності у сучасних умовах глобалізаційних процесів у світовій економіці: Науковий вісник Ужгородського університету. – Ужгород. 2010. – Серія: Економіка. Спец. Вип. 29 (ч.1). – С. 38 – 40.

56. Горицька Н.Г. Бухгалтерский учёт и финансовая отчётность в Украине с 2000г. /Н.Г. Горицька // «Бухгалтерия. Налоги. Бизнес». – Київ. 2000. – С. 256.

57. Горицкая Н.Г. Бухгалтерский учёт и финансовый анализ: Практическое пособие /Н.Г. Горицька // Бухгалтерия. Налоги. Бизнес" – Київ. 2001. – С. 288.

58. Гордієнко К.Д. Економічний тлумачний словник. Понятійна база законодавства України у сфері економіки (Вид. 2-е, перероб. і доп.)/ К.Д.Гордієнко // Київ: КНТ, 2007. – 360 с.

59. Артюх О.В., Горохова Н.М. Некоторые вопросы унификации и гармонизации формирования финансовых результатов в рамках МСФУ/ Н.М. Горохова, О.В. Артюх // Актуальні проблеми економіки і менеджменту Придунайського регіону і України: Збірник наукових праць за матеріалами XI науково-практичної конференції Ізмаїльського інституту водного транспорту.– Ізмаїл. 2008. – С. 32 – 41.

60. Господарський кодекс України – Київ: ВЕЛЕС, 2004. –164с.



61. Гудзінський О.Д., Кірейцев Г.Г., Савчук В.К. Роль економічної теорії у формуванні професійних знань бухгалтера /О.Д. Гудзінський, Г.Г. Кірейцев, В.К.Савчук // Вісник КНУ. – Київ. 2008. – Економіка, вип. 53, – С. 9 – 12.

62. Грачова Р. Усьому своя тайна / Р. Грачова // Дебет – кредит. – Київ. 2001. – №27. – С. 11 – 14.

63. Гуйцалюк З.В. Проблемы развития теории бухгалтерского учёта, анализа и контроля. Монография / З.В. Гуйцалюк // ЖТТУ . – Житомир. 2004. – 256 с.

64. Гуцайлюк З., Давидов Г., Задорожний З., Калюга Є., Кірейцев Г., Крупка Я., Лазарішина І., Левіцька С., Ловінська Л., Савчук В., Свірко С., Швець В., Орлова В. Новий Податковий кодекс як «альтернатива «камасутри для бухгалтера» / З. Гуцайлюк, Г. Давидов, З. Задорожний, Є. Калюга, Г. Кірейцев, Я. Крупка, І. Лазарішина, С. Левіцька, Л. Ловінська, В. Савчук, С. Свірко, В. Швець, В. Орлова // «Зеркало недели». Київ. 2010. – № 32 (812).

65. Давидюк Т.В. Зміна концепції бухгалтерського обліку під впливом інституційних змін / Т.В. Давидюк // Удосконалення обліку, аналізу, аудиту і звітності у сучасних умовах глобалізаційних процесів у світовій економіці: Матеріали першої міжнародної науково-практичної конференції. Ужгородський національний університет. – Ужгород, 2010. – 378 с.

66. Дейніс Л. М. Регулювання економічних інтересів господарчих суб'єктів: податкові важелі та стимули : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня к.е.н : 08.02.03 / Л. М. Дейніс // Одеський державний економічний університет. – Одеса, 2000. – 17 с.

67. Делягин М.Г. Мировой кризис: общая теория глобализации. / М.Г. Делягин // М.: ИНФРА – М, 2003. – С. 51.

68. Дем'яненко М.Я. Про співвідношення бухгалтерського та податкового обліку / М.Я. Дем'яненко // Облік і фінанси АПК. – Київ. 2004.№1.

69. Дем'яненко М.Я. Щодо уніфікації бухгалтерського і податкового обліку/ М.Я. Дем'яненко // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи. Частина І. Проблеми адаптації

бухгалтерського обліку АПК України до міжнародних правил та вимог / За ред. П.Т. Саблука, М.Я. Дем'яненка, В.М. Жука. – К.: Інститут аграрної економіки, 2003. – С. 9.

70. Дерев'янку Р.В. Учёт и анализ постоянных разниц при определении финансового результата / Р.В. Дерев'янку // Донецкий национальный технический университет [Електронний ресурс] – Режим доступу: [derevyanko@ukrtop.com](mailto:derevyanko@ukrtop.com)

71. Довгалюк В.І., Ярмоленко Ю.Ю. Податкова система: навчальний посібник / В.І. Довгалюк, Ю.Ю. Ярмоленко // Київ: Центр учбової літератури, 2007. – 360 с.

72. Друкер П.Ф. Задачи менеджмента в XXI веке: Пер. с англ. : Уч. Пос. / Друкер П.Ф.//– М.: Издательский дом ВИЛЬЯМС, 2001. – 272 с.

73. Євдокімов В.В. Інтеграція підсистем обліку з урахуванням особливостей ринкових умов вітчизняної економіки / В.В. Євдокімов // Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції. – Тернопіль. «Економічна думка», 2007, – 526 с.

74. Енциклопедичний словник / Гл. ред. А.М. Прохоров. – изд. четвёртое. М.: Советская энциклопедия, 1989. – 1632 с.

75. Желюк Л.О. Реформування бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності / Л.О. Желюк // Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції – Тернопіль: Економічна думка, 2007. – 526 с.

76. Жиглей І.В. Бухгалтерський облік як інформаційна система соціально-орієнтованої концепції управління / І.В. Жиглей // Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції. – Тернопіль: Економічна думка, 2007. – 526 с.

77. Жук В.М. Нові завдання вітчизняного обліку в умовах зміни його парадигми / В.М. Жук //Створення інтелектуальної системи обліку для

економіки України: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції – Тернопіль: Економічна думка, 2007. – 526 с.

78. Жук О.І. Організаційний аспект податкового обліку / О.І. Жук // Удосконалення обліку, аналізу, аудиту і звітності у сучасних умовах глобалізаційних процесів у світовій економіці: Матеріали першої міжнародної науково-практичної конференції. Ужгородський національний університет. – Ужгород. 2010.– 378 с.

79. Завгороднєв В. М. Коментарі фахівців ДПА України / В. М. Завгороднєв // Вісник податкової служби України. – 2006. – № 37. – С. 6.

80. Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. Фінансово-економічний словник. А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк // Київ: Знання, 2007. – 2072 с.

81. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» №996-XIV від 16.07.99р. (із змінами та доповненнями) // Все про бухгалтерський облік. – 2005. – №27. – С. 2 – 5.

82. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» в редакції Закону України від 22.05.97р. за №283/97-ВР (зі змінами та доповненнями) // Все про бухгалтерський облік. – 2005. – №86. – с. 2– 44.

83. Закон України « Про загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» від 18.03.04р. // Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності: досвід та перспективи впровадження в країнах з перехідною економікою. Міжнародна науково-практична конференція -Дніпропетровськ: ІМА, Прес. – 2007. – 204 с.

84. Закон України «Про податок на додану вартість» від 03.04.97р. за №168/97- ВР. // Все про бухгалтерський облік. – 2005.– №86.– С. 45 – 70.

85. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 14.09.06р. за №140– V (із змінами та доповненнями). – К.: Журнал «Вісник податкової служби України», 2006. – №39.– С. 22 – 26.

86. Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» // Все про бухгалтерський облік. – 2005.– № 21. – 64 с. – С. 1– 32.

87. Закон України «Про державну податкову службу в Україні» // Все про бухгалтерський облік. – 2005. – №21. – 64с. – С. 33 – 42.

88. Захарченко В.І. Взаимодействие систем финансового, управленческого и налогового учёта / В.І. Захарченко // Ринкова економіка: сучасна теорія і практика управління. Сучасні проблеми аналізу, обліку та аудиту на українських підприємствах: Наукові праці економіко-правового факультету. Одеський національний університет ім. І.І. Мечнікова. – Одеса. 2008. – Т. 11, вип. 22. – С. 5 – 11.

89. Зверяков М.І. Перспективи формування нової якості економічного зростання / М.І. Зверяков // Фінанси України. – 2007. – № 8. – С. 59 – 66.

90. Знайко Ю. Ліквідація об'єктів основних засобів / Ю.Знайко // Все про бухгалтерський облік. – 2003. – №50. – С. 42 – 47.

91. Зміни до Податкового роз'яснення щодо порядку відображення в податковому обліку операцій з одержання та повернення сум поворотної фінансової допомоги (позики), затверджені Наказом ДПАУ від 08.05.03р. №215// Електронний ресурс @ Інформаційно-аналітичний центр «Ліга».

92. Зубілевич С. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку: наскільки далеко від положень та близько до стандартів? / С. Зубілевич // Бухгалтерський облік і аудит. – 1999. – № 7 – 8. – С. 10 – 27.

93. Зубілевич С.Я., Кравченко І.Ю., Прокопенко О.О., Школьніков Д.Г., Юревич Н. Посібник з бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності підприємствами України (за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку) [3-є вид., перероб. і доп.] / С.Я Зубілевич, І.Ю Кравченко, О.О. Прокопенко, Д. Г. Школьніков, Н.С. Юревич // Київ. 2002. – С. 300 – 319.

94. Інструкція «Про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій», затверджена наказом МФУ від 30.11.99р. №291, зареєстрована в Міністерстві України від 21.12.99р. під №893/4186 // Все про бухгалтерський облік. – 2005. – № 27. – С. 64.

95. Кірейцев Г.Г. Методологічні засади формування та розвитку національної системи бухгалтерського обліку в Україні / Г.Г. Кірейцев // Вісник ЖДТУ. – 2003. – №2 (24).

96. Кірей О. Закордон нам допоможе (зміна корисності основних засобів як варіант ухилення від переоцінок) / О. Кірей // Бухгалтерія. – №27/1 - 2. – 2002. – С. 59 – 61.

97. Кірей О. Вартісне «вбрання» основних засобів / О. Кірей // Бухгалтерія. – 2001. – № 39/1 – С. 40 – 46.

98. Кирилюк О.Ф., Стаднік Л.І. Проблеми бухгалтерського обліку, пов'язані із податковим законодавством, та шляхи їх вирішення / О.Ф. Кирилюк, Л.І. Стаднік // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи. Частина І. Проблеми адаптації бухгалтерського обліку АПК України до міжнародних правил та вимог/ За ред. П.Т. Саблука, М.Я. Дем'яненка, В.М. Жука. – К.: Інститут аграрної економіки, 2003. – С. 78 – 79.

99. Класифікація основних фондів: Державний класифікатор України (ДК013-97) наказ Держстандарту від 28.04.06р.№415. // [Електронний ресурс] – Режим доступу [www/liga/ua](http://www/liga/ua).

100. Клименко А. Основные фонды при создании основных фондов – камень преткновения / А. Клименко // «Строительный учёт», 2008. – № 2, С. 68.

101. Ковалев Д. Ремонт та інші види поліпшень власних основних засобів / Д. Ковалев // Все про бухгалтерський облік. – 2003. – №50. – С. 27.

102. Ковальчук О.В. Гармонізація бухгалтерської і податкової методики обліку оподаткованого прибутку / О.В. Ковальчук // Економіка та держава. – №3. – 2008. – С. 42.

103. Козак Ю.Г., Лук'яненко Д.Г., Макогон Ю.В., Логвінова Н.С., Ковалевський В.В., Барановська М.І., Граматик Ю.І., Левицький М.А., Сафонов В.В., Захарченко О.В., Московченко О.М., Артюх О.В., Заєць М.А., Ліганенко І.В., Сотніков Ю.М., Осіпов В.М. Міжнародна економіка: підручник для студ. Вищ. Навч. Закл. / Ю.Г. Козак, Д.Г. Лук'яненко, Ю.В. Макогон, Н.С. Логвінова,

В.В. Ковалевський, М.І. Барановська, Ю.І. Граматик, М.А. Левицький, В.В. Сафонов, О.В. Захарченко, О.М. Московченко, О.В. Артюх, та інші // Київ: Центр учбової літератури, 2009. – 560 с.

104. Козлова А.І. ПРОБЛЕМИ ФОРМУВАННЯ ІНВЕСТИЦІЙНОГО РЕСУРСУ / А.І. Козлова // ФОРМУВАННЯ РИНКОВИХ ВІДНОСИН В УКРАЇНІ. – 2003. – № 5 (24) – С. 3.

105. Колчина Н.В., Поляк Г.Б., ПАРВЛОВА Л.П. ФИНАНСЫ ПРЕДПРИЯТИЙ: УЧЕНИК ДДЛЯ ВУЗОВ / Н.В. Колчина, Г.Б. Поляк, Л.П. ПАРВЛОВА // М.: ЮНИТИ – ДАНА, 2001. – 447 с.

106. Концепція реформування податкової системи України, затверджена розпорядженням КМУ від 19.02.07р. за №56-р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://dra.lg.ua/inf/konzep.htm>

107. Копилов В.А., Ловінська Л.Г. Організаційні засади системи бухгалтерського обліку в Україні / В.А. Копилов, Л.Г. Ловінська // Методичні аспекти аналітичних досліджень. – 2007. – С. 127 – 137.

108. Коришко Н.Є Вдосконалення обліку фінансових результатів в умовах глобалізації економіки України / Н.Є Коришко // Удосконалення обліку, аналізу, аудиту і звітності у сучасних умовах глобалізаційних процесів у світовій економіці: Матеріали першої міжнародної науково-практичної конференції. Ужгородський національний університет. – Ужгород. 2010.– С. 131.

109. Косарев А.Е. Анализ и прогнозирование на основе национальных счетов и платежного баланса: развитие методов. / А.Е. Косарев // М.: ИИЦ “Статистика России”, 2005. – С. 144.

110. Косолапов А. Справляння податків – це творчий процес, який неможливо втиснути в рамки / А. Косолапов // Вестник налоговой службы. – К., 2008. – №30 – 8 с.

111. Костюченко В. Консолідовані фінансові звіти: порядок складання за МСФЗ і П(с)БО / В. Костюченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005.– №6. – С. 34 – 41.

112. Кочетов В.О. Взаємозв'язок бухгалтерського обліку і системи оподаткування підприємств / В.О. Кочетов // Стан і проблеми обліку, контролю і аналізу в умовах транзитивної економіки: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції. ДонНУЕТ ім. Туган-Барановського. – Донецьк. 2007. – С. 62 – 65.

113. Кривобороденко Г.П., Антонюк А.М. Економічне зростання в Україні та його тенденції / Г.П. Кривобороденко, А.М. Антонюк // Економіка та держава. Міжнародний науково-практичний журнал – К.: 2008. – С. 8 – 11.

114. Крисоватий А.І., Десятнюк О.М. Податкова система: Навч. Посібник. / А.І. Крисоватий, О.М. Десятнюк // Тернопіль: Карт-бланш, 2006. – 331с.

115. Круш П.В., Подвігіна В.І., Клименко О.В. Капітал та основні засоби: Навчальний посібник. П.В. Круш, В.І. Подвігіна, О.В. Клименко // Київ: Центр навчальної літератури. – 2005. – 163с.

116. Кузьминський Ю.А. Що таке система бухгалтерського обліку / Ю.А. Кузьминський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – №6. – С. 8 – 11.

117. Крупка Я. Облік інвестицій за методом участі в капіталі / Я. Крупка // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 9. – С. 22 – 26.

118. Кураков Л. Экономика и право: словарь – справочник / Л. Кураков // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://vocable.ru/dictionary/80/word/>.

119. Ластовецький В.О. Проблеми галузевого обліку / В.О. Ластовецький // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – №9. – С. 29 – 32.

120. Лебедзевич Я.В. Фінансова та податкова звітність: узгодженість показників / Я.В. Лебедзевич // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. – Житомир. 2005. – № 4 (34). – С. 113 – 118.

121. Левицька С.О. Бухгалтерський та податковий прибуток: проблеми уніфікації звітності та необхідність розкриття розбіжностей / С.О. Левицька // Вісник Національного університету водного господарства та

природокористування. Економіка. Збірник наукових праць. – Випуск 3 (47). – Рівне. 2009. – С.359 – 366.

122. Левченко В.М. Податок на прибуток: реформування податкового обліку/ В.М. Левченко // Стан і проблеми обліку, контролю і аналізу в умовах транзитивної економіки: Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції. ДонНУЕТ ім. М.Туган - Барановського. – Донецьк. 2007. – С. 285.

123. Лень В.С., Гливенко В.В. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика: Навчальний посібник / В.С. Лень, В.В. Гливенко // Київ: Центр навчальної літератури. – 2008. – 608 с.

124. Литвиненко Я.В. Податкова політика: Навч. посіб /Я.В. Литвиненко // – Київ: МАУП, 2003. – С. 219 – 221.

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

126. Ловінська Л.Г. Оцінка в бухгалтерському обліку: Монографія / Л. Ловінська // КНЕУ. – Київ. 2006. – 256 с.

127. Ловинская Л, Белоусова Е. Отражаем налоговые разницы по данным бухгалтерского учёта / Л. Ловінська, Е Белоусова // Всё о бухгалтерском учёте. – 2007. – №25. – С. 11 – 13.

128. Лопатников Л.И. Экономико- математический словарь: Словарь современной экономической науки [5-е изд., перераб. и доп. ] / Л.И. Лопатников // — М.: Дело, 2003. – 520 с.

129. Луніна І. Податкова політика України у контексті створення умов для економічного зростання / І. Луніна // Економіка України. – 2000. – № 9. – С. 37.

130. Лучко М.Р. Податкові розрахунки як елемент методу бухгалтерського обліку / М.Р. Лучко // Регіональні перспективи. – 2001. – №2. – С. 43.

131. Максимова В.Ф. Синергізм проблем обліку і контролю у контексті глобалізації / В.Ф. Максимова // Сучасні вимоги до обліку та контролю у



контексті глобалізації: Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції. ОДЕУ. – Одеса. 2009. – С. 139 – 141.

132. Максимова В.Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку: Монографія. / В.Ф. Максимова // К.: АВРІО, 2005. – 262 с.

133. Максимова В.Ф., Артюх О.В. Інноваційний процес функціональної інтеграції в управлінні / В.Ф. Максимова, О.В. Артюх // Проблеми науки. – 2007. – № 10. – с.15 – 19.

134. Максимова В.Ф., Артюх О.В. Проблемні питання розрахунку об'єкта оподаткування суб'єктів підприємницької діяльності / В.Ф. Максимова, О.В. Артюх // Стан і проблеми обліку, контролю і аналізу в умовах транзитивної економіки: Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції. ДонНУЕТ ім. М. Туган-Барановського. – Донецьк. 2007.– С. 46.

135. Максимова В.Ф., Артюх О.В. Пошук підходу до інтеграції облікових систем / В.Ф. Максимова, О.В. Артюх // Місце та роль бухгалтерської професії в сучасних інтеграційних процесах економіки України: Збірник матеріалів міжнародної науково-практичної конференції. Мукачівський технологічний інститут – Мукачево. 2008. – С. 67– 69.

136. Максимова В.Ф., Артюх О.В. Пошук підходу до інтеграції облікових систем / В.Ф. Максимова, О.В. Артюх // Школа професійного бухгалтера, 2008. – №11 – с. 95 – С. 18 – 19.

137. Максимова В.Ф., Артюх О.В. Функціональна інтеграція облікових підсистем на цільовій основі / В.Ф. Максимова, О.В. Артюх // Економічний аналіз: збірник наукових праць кафедри економічного аналізу. Тернопільський національний економічний університет. – Тернопіль. 2008. – вип.. 3 (19) – С. 299 –303.

138. Максимова В.Ф., Артюх О.В. Принципи оптимізації методичного забезпечення цілісної системи обліку / В.Ф. Максимова, О.В. Артюх // Науковий вісник: ОДЕУ. Всеукраїнська асоціація молодих науковців. – Одеса. 2010. – №24 (125). – С. 137– 145.

139. Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: монографія / Н.М. Малюга // Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.
140. Малюга Н.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні: теоретико-методичні основи: Наукова доповідь за дисертацією на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук, 08.06.04. / Н.М. Малюга // Житомир: ЖДТУ, 2006. – С. 84.
141. Малишкін О. Облік податку на прибуток: бухгалтерський чи податковий ? / О. Малишкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №3. – С. 43 – 48.
142. Медведев М.Ю. Общая теория учета: естественный, бухгалтерский и компьютерный методы. / М.Ю. Медведев // М.: Издательство “Дело и Сервис”, 2001. – 752 с.
143. Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учёта: Учебник [пер с англ. под ред Я.В. Соколова, И.А.Смирновой] / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера // М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
144. Мінін О., Шемяткін О. Баланс интересов как признак демократии или Лапша под названием «проект Налогового кодекса» / О. Мінін, О. Шемяткін // «Зеркало недели», 24 (804) 26 июня — 2 июля 2010.
145. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку [пер. з англ. за ред. С.Ф. Голова]. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 1998. – 736 с.
146. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 [пер. з англ. за ред. С.Ф. Голова]. – К.: ФПБАУ, 2000. – 1272с.
147. Міжнародні стандарти фінансової звітності 2004 [Пер. з англ. за ред. С.Ф. Голова]. – К.: ФПБАУ, 2005. – 1ч. – 1304 с.; II ч. – 1232с.
148. Мизюк В. Ремонт орендованих основних засобів / В. Мизюк // Все про бухгалтерський облік. – 2003. – №50. – С. 27 – 32.
149. Микитенко Т.В. Інтеграція обліку на підприємстві / Т.В. Микитенко // «Науковий вісник» ДПС України. – 2005. – № 2(29).

150. Миллер П. Качественная финансовая отчетность / П. Миллер // Вестник бухгалтера и аудитора Украины. – 2002. – №22. – С. 4 –7.
151. Михайлова Т.П. Деякі аспекти формування прибутку у системі бухгалтерського та податкового обліку / Т.П. Михайлова // Стан і проблеми обліку, контролю і аналізу в умовах транзитивної економіки: Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції. ДонНУЕТ ім. М.Туган-Барановського. – Донецьк. 2007. – С. 375.
152. Михайлов М.Г., Волкова О.В. Усунення протиріч між бухгалтерським і податковим обліком основних засобів/ М.Г. Михайлов, О.В. Волкова // Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету. –Кам'янець-Подільський, 2009. – вип. 17. – С. 744.
153. Моссаковський В.Б. Гармонізація обліку / В.Б. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – 34. – С. 24 – 32.
154. Моссаковський В.Б. Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні: Монографія. / В.Б. Моссаковський // К.: 2009. –326 с.
155. Муравський В.В. Обліково-інформаційне забезпечення автоматизованого управління товарооборотом під впливом розвитку сучасних інформаційних технологій / В.В. Муравський // [Електронний ресурс]. –Режим доступу: [www.nbuuv.gov.ua](http://www.nbuuv.gov.ua) Наукова періодика України: »/statti/ 2\_14.htm.
156. Мурашко В.М., Мурашко О.В. Удосконалення системи обліку в умовах реформування податкової політики / В.М.Мурашко, О.В. Мурашко // Вісник ЖІТІ. – 2002. – №18.
157. Назарбаєва І., Шаповал О. Бухгалтерський облік: на шляху від старого до нового / І. Назарбаєва, О. Шаповал // Бухгалтерія. – 2001. – №4. – С. 46 – 54.
158. Нападовська Л.В. Особливості розвитку системи обліку в умовах глобальної економіки / Л.В. Нападовська // Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції. – Тернопіль. «Економічна думка», 2007, – 526 с.

159. Наумчук О.А. Усунення розбіжностей в правових документах щодо методики обліку основних засобів / О.А. Наумчук // Стан і проблеми обліку, контролю і аналізу в умовах транзитивної економіки: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції. ДонНУУТ ім. Туган-Барановського. – Донецьк. 2007. – С. 72 – 75.

160. Олійник О. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку / О.Олійник // Українська консалтингова мережа, 2006г., – С. 56.

161. Островський О.М., Ковальов В.В. Интеграция России в международное бухгалтерское сообщество / О.М.Островський, В.В. Ковальов //Бухгалтерский учёт. – 2002. – №5. – С. 73 – 78.

162. Палій В.Ф., Соколов Я.В. Введение в теорию бухгалтерского учёта. / В.Ф.Палій, Я.В. Соколов // М. : Финансы, 1979. – 304с.

163. Палій В.Ф. Международные стандарты учёта и финансовой отчётности. Учебник, [изд. 3, допол. и исправл.] / В.Ф. Палій // М: ИНФРА – М., 2007г. – 512 с.

164. Палій В.Ф. Бухгалтерський учёт: субъективные суждения и объективные реалии / В.Ф. Палій // Бухгалтерский учёт. – 2004. – №9. – С. 10.

165. Панков Д. Проблемы развития фінансового учёта в условиях глобализации / Д. Панков // Accounting I Audit Sistem Integration into European Union Area. New challenges and opportunities/ The Papers of International Conference, 6-7<sup>th</sup> October, 2005. – С.164 – 168.

166. Палій В.Ф. Актуальные вопросы теории бухгалтерского учета / В.Ф. Палій // Бухгалтерский учёт. – 2005. – № 3. – С. 45 – 48.

167. Панасюк В.М., Ковальчук Є.К. Місце системи обліку у структурі інформаційних ресурсів менеджменту / В.М. Панасик, Є.К. Ковальчук // Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції. – Тернопіль. «Економічна думка», 2007, – 526 с.

168. Папинова О. Изучаем П(С)БУ 17 “Налог на прибыль” / О. Папинова // Баланс, №13/2001, С. 24 – 34. – №30/2001, С. 67 – 70.

169. Парнюк В.О. Оподаткування витрат підприємств як альтернатива податку на прибуток / В.О. Парнюк // Актуальні проблеми економіки. – 2006. – № 6 (60). – С. 63 – 72.
170. Пархоменко В.М. Реформування бухгалтерського обліку як складова трансформації економіки України / В.М. Пархоменко // Луганськ. "Промдрук "ДСД "Лугань", 2000. – С. 272.
171. Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: Монографія. / О.М. Петрук // Житомир: ЖДТУ, 2005. – 420 с.
172. Петрук О.М. Регулювання бухгалтерського обліку в Україні: теорія, методологія, практика: Монографія. / О.М. Петрук // Житомир. 2006. – 152 с.
173. Погребняк С. Когда начинать амортизацию / С.Погребняк // «Бухгалтер». – 2006. – №19. – С. 41.
174. Поддєрьогін А.М., Білик М.Д., Буряк Л.Д. Фінанси підприємств: підручник [5-е вид., перероб. та допов.] / А.М. Поддєрьогін, М.Д. Білик, Л.Д. Буряк та інші, кер. кол. авт. і наук. ред. А. М. Поддєрьогін // К. : КНЕУ, 2005.
175. Податковий кодекс України // Вісник податкової служби України. – 2010. – № 46 ( ч.1-2). – 240с.
176. П(С)БО1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999р. № 87, зареєстровано у Міністерстві юстиції України 21.06.99р. під №391/3684 //Все про бухгалтерський облік. – 2005. – №13. – С. 3 – 5.
177. П(С)БО3 «Звіт про фінансові результати», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999р. № 87, зареєстровано у Міністерстві юстиції України 21.06.99р. під №397/3690 // Все про бухгалтерський облік. –2005.– №13. – С. 11–15.
178. П(С)БО7 «Основні засоби», затв. наказом Міністерства фінансів України від 27.04.00р. № 92, зареєстровано у Міністерстві юстиції України 18.05.00р. за №288/4509 // Все про бухгалтерський облік. – 2005.– №13.– С. 26.

179. П(С)БО8 «Нематеріальні активи», затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.10.99р. №242, зареєстровано у Міністерстві юстиції України 02.11.99р. за №750/4043 // Все про бухгалтерський облік. – 2005. – №13. – С. 30 – 33.

180. П(С)БО9 «Запаси», затв. наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99р. №246, зареєстровано у Міністерстві юстиції України 02.11.99р. за №751/4044 // Все про бухгалтерський облік. – 2005. – №13. – С. 33 – 36.

181. П(С)БО10 «Дебіторська заборгованість», затв. наказом Міністерства фінансів України від 08.10.99р. №237, зареєстровано у Міністерстві юстиції України 25.10.99р. за №725/4018 // Все про бухгалтерський облік. – 2005. – №13, С. 37 – 39.

182. П(С)БО14 «Оренда», затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.07.00р. №181, зареєстровано у Міністерстві юстиції України 10.08.00р. за №487/4708 // Все про бухгалтерський облік. – 2005. – №13, С. 51 – 56.

183. П(С)БО15 «Дохід», затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99р. №290, зареєстровано у Міністерстві юстиції України 14.12.99р. за №860/4153 // Все про бухгалтерський облік. – 2005. – №13. – С. 57 – 58.

184. П(С)БО16 «Витрати», затв. наказом Міністерства фінансів України Наказ МФУ від 31.12.99р. №318, зареєстровано у Міністерстві юстиції України 19.01.00р. під № 27/4248// Все про бухгалтерський облік. – 2005. – №13. – С. 59.

185. П(С)БО17 «Податок на прибуток», затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.12.00р. №353, зареєстровано у Міністерстві юстиції України 20.01.01р. під № 47/5238. // Все про бухгалтерський облік. – 2005. – №13. – С. 63 – 66.

186. П(С)БО18 «Будівельні контракти», затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.04.01р. №205, зареєстровано у Міністерстві юстиції України 21.05.01р. під № 433/5624 // Все про бухгалтерський облік. – 2005. – №13. – С. 67 – 69.

187. П(С)БО19 «Об'єднання підприємств», затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.07.99р. №163, зареєстровано у Міністерстві юстиції

України 23.07.99р. за №499/3792 // Все про бухгалтерський облік. – 2005. – №13. – С. 70 – 72.

188. П(С)БО21 «Вплив змін валютних курсів», затв. наказом Міністерства фінансів України від 10.08.00р.№193, зареєстровано у Міністерстві юстиції України 17.08.00р. за №515/4736 // Все про бухгалтерський облік. – 2007. – №18. – С. 66 – 68.

189. П(С)БО23 «Розкриття інформації стосовно пов'язаних осіб», затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.06.01р. №303, зареєстровано у Міністерстві юстиції України 23.06.01р. за №539/5730 // Все про бухгалтерський облік. – 2005. – №13. – С. 82.

190. П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів», затв. наказом Міністерства фінансів України від 24.12.04р. №817, зареєстровано у Міністерстві юстиції України 31.01.05р. за №35/10315 // Все про бухгалтерський облік. – 2005. – №13. – С. 97.

191. П(С)БО 31 «Фінансові витрати», затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.04.06р. №415, зареєстровано у Міністерстві юстиції України 26.05.06р. за №610/12484 // Все про бухгалтерський облік. – 2007. – №18. – С. 107 – 110.

192. "ПРАЙМ БАЛАНС" Порядок організації та ведення обліку витрат (доходів) з податку на прибуток та тимчасових різниць згідно з П(С)БО 17 та МСБО 12 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [E-mail: osereda@prime-balance.com](mailto:osereda@prime-balance.com).-28.03.08р.

193. Примакова Є, Піроженко О. Основні засоби: бухгалтерський та податковий облік. [4-те вид., перероб. і доп. ] / Є. Примакова, О. Піроженко // Х.: Фактор, 2004. – С. 148.

194. Пушкар М.С. Філософія обліку. ( монографія) / М.С. Пушкар // Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 157 с.

195. Пушкар М.С. Креативний облік (інформація для менеджерів): Монографія. / М.С. Пушкар // Тернопіль. Карт-бланш, 2006. – 334 с.

196. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): Монографія. / М.С. Пушкар // Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 422 с.

197. Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь [ 5-е изд., перераб. и доп. ] / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева // М.: ИНФРА – М, 2007. – 495 с.

198. Рассказова-Николаева С.А. Принципы регулирования бухгалтерского учёта / С.А.Рассказова-Николаева // Бухгалтерский учёт. – 2006. – №8. – С. 49 – 53.

199. Рекомендації Міжнародної науково-практичної конференції «Бухгалтерський облік в Україні на початку ХХІ століття // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – №5. – С. 63 – 64.

200. Реслер М., Папп Н. Проблеми податкового обліку та шляхи їх вирішення / М. Реслер, Н. Папп // Економічний аналіз: Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу. Тернопільський національний економічний університет. – Тернопіль. 2008. – Вип. 3 (19). – С. 371.

201. Риндя А. Неминучий 17-й (типові випадки застосування П(С)БО 17 «Податок на прибуток») / А. Риндя // «Податки та бухгалтерський облік». – 2003. № 9 (567). – С. 24.

202. Риндя А. Капіталізація витрат / А. Риндя // «Податки та бухгалтерський облік». – 2004. – № 30. – С. 38.

203. Садовенко М.М. Оподаткування прибутку підприємств та його оптимізація в умовах перехідної економіки : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.04.01 / М.М. Садовенко // Київський національний економічний університет. – Київ. 2004. – 19 с.

204. Самохін Л.В. Протиріччя в методах обліку доходів і витрат та шляхи їх усунення / Л.В. Самохін // Наукові праці ДонНТУ. – 2003. – Серія: економічна, вип. 68. – С. 64 – 70.

205. Свірко С.В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах: Навч. посібник. / С.В. Свірко // К.: КНЕУ, 2003. – 380 с.



206. Сльозко Т.М. Види обліку: новітня інтерпретація / Т.М. Сльозко // Фінанси України. – 2007. – №1. – С. 118 – 128.
207. Слюсаренко І. Балансова вартість об'єктів основних фондів при продажу: питання обліку / І. Слюсаренко // «Бухгалтерський тиждень». 2004. – №49. – С. 16.
208. Соколов Я.В. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ОТ ИСТОКОВ ДО НАШИХ ДНЕЙ. / Я.В. Соколов // ЮНИТИ, 1996. – С. 399.
209. Соколов В.Я. Оценка по справедливой стоимости / В.Я. Соколов // Бухгалтерський облік. – 2006 – №1. – С. 50 – 54.
210. Соколенко С.І. Глобалізація і економіка України / С.І. Соколенко // К.: Логос, 2003. – С. 84.
211. Сопко В.В. Проблемы развития теории бухгалтерского учёта, анализа и контроля. Монография. / В.В. Сопко // Брест-Житомир: ЖТТУ, 2004. – С. 256.
212. Сопко В.В. Бухгалтерський облік. Основи теорії та концептуальні засади побудови : навч.-метод. посіб. / В. В. Сопко, О.В. Сопко. // К. : Знання, 2002. – 231 с.
213. Сторожук О. Реформування облікової політики і податкової системи України / О. Сторожук // Вестник налоговой службы. – К., 2006. – №36. – С. 58.
214. Сторожук О. Учётная политика Украины и её совершенствование / О. Сторожук // Вестник налоговой службы. – К., 2007. №17.– С. 57–62.
215. Стражев В.І. Проблемы развития теории бухгалтерского учёта, анализа и контроля. Монография. – Брест-Житомир: ЖТТУ, 2004. – 256 с.
216. Творчі аспекти фінансової звітності // Вестник бухгалтера и аудитора Украины. – 2003. – № 23–24. – С. 2.
217. Терентьева А.В. Основные макроэкономические показатели национальной экономики: [учебное пособие] / А.В. Терентьева // М.: Изд-во МАИ, 2005. – 64 с. 23.

218. Ткач В.І., Ткач М.В. Международная система учёта и отчётности / В.І. Ткач, М.В. Ткач // М: Финансы и статистика, 1991. – 160с.
219. Ткаченко Н.М. Актуальні проблеми теорії і практики бухгалтерського обліку та звітності в умовах інтеграції України у світове співтовариство / Н.М. Ткаченко // Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету: Кам'янець-Подільський. 2009. – Вип. 17. – Т. 2.– С. 51– 53.
220. Ткаченко Н.М. Формування фінансової звітності в умовах глобалізації / Н.М. Ткаченко // Науковий вісник Ужгородського університету. – Ужгород. 2010. – спец. вип. 29 (ч.1).
221. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: Підручник. / Н.М. Ткаченко // К.: А.С.К., 2002. – 784 с.
222. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: Підручник. / Н.М. Ткаченко // К.: Алерта, 2006. – 1080с.
223. Ткаченко Н.М. Теоретико-методологічні проблеми формування бухгалтерського фінансового обліку. / Н.М. Ткаченко // К.: А.С.К. – 2001. – С. 348.
224. Токарь С., Мушинський Р. Щодо реалізації реформи бухгалтерського обліку в Україні / С. Токарь, Р. Мушинський // Бухгалтерський облік і аудит. –2000. –№4. – С. 44 – 48.
225. Фурш Д. Бухгалтерский учёт: на пути к глобальной системе / Д. Фурш // 1999. – С. 38.
226. Хегарті Д., Гелен Ф., Баррос А. Запровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та аудиту / Д. Хегарті, Ф. Гелен, А. Баррос // Школа професійного бухгалтера. – 2006. – №7(67). – С. 17– 31.
227. Хмелевський І. Невиробничі фонди – облік / І. Хмелевський // «Податки та бухгалтерський облік». – 2005р. – № 91. – С.40. – №93. – С. 22.
228. Хорин А.Н. Рыночно ориентированная финансовая отчётность: баланс корпоративного капитала / А.Н. Хорин // Бухгалтерский учёт. – 2006. – №15. – С. 39.

229. Хорин А.Н. Принципы формирования бухгалтерской отчетности / А.Н. Хорин // Бухгалтерский учёт. – 2006.– №23. – С. 50 – 52.
230. Цивільний Кодекс України // Все про бухгалтерський облік. – 2003. – №78-а (866). – С. 39 – 40.
231. Чалий І. МСБУ и НСБУ – братья, но не близнецы / І.Чалий // Вестник бухгалтера и аудитора Украины. – 2000. – №19. – С. 11.
232. Чернобай О.В., Секіріна Н.В. Проблеми обліку податку на прибуток у сучасних умовах / О.В. Чернобай, Н.В. Секіріна // Стан і проблеми обліку, контролю і аналізу в умовах транзитивної економіки: Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції. ДонНУЕТ ім. М. Туган-Барановського – Донецьк. 2007. – С. 375.
233. Чумаченко М.Г. Бухгалтерский учёт: прошлое, настоящее...будущее ?! / М.Г. Чумаченко // Світ бухгалтерського обліку. – 1997. – С. 2 – 12.
234. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посібник. / В.Г. Швець // К.: Знання-прес, 2003. – 444 с.
235. Шигун М.М. Розвиток моделювання системи бухгалтерського обліку: теорія і методологія : монографія / М.М. Шигун // Житомир: ЖДТУ, 2009. – 632 с.
236. Шнейдман Л. Как пользоваться МСФО / Л. Шнейдман // М.: Бухгалтерский учёт, 2003. – С. 95.
237. Щедров В.І., Севастьянова Е.В. Трансформація системи бухгалтерського обліку в Російській Федерації для підвищення інвестиційної привабливості суб'єктів підприємницької діяльності. (монографія) / В.І. Щедров, Е.В.Севастьянова // М.: Наука і економіка, 1998. – 120 с.
238. Якість економічного зростання: [Пер з англ. В. Томас, М. Дайламі, А. Дарешвар та інші; Наук. ред. пер. О. Клієвич. ] // К.: Видавництво Соломії Павличко “Основи”, 2002. – 350 с.
239. Ямборко Г. Проблеми узгодження фінансового результату та оподаткованого прибутку / Г. Ямборко // Збірник наукових праць кафедри

економічного аналізу Тернопільського національного економічного університету. – Тернопіль: ТАЙП, 2008. – Економічний аналіз. Вип. 3 (19). – С. 342 – 345.

240. Яструбський М.Я. Бухгалтерський і податковий облік: синтез і протиріччя / М.Я. Яструбський // Національний університет “Львівська політехніка”. – Львів. 2009. – С. 557.

241. Ярмоленко В.П. Про недоречності в обліку кругообороту засобів. / В.П. Ярмоленко // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи: зб. наук. пр.: 2003. – С.11-12.

242. IVS1- Market Value Basis of Valuation. – <http://www/ivsc.org/standards>.

243. David Alexander, Anne Britton, Ann Jorissen International Financial Reporting and Analysis. – 2-nd ed., Thompson, 2005, p.p.26-27.

244. Christopher Nobes, Robert Parker Comparative International Accounting. – 7-th ed., Pearson Education Limited, 2002, p.p. 20-27.

245. Clare Roberts, Pauline Weetman, Paul Gordon International Financial Accounting: A Comparative Approach. – 2-d ed., Pearson Education, 2002, p.p. 16.

**Наукове видання**

**В.Ф. Максимова, О.В. Артюх**

**ВЗАЄМОЗВ'ЯЗОК ОБЛІКОВИХ ПІДСИСТЕМ: МЕТОДОЛОГІЧНИЙ  
АСПЕКТ**

Монографія