

УДК 336.2.027(477)

*М.Й. Гедз, канд. екон. наук, доц., Черкаська філія Української академії банківської справи*

## **ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ГАРМОНІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА ЗІ СТАНДАРТАМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

*У статті розглядаються шляхи гармонізації податкового законодавства зі стандартами бухгалтерського обліку з урахуванням зарубіжного досвіду як фактора стабільності бюджетно-фінансових відносин в Україні.*

*Ключові слова: податковий облік, бухгалтерський облік, методи узгодження між бухгалтерським та податковим обліком.*

Однією з основних умов стабільного розвитку економіки України є забезпечення бюджетно-фінансової стабілізації. Податкова система, стандарти бухгалтерського обліку та їх взаємозв'язок здійснюють суттєвий вплив на стабільність функціонування бюджетно-фінансових відносин у суспільстві.

Необхідність реформування бухгалтерського обліку в Україні остаточно назріла у другій половині 90-х років. За роки незалежності відбулися глибокі економічні зміни, зумовлені процесами розбудови ринкової економіки. Поява значної кількості підприємств, заснованих на недержавних формах власності, докорінна зміна системи ціноутворення, оподаткування, кредитування і розрахунків, розвиток ринкової інфраструктури у сфері фінансово-кредитних відносин (створення комерційних банків, фондових бірж, страхових компаній, інвестиційних фондів) значною мірою трансформували умови функціонування всіх складових ланок економіки.

Крім внутрішніх причин були і зовнішні. З розширенням зовнішньоекономічних зв'язків з іншими країнами, утворенням підприємств з іноземним капіталом виникла потреба у зіставленні показників звітності. Вихід України на світові фондові біржі вимагав від емітентів цінних паперів подавати фінансові звіти згідно з Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку. Така ж вимога була висунута Світовим банком та іншими західними кредиторами щодо позичальників.

Соціалістична система бухгалтерського обліку, покликана задовольняти командно-адміністративну систему управління

економікою, була не пристосована до ринкових відносин.

У жовтні 1998 р. рішенням Кабінету Міністрів України затверджено Програму реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів. Головне завдання трансформації національної системи бухгалтерського обліку полягало у прискоренні процесу її приведення у відповідність з вимогами ринкової економіки та Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку.

Завданням реформи, зокрема, було визначено створення системи національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та звітності, яка забезпечить потрібною інформацією користувачів, передусім, інвесторів.

Правові принципи регулювання та функціонування облікової системи визначив прийнятий 16 липня 1999 р. в рамках Програми реформування системи бухгалтерського обліку Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні". Він зафіксував державне регулювання та обумовив обов'язкові для всіх підприємств єдині правила ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Прийняття вищевказаного Закону остаточно сформувало два види обліку: бухгалтерський та податковий. Причому бухгалтерський облік поділився на фінансовий і управлінський (табл. 1).

Всі види обліку використовують спільну базу даних, хоча і служать різним цілям.

Фінансовий облік є обов'язковим для всіх підприємств. Основною метою фінансової бухгалтерії є максимально точне і правдиве відображення фінансово-майнового стану підприємства та визначення фінансового результату його діяльності. Основними

споживачами інформації фінансового обліку виступають зовнішні щодо підприємства користувачі-інвестори, кредитори, банки, покупці, постачальники тощо.

Інформація фінансового обліку подається споживачам у вигляді фінансової звітності, яка складається з Балансу, Звіту про

фінансові результати, Звіту про рух грошових коштів, Звіту про власний капітал та Приміток. Форми, зміст та правила складання фінансової звітності регламентуються національними стандартами бухгалтерського обліку.

Таблиця 1

### Види обліку в Україні

Вид обліку		Обов'язковість ведення	Користувачі	Форми звітів	Правила складання звітів
Бухгалтерський	Фінансовий	Обов'язковий	Інвестори, кредитори, держава через статистичні та податкові органи	Баланс, Звіт про фінансові результати, Звіт про рух грошових коштів, Звіт про власний капітал, Примітки до фінансової звітності	Визначаються національними стандартами бухгалтерського обліку
	Управлінський	Необов'язковий	Усі рівні управління підприємством	Внутрішня звітність (визначається управлінським персоналом підприємства)	Кожне підприємство самостійно встановлює облікову систему
Податковий		Обов'язковий	Держава через податкові адміністрації та інспекції	Податкові декларації	Визначаються податковим законодавством

Управлінський облік покликаний задовольняти інформаційні потреби керівництва підприємства. На основі даних управлінського обліку менеджери підприємств здійснюють планування, контроль виробничої діяльності та приймають управлінські рішення.

В межах управлінського обліку здійснюється докладний облік витрат і доходів окремих структурних підрозділів підприємства, калькулювання собівартості видів продукції. Це дає змогу складати прогнози про рентабельність випуску нових видів виробів, фінансове становище підприємства на перспективу, здійснювати фінансову оцінку альтернативних варіантів розвитку.

Управлінський облік в Україні є необов'язковим і здійснюється переважно на великих підприємствах, які мають у своєму складі структурні виробничі підрозділи.

В умовах ринкової конкуренції дані управлінського обліку часто є комерційною таємницею.

Податковий облік є відносно новим явищем в Україні та достатньо суперечливим з огляду на його взаємозв'язок з бухгалтерським обліком. Тенденція до розгалуження бухгалтерського і податкового обліку остаточно закріпилася в 1997 р. з прийняттям законів “Про оподаткування прибутку підприємств” та “Про податок на додану вартість”.

Відношенню між бухгалтерським та податковим обліком приділяється значна увага в усіх країнах з ринковою економікою. Це пояснюється тим, що історично ці два обліки розвивалися в різних напрямках. Бухгалтерський облік має на меті в інтересах власників максимально точно і правдиво здійснювати оцінку активів та визначати фінансовий результат як співвідношення

доходів і видатків. При цьому характер видатків не має принципового значення, бо в будь-якому випадку вони здійснюються з кишені власника. Податковий облік, відстоюючи, в першу чергу, інтереси державної казни, за допомогою нормативних актів накладає певні обмеження на розмір видатків власників. В результаті фінансовий результат, отриманий за допомогою бухгалтерського обліку, не відповідає фінансовому результату, отриманому для цілей оподаткування. Закономірність така: чим більше нормативних обмежень, тим менше взаємозв'язку між бухгалтерським і податковим обліком, і навпаки, чим більше податкове законодавство гармонізує зі стандартами бухгалтерського обліку, тим менше розбіжностей.

В жодній із країн з ринковою економікою немає повної відповідності податкового законодавства нормативним вимогам бухгалтерського обліку. В країнах, де застосовується континентальна модель обліку та домінує фінансування компаній шляхом отримання банківських позичок (Австрія, Бельгія, Швеція, Німеччина, Швейцарія, Франція, Португалія, Норвегія, Італія, Греція, Єгипет, Японія, франкомовні країни Африки та ін.) спостерігається більш тісний взаємозв'язок. У країнах з англосаксонською моделлю обліку, компанії яких значною мірою фінансуються за рахунок акцій (США, Великобританія, Нідерланди, Канада, Австралія, Індія, Ізраїль та ін.), розбіжності більш суттєві. Характерною ознакою англосаксонської облікової системи є відсутність загальноприйнятих національних планів рахунків та незначний рівень регламентації бухгалтерського обліку державою. Кожна фірма, враховуючи внутрішні потреби, розробляє власний план рахунків бухгалтерського обліку. Вважається, що законодавче регулювання бухгалтерського обліку є певною перешкодою на шляху до залучення акціонерного капіталу та не сприяє довірі потенційних інвесторів до фінансової звітності, складеної на основі такого обліку [1].

Важливим питанням є вибір методу узгодження між бухгалтерським та податковим обліком, який застосовується для складання податкової декларації про прибуток підприємства.

В більшості країн Європи базою для визначення прибутку, що підлягає оподаткуванню, є фінансова звітність підприємств, складена на основі бухгалтерського обліку (перший метод).

Для країн англосаксонської моделі обліку притаманний інший метод: податкова декларація складається шляхом "витягування" з бухгалтерського обліку тих статей доходу і видатків, які формують відповідно до податкового законодавства оподатковуваний прибуток (другий метод).

Незважаючи на існування бухгалтерського і податкового обліку, в 90-х роках утвердилася тенденція до відсутності паралельних книг або подвійного обліку. Так, на 50-му з'їзді Міжнародної податкової асоціації, що відбувся у Женеві в 1996 р., було проголошено, що господарські рахунки для цілей фінансової звітності мають служити вихідною точкою для розрахунку оподаткованого прибутку [2].

Суттєва розбіжність між податковим законодавством України та національними стандартами бухгалтерського обліку однозначно визначила другий метод узгодженості при складанні податкової декларації про прибуток підприємства. Цей метод є більш трудомістким на відміну від першого, як для бухгалтерів, так і для податкових інспекторів. У будь-якому випадку професійне виконання обов'язків податковими інспекторами неможливе без досконалого знання бухгалтерського обліку.

Зниження трудомісткості обліку в Україні лежить у площині гармонізації податкового законодавства з національними стандартами обліку, усунення подвійного обліку. Інтеграція України у світове товариство держав ринкового спрямування передбачає врахування у реформуванні податкової системи міжнародних тенденцій.

Особливої уваги в розрізі узгодження податкового та бухгалтерського обліку заслуговує якість фінансової звітності.

Забезпечувати відповідність фінансової звітності вимогам національних стандартів бухгалтерського обліку окремих суб'єктів підприємництва (фінансових посередників та емітентів цінних паперів та облігацій) покликаний в Україні інститут аудиту. У законодавчому закріпленні для переважної більшості суб'єктів підприємництва аудиторського підтвердження повноти, достовірності фінансової звітності та її відповідності національним стандартам обліку одночасно з підвищенням вимог до аудиту ми вбачаємо шлях до забезпечення належної якості фінансової звітності.

Таким чином, реформування податкової системи у напрямку гармонізації з національними стандартами обліку та підвищення якості фінансової звітності сприятимуть бюджетно-фінансовій стабільності та інтегруванню України у світове співтовариство ринкових країн.

*Список літератури*

1. Лучко М.Р. Бухгалтерський облік в управлінні бізнесом: зарубіжний досвід. – К.: Облікінформ, 1997. – С. 9-10.
2. Фінансовий (що базується на МСБО) і податковий бухгалтерський облік: навчальний курс для податкових аудиторів. – К.: ДПАУ, 19 липня – 6 серпня 1999 року. – С. 12.

*Summary*

In this article it is considered the ways of harmonization of the taxes legislation with international accounting standards. It is paid a great attention to the foreign experience as stability's factor of the budget and financial relations in Ukraine.