

УДК 336. 221. 4; 657. 01; 658. 155

Кошик Ю. В.,

асистент кафедри "Облік, аналіз і аудит" Донецького національного університету

ЩОДО ПРОБЛЕМ ВЗАЄМОДІЇ СИСТЕМ БУХГАЛТЕРСЬКОГО І ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ

Проаналізовано причини, за якими повне зближення систем бухгалтерського і податкового обліку не завжди є виправданим. Виділено розбіжності в цілях існування систем бухгалтерського і податкового обліку. Обґрунтовано проблеми, пов'язані з визначенням концепції прибутку для цілей оподаткування.

Ключові слова: *система бухгалтерського обліку, система податкового обліку, мета бухгалтерського обліку, мета податкового обліку, концепції прибутку.*

Проанализированы причины, по которым полное сближение систем бухгалтерского и налогового учета не всегда является оправданным. Выделены расхождения в целях существования систем бухгалтерского и налогового учета. Обоснованы проблемы, связанные с определением концепции прибыли для целей налогообложения.

Ключевые слова: *система бухгалтерского учета, система налогового учета, цель бухгалтерского учета, цель налогового учета, концепции прибыли.*

Reasons on which complete convergence of the accounting and taxation systems not always is justified are analyzed. Divergences of the purposes of existing of the accounting and taxation systems are selected. Problems, related to determination of income concept for the aims of taxation, are grounded.

Key words: *accounting system, taxation system, purpose of accounting, purpose of taxation, income concepts.*

Постановка проблеми. Проблема взаємодії систем бухгалтерського і податкового обліку не нова. Стосунки між ними існували, існують і завжди існуватимуть. Головне питання швидше належить до глибини цих стосунків, їх взаємної залежності і взаємного впливу. У зарубіжних країнах вже декілька десятиліть обговорюється питання про те, чи повинен бухгалтерський облік визначати, скільки податків потрібно платити до бюджету. У різних країнах відповідь на це питання різна, що і зумовлює існування декількох типів взаємодії систем бухгалтерського і податкового обліку. В Україні це питання стало актуальним з початком прийняття Положень (стандартів) бухгалтерського обліку в 1999 р. Зараз спостерігається друга

хвиля обговорень цієї проблеми, що, безумовно, пов'язане з прийняттям наприкінці 2010 р. Податкового кодексу України.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Зарубіжна література дає нам широкий діапазон досліджень, присвячених взаємодії систем бухгалтерського і податкового обліку. Одні економісти досліджують проблему взаємозв'язку двох систем обліку в межах однієї або декількох країн, намагаючись виділити закономірності їх розвитку і визначити шляхи їх гармонізації (роботи А. Haller, G. Radcliff, A. Tran); інші, своєю чергою, намагаються класифікувати країни, керуючись інформацією про ступінь взаємозв'язку систем бухгалтерського і податкового обліку (роботи J. Francis, M. Lamb, C. Nobes, A. Roberts, K. Schipper, L. Vincent).

Так, наприклад, J. Francis, K. Schipper і L. Vincent розробили класифікацію взаємозв'язку систем бухгалтерського і податкового обліку [2]:

(1) Low level of compliance (низький рівень відповідності): країни північноамериканської і англосакської систем;

(2) Moderate level of compliance (помірний рівень відповідності): північні країни; латинські країни, що розвиваються; азійські країни, що розвиваються;

(3) High level of compliance (високий рівень відповідності): країни німецької системи; розвинені латинські країни; країни японської системи.

M. Lamb, C. Nobes і A. Roberts запропонували п'ять ситуацій, які характеризують стосунки між бухгалтерським і податковим обліком [4].

Ситуація (1) – “disconnection” (розрив) – бухгалтерський і податковий облік переслідують різні цілі. Розрив можливий, коли в країні для цілей бухгалтерського і податкового обліку існують різні правила, не пов'язані між собою.

Ситуація (2) – “identity” (ідентичність) – це ситуація, коли або існує ідентичність “de facto”, або бухгалтерський облік займає лідируючі позиції. При будь-якому з цих варіантів бухгалтерський облік впливає на податковий.

Ситуація (3) – “accounting leads” (бухгалтерський облік лідирує) – ця ситуація можлива, коли правила бухгалтерського обліку адаптуються як для цілей складання фінансової звітності, так і для цілей оподаткування (у зв'язку з відсутністю окремих податкових правил).

Ситуація (4) – “tax leads” (податковий облік лідирує) – ця ситуація можлива, коли правила податкового обліку адаптуються як для цілей складання фінансової звітності, так і для цілей оподаткування (у зв'язку з відсутністю окремих бухгалтерських правил).

Ситуація (5) – “tax dominates” (податковий облік домінує) – в даній ситуації податковий облік надає правила ведення як податкового, так і бухгалтерського обліку, знаходячись при цьому в конфлікті з традиційними принципами бухгалтерського обліку.

В Україні проблема взаємодії систем бухгалтерського і податкового обліку досліджується з позиції обґрунтування напрямів їх гармонізації. Як

правило, в роботах вітчизняних економістів перераховано основні пункти, в яких фігурують розбіжності між бухгалтерським і податковим обліком, проаналізовано наслідки існування подібних розбіжностей для суб'єктів господарювання. При цьому у вітчизняній економічній науці практично відсутні глибокі теоретичні дослідження, спрямовані на аналіз основних причин, за якими повне зближення норм бухгалтерського і податкового обліку неможливе.

Мета і завдання дослідження. Мета роботи – проаналізувати основні причини, за якими повне об'єднання систем бухгалтерського і податкового обліку неможливе, а також в зв'язку з цим обґрунтувати напрями подальших досліджень щодо гармонізації систем бухгалтерського і податкового обліку фінансових результатів діяльності підприємств.

Виклад основного матеріалу. З одного боку, бухгалтерський і податковий облік оперують загальними поняттями (доходи, витрати, прибуток)¹, відображають одні і ті ж операції господарської діяльності підприємства при одних і тих самих обставинах. З іншого боку, мета існування бухгалтерського і податкового обліку різна. Так, у роботі С. Alley та J. Simon відмічено, що "the primary goal of financial accounting is to provide useful information to management, shareholders, creditors, and others properly interested; the major responsibility of the accountant is to protect these parties from being misled. The primary goal of the income tax system, in contrast, is the equitable collection of revenue; the major responsibility of the Internal Revenue Service is to protect the public fisc... Given this diversity, even contrariety of objectives, any presumptive equivalency between tax and financial accounting would be unacceptable [1, 4]"¹.

Тоді як найбільш очевидною метою оподаткування є збір коштів для фінансування суспільних витрат (фіскальна мета), поширення і збільшення значущості оподаткування в сучасній економіці також робить його найпотужнішим інструментом державної економічної і соціальної політики (соціально-економічна мета). Виходячи з цього, основні відмінності в системах бухгалтерського і податкового обліку виникають саме тоді, коли держава прагне за допомогою оподаткування стимулювати або стримувати діяльність певних суб'єктів господарювання або певні види діяльності (галузі).

Як наголошувалося раніше, системи бухгалтерського і податкового обліку мають справу з одними і тими ж економічними категоріями. При

¹ "Первинна мета фінансового обліку – забезпечити управлінців, акціонерів, кредиторів і інших зацікавлених осіб корисною інформацією; головний обов'язок бухгалтера – захистити це коло користувачів від введення в оману. Первинна мета системи податку на прибуток, навпаки, справедливий збір доходів; головний обов'язок Податкової служби - захистити суспільну казну... Зважаючи на ці відмінності, скоріше протиріччя в цілях, будь-яка передбачувана еквівалентність між податковим і фінансовим обліком була б неприйнятна".

цьому прибуток є однією з найбільш важливих категорій для обох систем обліку. Проте в основі кожної з систем лежать різні концепції прибутку, які не дозволяють повністю зближувати системи бухгалтерського і податкового обліку. На рис. 1 представлено концепції прибутку, запропоновані К. Holmes.

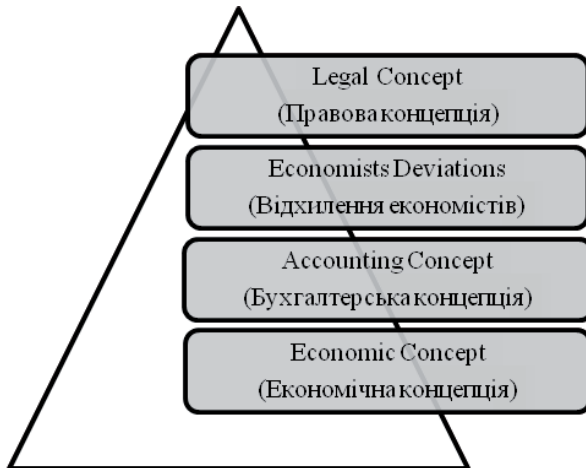


Рис. 1. Піраміда концепцій прибутку за К. Holmes [3, с. 241]

З рисунка видно, що правова концепція (її також називають податковою) більш вузька і відрізняється за природою від бухгалтерської концепції. Виходячи з цього, облік прибутку з метою складання фінансової звітності відрізнятиметься від обліку прибутку з метою оподаткування.

Ще однією причиною відмінностей в системах бухгалтерського і податкового обліку є безперервний процес їх розвитку. Так, наприклад, стандарти бухгалтерського обліку з часом змінюються і доповнюються. Відбувається безперервний еволюційний процес. Як відзначає Р. Мюллер: “система учета создается для достижения определенных целей, и до тех пор, пока эта задача выполняется, основные принципы, заложенные в данную конкретную систему учета, остаются неизменными... Разнообразие социальных, политических и экономических условий порождает и разнообразие идей, и их реализацию в теории и практике учета [5, с. 28]”. Ще більших змін зазнає система податкового обліку. Як правило, податкова політика міняється із змінами пріоритетів соціально-економічної політики держави. При цьому процеси розвитку бухгалтерського і податкового обліку відбуваються з різною інтенсивністю і не завжди взаємозв’язані.

Висновки. Підбиваючи підсумки, можна виділити три основні причини, за якими повне зближення систем бухгалтерського і податкового обліку не завжди є виправданим. По-перше, цілі бухгалтерського обліку

й оподаткування різні. По-друге, існують певні складнощі у використанні концепцій прибутку. По-третє, безперервний розвиток бухгалтерського обліку і оподаткування не дає їм можливості остаточно зближуватися. Проте, незважаючи на ці причини, зближення правил бухгалтерського і податкового обліку певною мірою все-таки є бажаним. У першу чергу, це пов'язано з тим, що система податкового обліку повинна будуватися на принципах бухгалтерського обліку, а саме принципі нарахування і історичної собівартості. Виходячи з цього, подальшим напрямом досліджень є аналіз чинного законодавства на предмет відповідності системи податкового обліку основним принципам бухгалтерського обліку фінансових результатів діяльності підприємств, а також обґрунтування напрямів удосконалення системи податку на прибуток у контексті Податкового кодексу України.

Література:

1. Alley C. The Interface Between Financial Accounting and Tax Accounting: A Summary of Current Research [Електронний ресурс] / C. Alley, J. Simon // Department of Accounting. – Working Paper Series. – 2005. – № 84. – 31 p. – Режим доступу: <http://wms-soros.mngt.waikato.ac.nz/NR/rdonlyres/e7yhsbbsrc/ecubu2giu4y2ljhdqwinuxz43bhwy3345ejoqgfhg4sd44ai7wjdux2qqatsc43zqc3j/Resource11.pdf>.
2. Francis J. Earning announcement and competing information / J. Francis, K. Schipper, L. Vincent // Journal of Accounting and Economics. – 2002. – № 33. – P. 313-342.
3. Holmes K. The Concept of Income: A Multi-Disciplinary Analysis / K. Holmes. – Amsterdam: IBFD Publications BV, 2001. – 614 p.
4. Lamb M. International Variations in the Connections Between Tax and Financial Reporting / M. Lamb, C. Nobes, A. Roberts // Accounting and Business Research. – 1998. – № 28 (3). – P. 173-188.
5. Мюллер Г. Учет: международная перспектива / Г. Мюллер, Х. Тернок, Г. Мисик: пер. с англ. – М. : Финансы и статистика, 1999. – 136 с.
6. Шевчук С. Проблеми гармонізації термінології в бухгалтерському та податковому обліку [Електронний ресурс] / С. Шевчук, Т. Цопа. Матеріали сайту Вісник НУК. – Режим доступу: <http://ev.nuos.edu.ua/en/content/problemi-garmon%D1%96zats%D1%96i-term%D1%96nolog%D1%96i-vbukhgalterskomu-ta-podatkovomu-obl%D1%96ku>.