

Актуальні проблеми зближення фінансового, управлінського та податкового обліку

Романова О.В.

старший викладач кафедри статистики,
обліку та економічної інформатики
Дніпровського національного університету імені Олеся Гончара

Казеян Н.К.

студентка
Дніпровського національного університету імені Олеся Гончара

У статті актуалізовано питання, що виникає у зв'язку із веденням бухгалтерського обліку на підприємствах України. Було встановлено, що суб'єктам господарювання необхідно дотримуватись обов'язкових норм обліку, які ускладнюють та нагромаджують процес його ведення. Тому виникає потреба у спрощенні системи ведення бухгалтерського обліку шляхом узгодження функцій та вимог до фінансового, податкового та управлінського обліку, раціоналізації методів і способів збирання, оброблення та узагальнення облікової інформації, адаптованих до потреб сучасних користувачів. Проаналізовано «визначення» та «визнання» категорій «доходи» і «витрати» в бухгалтерському (управлінському, фінансовому та податковому) обліку, а також виявлено якості кожного виду, завдяки яким можливе зближення фінансового, управлінського та податкового обліку.

Ключові слова: бухгалтерський облік, доходи, витрати, прибуток, визнання, управлінський облік, фінансовий облік, податковий облік.

Romanova O.V., Kazeian N.K. АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ СБЛИЖЕНИЯ ФИНАНСОВОГО, УПРАВЛЕНЧЕСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА

В статье актуализирован вопрос, возникающий в связи с ведением бухгалтерского учета на предприятиях Украины. Было установлено, что субъектам хозяйствования необходимо придерживаться обязательных норм учета, которые усложняют и накапливают процесс его ведения. Поэтому возникает потребность в упрощении системы ведения бухгалтерского учета путем согласования функций и требований к финансовому, налоговому и управленческому учету, рационализации методов и способов сбора, обработки и обобщения учетной информации, адаптированных к современным потребностям пользователей. Проанализированы «определение» и «признание» категорий «доходы» и «расходы» в бухгалтерском (управленческом, финансовом и налоговом) учете, а также выявлены качества каждого вида, благодаря которым возможно сближение финансового, управленческого и налогового учета.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, доходы, расходы, прибыль, признание, управленческий учет, финансовый учет, налоговый учет.

Romanova O.V., Kazeian N.K. CURRENT PROBLEMS IN APPROXIMATION OF FINANCIAL, MANAGERIAL AND TAX ACCOUNTING

There is an actualized issue arising from maintaining book-keeping in Ukraine in the article. It is found that business entities must keep to mandatory norms of accounting, which accumulate and complicate the process of its conduct. Hence a need appear to simplify the system of maintaining book-keeping by coordinating functions and requirements to financial, tax and management accounting, to rationalize methods and ways of collecting, processing and integration of accounting information, which is adapted to modern needs of users. For this purpose it is analyzed "determination" and "recognition" of categories "income" and "expenses" in the accounting (managerial, financial and tax) and found some qualities of each species that make possible the convergence of financial, managerial and tax accounting.

Keywords: book-keeping, income, expenses, profit, recognition, management accounting, financial accounting, tax accounting.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Нині ведення бізнесу в Україні вимагає підготовки значного обсягу документації як на початку створення підприємства, так і у процесі його управління, а також чіткого дотримання законодавчо врегульованих прав і обов'язків власником або посадовою особою, який керує підприємством відповідно

до законодавства та нормативно-правових документів. Щоб уникнути помилок та появи неправдивої інформації, зазвичай керівництво формує відділ на чолі із головним бухгалтером, який веде облік усіх процесів, здійснюваних в межах організації, та подій, які пов'язані із господарською діяльністю підприємства і які відбулися за її межами, проте

здійснили суттєвий вплив на його фінансовий стан. Оскільки на підприємстві господарський облік виявляється через ведення бухгалтерського обліку, основні проблеми, що можуть виникнути, пов'язані саме з його організацією. Завдяки бухгалтерському обліку, з одного боку, здійснюються різносторонній облік і контроль за господарськими засобами і процесами, а з іншого боку, результати роботи його функціональних підрозділів можуть давати схожу інформацію, оскільки стосуються одних фактів господарської діяльності. Отже, по-перше, виникає питання щодо доцільності поділу (навіть теоретичного) бухгалтерського обліку на управлінський, фінансовий та податковий, по-друге, виникає питання про необхідність ведення усіх трьох видів на підприємстві на сучасному етапі розвитку бухгалтерського обліку. Достовірно невідомо, як саме вплине їх поєднання на механізм управління, а також чи взагалі можливо поєднати їх або деякі з них і тим самим оптимізувати процес збору даних – отримати адекватні результати для аналізу господарської діяльності. Може статися так, що відмова від одного або двох видів обліку призведе до ситуації, коли керівництву бракуватиме інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства для прийняття управлінських рішень та складання фінансової, статистичної та податкової звітності, яку підприємства зобов'язані подавати згідно з обліковим законодавством [1].

Актуальність висунутого питання виявляється у тому, що правильна організація внутрішньої структури підприємства та діяльності його підрозділів визначає успішність організації загалом, а отже, питання є надзвичайно важливим для самого власника.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Історія показує, що вивчення складових бухгалтерського обліку та застосування цих знань у практичних цілях розпочалися давно. Так, наприклад, великий внесок щодо наукового обґрунтування управлінського обліку зробили такі зарубіжні вчені, як Р. Антоні, С.Дж. Грей, Б.Е. Нідлз, та такі вітчизняні науковці, як О.С. Гусакова, О.І. Малишкін, В.А. Шпак. Вони вивчали бухгалтерський облік у різні періоди та змогли донести до наших днів свої роботи, присвячені окремим проблемам в цій сфері економіки.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Мета дослідження полягає у виявленні можливості ефективного об'єднання якостей різних видів бухгалтерського обліку для оптимізації його організації та ефектив-

ного ведення на підприємствах України з глибоким розумінням основних економічних процесів, що відбуваються в умовах глобалізації економіки.

Основними завданнями, які постали для розв'язання цієї проблеми, є виявлення особливостей та спільних характеристик кожного виду, завдяки чому буде спрощено роботу бухгалтера, а отже, можна буде сконцентрувати діяльність облікового працівника на інших галузях в межах посади.

Виклад основного матеріалу дослідження. На практиці, за визначенням [1], бухгалтерський облік є сукупністю таких процесів, як спостереження, вимірювання, накопичення, узагальнення, а для того, щоб у подальшому використати зібрані дані про господарську діяльність підприємства, додається також процес зберігання та передачі інформації у вигляді звітів користувачам, які здійснять подальшу їх обробку відповідно до власних потреб управління.

У теоретичному сенсі «бухгалтерський облік як галузь знань є частиною системи економічних наук і поділяється на фінансовий, управлінський та податковий. Їх призначення, а отже, й розбіжності у використанні того чи іншого виду впливають з облікових функцій» [2, с. 11].

За визначенням С.Дж. Грея та Б.Е. Нідлза, «фінансовий облік – це процес складання фінансових звітів та їх передача зовнішнім користувачам для оцінки досягнень мети бізнесу» [3, с. 30]. Фінансовий облік передбачає отримання інформації, необхідної для складання бухгалтерської (фінансової, статистичної) звітності, яка використовується перш за все для потреб зовнішніх користувачів. Основними методами ведення фінансового обліку виступають рахунки та подвійний запис, а на етапі спостереження – документація та інвентаризація.

Управлінський облік займається [1] обробкою та підготовкою інформації про господарську діяльність підприємства, що є необхідною у процесі управління ним, для внутрішніх користувачів.

Податковий облік – це система обробки і підготовки інформації про діяльність підприємства з метою правильності нарахування і сплати податків і зборів, що передбачені Податковим кодексом та іншими нормативно-правовими та законодавчими актами України [4, с. 5–6; 5, с. 42].

На відміну від фінансового та податкового обліку, які є обов'язковими видами бухгалтер-

ського обліку, на підприємстві ведуть на регулярній основі управлінський облік виключно на вимогу адміністрації. Ще одна відмінність визначається відповідно до їх цільової аудиторії: управлінський облік орієнтується на внутрішніх користувачів (менеджери, адміністрація), тоді як фінансовий та податковий – на зовнішніх (державні органи, банки, кредитори, акціонери, постачальники, покупці, потенційні інвестори тощо). Можна відзначити, що більш близькими між собою поняттями є фінансовий та управлінський облік, однак між ними є суттєві відмінності. Як зазначив В.А. Шпак [6], «управлінський облік дозволяє підприємству оптимізувати співвідношення наступних економічних показників: доходи – витрати – прибуток», здійснювати контроль витрат, зокрема витрат на податки, податкове планування з метою мінімізації податкових ризиків та отримувати бажаний обсяг прибутку, на основі постійного спостереження за формуванням собівартості продукції.

Ланцюжок «доходи – витрати – прибуток» передбачає необхідність враховувати доходи і витрати з метою визначення фінансового результату в фінансовому (бухгалтерський прибуток) і податковому (оподаткований прибуток) обліку та обчислення (нарахування) сум податків (податку на прибуток, податку на додану вартість тощо) та обов'язкових платежів, зокрема ЄСВ, мито, що підлягають сплаті (перерахуванню) до бюджетів всіх рівнів та позабюджетних фондів. Щодо цього необхідно розглянути зміст та тлумачення основних категорій («дохід» та «витрати») у фінансовому, податковому та управлінському обліку.

У фінансовому обліку [7] під доходами розуміють збільшення економічних вигод через надходження активів або зменшення зобов'язань, наслідком якого є зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників), які, відповідно до П(С)БО 15, визнаються під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює [8] зростання власного капіталу (без урахування зростань капіталу завдяки внескам учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена незалежно від пов'язаних з ним грошових надходжень.

У податковому обліку [9] доходом, джерело якого походить з України, називають будь-який дохід, який отримано резидентами або нерезидентами країни, причому він враховується незалежно від виду діяльності та

території, на якій він отриманий (в Україні, її континентальному шельфі, у виключній (морській) економічній зоні, а також за межами її митного кордону). Прикладом, але не винятком, можна назвати доходи у вигляді процентів, дивідендів, роялті та будь-які інші види пасивних доходів, спадщину, подарунки, виграші, призи, доходи від виконання робіт (надання послуг), від надання резидентам в оренду (користування) майна, включаючи рухомий склад транспорту, доходи від продажу рухомого та нерухомого майна, доходів від відчуження інвестиційних активів, зокрема корпоративних прав, цінних паперів, доходів, отриманих у вигляді внесків та премій на страхування і перестраховування ризиків тощо. Фундаментальними щодо визнання доходів для визначення прибутків та збитків в податковому обліку з метою оподаткування податком на прибуток є умови, прописані в ст. 134 ПКУ.

В управлінському обліку під доходом (виручкою від реалізації) розуміють певну суму грошей, що надійшла на рахунок підприємства чи в касу за реалізацію продукції, виконані роботи, надані послуги або за інший вид операційної, фінансової та інвестиційної діяльності. «Залежно від місця виникнення доходів розрізняють доходи центрів інвестицій, центрів доходів, центрів прибутку та загальний дохід підприємства» [10, с. 381].

У фінансовому обліку [7] витрати є зменшенням економічних вигод через вибуття активів або збільшення зобов'язань, які зменшують власний капітал, не враховуючи ситуацію, коли цей процес здійснюється завдяки його вилученню або розподіленню власниками, які визнаються відповідно до ПСБО 16 одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони були здійснені; а також складаються з витрат на реалізацію продукції та витрат періоду. До собівартості реалізованої продукції входять виробнича собівартість продукції (матеріальні затрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати), яка була реалізована за звітний період, нерозподілені постійні загальновиробничі витрати та наднормативні виробничі витрати. Склад витрат діяльності та економічних елементів визначено у П(С)БО 16 [11]. В управлінському обліку собівартість формується за більш детальними групами витрат – статтями калькуляції, перелік яких зараз віднесено до компетенції підприємства і регламентовано його обліковою політикою.

Якщо розглядати собівартість з точки зору податкового обліку, то можна сказати, що підхід податкового законодавства є аналогічним до ПСБО 16 і передбачає визначення прибутку «шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності на різниці, які виникають відповідно до положень цього Кодексу» [9].

Як бачимо, досліджувані види бухгалтерського обліку відрізняються також і за групуванням витрат. Так, у фінансовому обліку витрат здійснюється за елементами відповідних витрат (матеріальні затрати, витрати на оплату праці, відрядження на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати тощо). В управлінському ж обліку потрібна «інформація про об'єкт витрат – продукцію, роботи, послуги або вид діяльності, які потребують визначення пов'язаних з їх виробни-

цтвом (виконанням) витрат» [10, с. 136]. Тому за цим видом бухгалтерського обліку витрати обчислюють за центрами відповідальності (за місцями виникнення і призначення) та організовують за статтями калькуляції з метою визначення собівартості готової продукції, напівфабрикатів та окремих технологічних процесів за напрямками (виробництво або обслуговування).

Отже, принципова відмінність групування витрат у фінансовому та управлінському обліку полягає у тому, що перший збирає інформацію про витрати підприємства в процесі їх руху у внутрішньогосподарському обороті, а другий розкриває зв'язок витрат з технологічним процесом виробництва продукції (робіт, послуг) певного підприємства. Витрати в управлінському обліку дають інформації більше про операції, що здійснюються всередині підприємства, тоді як фінансовий облік не дає такої характеристики і відповідає за витрати загалом. Проте завдяки своїй особливості (розглядати витрати за елементами) фінансовий облік можна доповнити даними

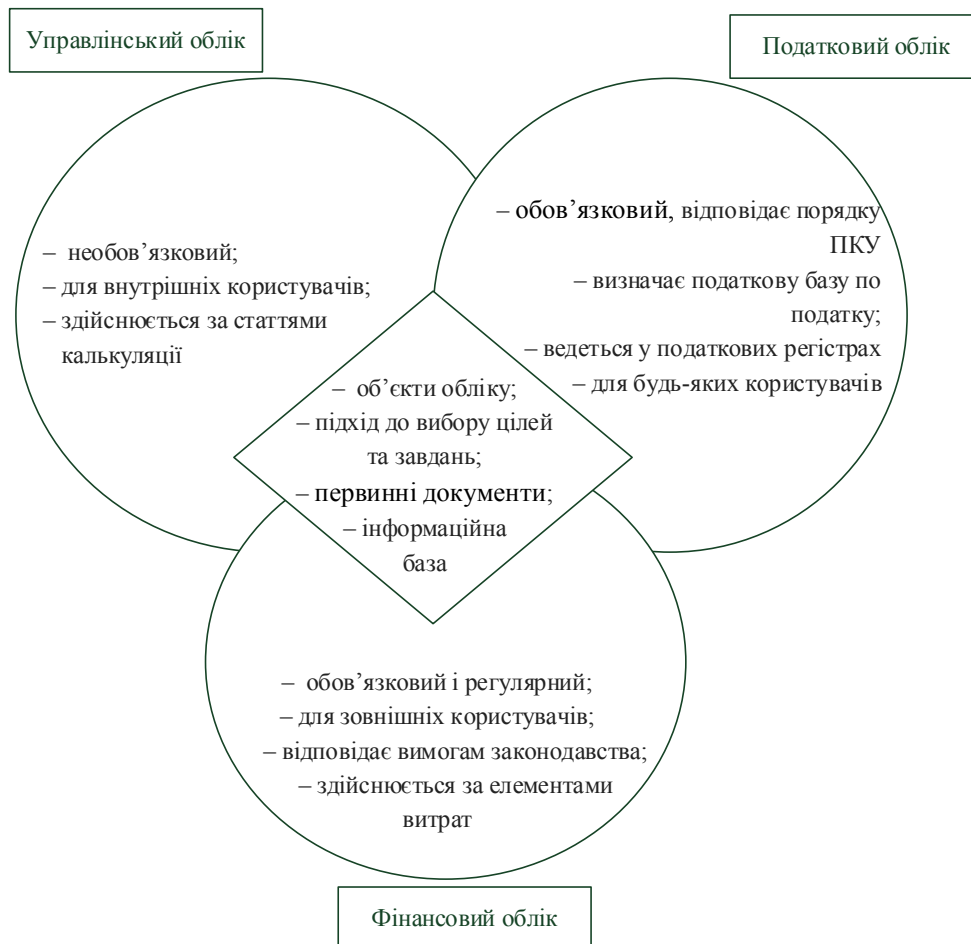


Рис. 1. Спільні та відмінні риси видів бухгалтерського обліку

управлінського обліку з метою складання звітності за відповідний період на вимогу внутрішніх користувачів.

У податковому обліку показник «витрати» є близьким до аналогічних показників, що розраховуються і застосовуються в фінансовому обліку. Фундаментальними щодо визнання витрат для визначення прибутків та збитків в податковому обліку з метою оподаткування податком на прибуток є умови, прописані в ст. ст. 138–140 ПКУ [9].

Як бачимо, для визначення фінансового результату в фінансовому (бухгалтерський прибуток до оподаткування), податковому (оподатковуваний прибуток) та управлінському обліку (прибуток) виникає питання щодо тлумачення двох різних термінів, таких як «визначення» та «визнання» доходів і витрат різних звітних (податкових, калькуляційних) періодів. Саме визнання доходів і витрат виступає основною категорією, що визначає розбіжності між фінансовим, управлінським і податковим обліком.

Для візуалізації виявлених спільних та відмінних рис усіх трьох видів бухгалтерського обліку можна подати їх у вигляді схеми, зображеної на рис. 1.

Висновки з цього дослідження. Бухгалтерський облік є широкою галуззю економіки, яка почала розвиватись ще задовго до появи господарської діяльності у сучасному її розумінні. Розвиток обліку був пов'язаний з прагненням реалізувати головну мету, яку К. Лейерер (1928 рік), «зводив до забезпечення максимальної точності економічної інформації» [12, с. 13] для потреб користувачів, які і зумовлюють внутрішню логіку облікових записів на кожному етапі його розвитку та пояснюють виникнення та існування зараз трьох видів бухгалтерського обліку. Кожний вид бухгалтерського обліку має виняткові ознаки, які можуть бути використані підприємцями для спрощення системи обліку.

Теоретичні і практичні засади організації бухгалтерського (фінансового) обліку необ-

хідно удосконалювати у напрямі розширення його управлінських та контрольних можливостей, максимально пристосовуючи до практичних потреб різних користувачів бухгалтерської звітності, що виникають у процесі прийняття ними управлінських рішень в умовах постійних змін, що відбуваються у зовнішньому середовищі, в якому функціонує суб'єкт господарювання. Основними напрямками удосконалення організації бухгалтерського обліку, на наш погляд, є узгодження завдань фінансового, податкового та управлінського обліку, раціоналізація (уніфікація) первинних документів, облікових реєстрів та методів і способів збирання, оброблення і узагальнення облікової інформації, адаптованої одночасно до загальних потреб різних можливих користувачів в умовах можливостей і розповсюдження електронної обчислювальної техніки і рівня сучасних досягнень в галузі математичного моделювання бізнес-процесів.

Таким чином, слід модифікувати наявну систему бухгалтерського обліку відповідно до суспільно необхідної мети. С.Ф. Легенчук зазначає, що «основною метою обліку стає не стільки визначення фінансового результату діяльності підприємства, скільки забезпечення прийняття управлінських рішень на основі генерування необхідної інформації» [13, с. 93] із загального масиву облікових даних для створення бухгалтерської звітності «загальної спрямованості, яка одночасно забезпечує потреби усіх можливих користувачів» [13, с. 93], орієнтованої на можливість прийняття важливих стратегічних економічних рішень, зокрема рішень про наслідки екологічної та соціальної діяльності підприємства, що оцінюється не лише фінансовими показниками. Саме зараз все частіше на практиці виявляють недоліки традиційної організаційної структури бухгалтерського обліку, виникають питання та дискусії щодо її доцільності та необхідності гармонізації, що доводить перспективність цього напрямку досліджень.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 року № 996-IV ; офіц. текст за станом на 3 січня 2017 року / Верховна Рада України // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1999. – № 40. – С. 365. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
2. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку : [навч. посібник] / В.Г. Швець. – 2-ге вид. – К. : Знання, 2004. – 444 с.
3. Грей С.Дж. Финансовый учет: глобальный подход : [учеб.-метод. Пособие] / С.Дж. Грей, Б.Е. Нидлз ; пер. с англ. – М. : Волтере Клувер, 2006. – 614 с.

4. Гусакова О.С. Податковий облік : [навч. посібник] / О.С. Гусакова. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 360 с.
5. Малишкін О.І. Облік і аудит податків в Україні: теорія, методологія, практика : [навч. посібник] / О.І. Малишкін. – К. : Центр навчальної літератури, 2013. – 376 с.
6. Шпак В.А. Організація бухгалтерського обліку: концептуальний підхід : [монографія] / В.А. Шпак. – К. : Бізнес Медіа Консалтинг, 2011. – 312 с.
7. Загальні вимоги до фінансової звітності : національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1, затверджене Наказом Мінфіну України від 7 лютого 2013 року № 73 ; офіц. текст за станом на 14 березня 2017 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
8. Дохід : положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15, затверджене Наказом Мінфіну України від 29 листопада 1999 року № 290 ; офіц. текст за станом на 9 серпня 2013 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.
9. Податковий кодекс України : Закон України ; офіц. текст за станом на 1 квітня 2017 року / Верховна Рада України ; Кодекс від 2 грудня 2010 року № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2011. – № 13–14, № 15–16, № 17. – С. 112. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://kodeksy.com.ua/podatkovij_kodeks_ukraini/statja-138.htm.
10. Бухгалтерський управлінський облік : [підручник] / [Ф.Ф. Бутинець, Т.В. Давидюк, З.Ф. Канурна, Н.М. Малюга, Л.В. Чижевська]. – Житомир : ПП «Рута», 2005 – 473 с.
11. Витрати : положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 від 31 грудня 1999 року № 318 ; офіц. текст за станом на 9 серпня 2013 року. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-008>.
12. Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1991. – 400 с.
13. Легенчук С.Ф. Тенденції розвитку бухгалтерського обліку як практичної діяльності / С.Ф. Легенчук // Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки : матеріали VII Міжнародної науково-практичної конференції молодих науковців, аспірантів, здобувачів і студентів (5 грудня 2015 року). – Луцьк, 2015. – С. 92–94.