

Види бухгалтерського обліку: узгодження та порівнянність

Колісник О.П.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри бухгалтерського обліку
Університету державної фіскальної служби України

Коваленко Н.С.

студент
Університету державної фіскальної служби України

У статті досліджується питання узгодженості таких видів бухгалтерського обліку, як фінансовий, управлінський та податковий. Здійснюючи їх порівняння та аналіз взаємозв'язку, потрібно зважати на різні точки зору вчених, які податковий облік розглядають як податкові розрахунки, що впливають з фінансового обліку. Наводяться аргументи деяких авторів про те, що управлінський облік не зовсім має право на автономне існування, адже також дублює інформацію фінансового обліку. Навіть існує твердження, що комерційну внутрішньогосподарську звітність називають «чорною бухгалтерією». Проблемним є питання щодо законодавчого регулювання видів обліку, адже в основному нормативно-законодавчому акті бухгалтерів відсутнє визначення понять як фінансового, так і податкового обліку, що робить їх фактично нерегламентованими.

Ключові слова: бухгалтерський облік, фінансовий облік, податковий облік, управлінський облік, управлінське рішення, узгодження, гармонізація.

Колесник Е.Ф., Коваленко Н.С. ВИДЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЁТА: СОГЛАСОВАНИЕ И СОПОСТАВИМОСТЬ

В статье исследуется вопрос согласованности таких видов бухгалтерского учёта, как финансовый, управленческий и налоговый. Осуществляя их сравнение и анализ взаимосвязи, нужно учитывать разные точки зрения ученых, которые налоговый учёт рассматривают как налоговые расчёты, вытекающие из финансового учёта. Приводятся аргументы некоторых авторов о том, что управленческий учёт не совсем имеет право на автономное существование, ведь также дублирует информацию финансового учёта. Даже существует утверждение, что коммерческую внутрихозяйственную отчётность называют «чёрной бухгалтерией». Проблемным является вопрос о законодательном регулировании видов учёта, ведь в основном нормативно-законодательном акте бухгалтеров отсутствует определение понятий как финансового, так и налогового учёта, что делает их фактически нерегламентированными.

Ключевые слова: бухгалтерский учёт, финансовый учёт, налоговый учёт, управленческий учёт, управленческое решение, согласование, гармонизация.

Kolisnyk O.P., Kovalenko N.S. TYPES OF ACCOUNTING REPORT: RECONCILIATION AND COMPARABILITY

The paper considers the reconciliation question of the types of accounting report: financial, management and tax. Comparing and analyzing them, all scientists' perspectives are to be taken into account, as the scientists consider tax report as tax accountings which are taken from financial report. There are arguments (substantiations) of some authors that the management report does not have a strict right to exist independently because it duplicates the financial report data. There even exists an opinion that intraeconomic report is called enterprise "black box accounting", as it is a trade secret. The problematic question is the question of legislative regulation of the report types. The main normative legal act related to accounting does not contain either financial or tax report definition, and this fact makes them unregulated.

Keywords: accounting report, reconciliation, harmonization, financial report, tax report, management report, managerial decision, reconciliation, harmonization.

Постановка проблеми у загальному вигляді. З введенням у дію положень (стандартів) бухгалтерського обліку (далі – П(С) БО) управлінський облік почав відокремлюватися в самостійну підсистему бухгалтерського обліку. В результаті такого поділу вчені-економісти поділилися на прихильників та противників цього виокремлення. Також немає єдиної думки щодо виокремлення податкових

розрахунків в окрему підсистему податкового обліку. Саме тому на сучасному етапі відсутній єдиний підхід до розкриття сутності управлінського та податкового обліку, які базуються на фінансовому обліку. Виникають дискусії в питаннях першочерговості фінансового та управлінського обліку. Це привело до необхідності проведення аналізу літературних джерел з метою узгодження зазначених проблем.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Дослідженню дискусійних питань щодо порівняння та гармонізації видів бухгалтерського обліку присвячено багато наукових робіт. Про це свідчать праці таких вчених, як, зокрема, М.І. Скрипник, В.В. Сопко, М.С. Пушкар, В.В. Биба, Ю.Ю. Подуражня, О.Є. Гапоненко.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на значний внесок науковців, досі залишається багато проблемних питань щодо узгодження фінансового, податкового та управлінського обліку в Україні.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Мета дослідження полягає в аналізі фахових джерел наукової літератури та законодавчої бази для вирішення проблем щодо досягнення єдиного підходу до гармонізації та узгодження видів бухгалтерського обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Для ефективного функціонування підприємств у сучасних умовах ринкової економіки необхідна наявність взаємозв'язків достовірних інформаційних потоків облікових систем.

Оскільки Україна інтегрується у світову економіку й очевидно є потреба зміни національної системи згідно з міжнародною практикою для забезпечення порівнянності облікової інформації, бухгалтерський облік все частіше поділяють на три види: фінансовий, управлінський та податковий. Але податковий облік як підсистему бухгалтерського обліку виділяють лише науковці у своїх працях, на законодавчому рівні така регламентація відсутня.

Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» бухгалтерський облік – процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень [1].

З введенням в дію П(С)БО відбулось відокремлення в самостійний розділ системи внутрішньогосподарського (управлінського) обліку. В результаті такого поділу вчені-економісти поділились на прибічників та противників відокремлення бухгалтерського фінансового та управлінського обліку, що призвело до відсутності на сучасному етапі єдиного підходу до розкриття сутності управлінського обліку [2, с. 331].

Вищевказаний Закон також трактує таке поняття, як внутрішньогосподарський (управ-

лінський) облік, і стверджує, що це – «система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством» [1].

Проте доцільність і можливість практичного поділу обліку на фінансовий та управлінський в Україні, Росії й інших країнах, що є колишніми республіками СРСР, сприймаються неоднозначно та є об'єктами широкої дискусії. Прихильники поділу обліку на фінансовий та управлінський (М.В. Чумаченко, В.Ф. Палій, В.В. Палій, В.О. Івашкевич та ін.) вважають, що такий поділ не порушує єдності системи бухгалтерського обліку, оскільки йдеться не про методологічний поділ обліку, а про організаційні зміни [3, с. 34].

В.Ф. Палій та В.В. Палій зазначають, що управлінський облік виходить за межі власне обліку. На думку вчених, він є не тільки й не стільки бухгалтерським обліком, оскільки багато з управлінських параметрів відображаються в оперативному обліку, отримуються методами статистичного спостереження, з цього випливає, що управлінський облік включає елементи бухгалтерського, оперативного і статистичного обліку [4, с. 58, 62].

Особливе місце в проблемі цілісності обліку посідає концепція професора В.В. Сопка, в основі якої лежить ідея побудови внутрішньогосподарського обліку. Він підкреслює, що так званий управлінський, виробничий облік не є окремим самостійним бухгалтерським обліком, а є продовженням, а точніше, подальшим поглибленням, деталізацією даних бухгалтерського фінансового обліку в частині витрат та доходів діяльності підприємства [5, с. 7].

М.С. Пушкар поділяє бухгалтерський облік на три складові: фінансовий облік, управлінський облік та контролінг [6, с. 383], а С.А. Сухарева і С.Н. Петренко вважають управлінський облік найважливішою складовою контролінгу [7].

Я.В. Соколов, Б.М. Валуєв, О.І. Бородкін та інші науковці не є прихильниками такого поділу та вважають, що бухгалтерський облік є єдиним і неподільним, а управлінський облік – це облік витрат і калькуляція собівартості, які штучно намагаються відірвати від бухгалтерського обліку окремі, переважно молоді, фахівці, орієнтовані на західні традиції [3, с. 34].

Нині можна виділити три основні позиції спеціалістів стосовно питання управлінського обліку:

1) повне заперечення поняття «управлінський облік»; управлінський облік – це той же виробничий облік, проте відносно сучасної

термінології, і немає підстави виокремлювати його в самостійний вид обліку;

2) управлінський облік є повною мірою самостійною дисципліною;

3) бухгалтерський облік в сучасних умовах – це система, яка включає три підсистеми: фінансовий облік, управлінський облік та податковий облік.

Нині найбільш обґрунтованою є третя позиція. Це обумовлено такими факторами:

1) основні принципи обліку фінансового, управлінського та податкового співпадають;

2) дані, які використовуються у фінансовому, управлінському та податковому обліках, одні й ті ж самі (господарські операції підприємства, різниця полягає лише в групуваннях, умовах прийняття на облік і оцінках вартості, в яких її використовує кожен вид обліку (одиниці виміру, повнота відображення тощо));

3) за формулюванням Американської асоціації бухгалтерів, бухгалтерський облік – це процес ідентифікації інформації, вирахування та оцінки показників і надання даних користувачам інформації для вироблення, обґрунтування і прийняття рішень.

Основне завдання бухгалтерського обліку – надання інформації в обсязі, достатньому для задоволення вимог різних користувачів (внутрішніх і зовнішніх), причому за мінімальних витрат. Надання інформації здійснюється через надання звітності (фінансової, управлінської та податкової). Таким чином, бухгалтерський облік – це система обліку, що включає три підсистеми (фінансову, податкову та управлінську) [8].

Податковий облік як окремий вид господарського обліку бере свій початок з 1 липня 1997 р. у зв'язку з набранням чинності Законом України «Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»» від 22 травня 1997 р. Саме в цьому Законі вперше був використаний термін «податковий облік». Крім вищезазначеного Закону, поняття «податковий облік» зустрічається в Законі «Про податок на додану вартість» від 3 квітня 1997 р., який набрав чинності 1 жовтня 1997 р.

Визначення терміна «податковий облік» в обох вищезазначених Законах немає. Цей факт привів до того, що серед науковців і практиків з бухгалтерського обліку України ведеться досі дискусія щодо правомірності використання самого терміна «податковий облік». Ряд економістів вважає, що замість терміна «податковий облік» повинен використовуватися термін «податкові розрахунки», які є

складовою бухгалтерського обліку. Окремі вчені вважають, що податковий облік є окремим видом бухгалтерського обліку, а, оскільки цей термін використовується в законах України, він має право на юридичне існування [9].

Але нині закони не є чинними, адже з 2011 р. вступив у дію Податковий кодекс України, в якому також немає чіткого трактування поняття податкового обліку.

Ю.Ю. Подуражня вважає, що ділянка фінансового обліку, яка відповідає за своєчасність і правильність нарахування та сплати до державних органів податків, зборів та інших платежів, називається обліком розрахунків з бюджетом та позабюджетними фондами. Дехто називає її обліком за податками і платежами. Однак останнім часом найбільш поширене інше твердження. Цю ділянку обліку слід взагалі виокремити в особливу підсистему і назвати податковим обліком. Оскільки тут ми маємо справу безпосередньо з податковими платежами і звітуємось переважно податковим органам. Проте ми вважаємо, що ведення на підприємствах податкового обліку відокремлено від фінансового значно спрощує роботу всієї бухгалтерії [10].

О.Є. Гапоненко також дотримується такої думки і стверджує, що податковий облік поєднується з традиційною системою фінансового та управлінського обліку. Існують суттєві особливості цих господарських видів обліку, що зумовлюють значні відмінності не тільки первинних документів, аналітичних реєстрів, але й методики організації процесу обліку. Насамперед йдеться про відмінність у визначенні витрат, доходів і оподаткованого прибутку у податковому обліку від відображення витрат, доходів і результатів діяльності в управлінському обліку [11, с. 66].

Щодо ж фінансового та управлінського обліку, то це більш споріднені види бухгалтерського обліку, тому вони мають багато спільних рис:

1) використовують загальну (єдину) інформаційну систему, зокрема для обліку витрат;

2) дані фінансового обліку використовуються для прийняття управлінських рішень, а дані управлінського обліку можуть бути вихідною базою для фінансових розрахунків;

3) обидва види обліку базуються на концепції підзвітності менеджерів з метою визначення результатів їх діяльності [12, с. 464].

На сучасному етапі господарювання склалася хибна думка про те, що все більша кількість керівників підприємств припиняє сумніватися в необхідності ведення обліку, який

би відрізнявся від бухгалтерського (тобто управлінського), оскільки він орієнтується виключно на зовнішніх користувачів інформації, перш за все на податкові органи, при цьому не відображає реального стану підприємства.

М.І. Скрипник пропонує такі критерії порівняння фінансового та управлінського обліку, що наведені у табл. 1 [2, с. 336–337].

На жаль, виникають ситуації, коли під управлінським обліком розуміють «дані чорної бухгалтерії». В такому випадку, дійсно, бухгалтерська звітність дає викривлене представлення про реальний стан підприємства і потребує ведення ще однієї системи обліку, яка б враховувала те, «як є насправді» [2, с. 337].

Отже, враховуючи вищенаведену інформацію, можна виокремити критерії для порів-

Таблиця 1

Порівняння фінансового та управлінського обліку

Фінансовий облік	Управлінський облік
Базисна структура	
Активи = Капітал + Зобов'язання	Структура інформації залежить від запитів користувачів (три види об'єктів: доходи, витрати, активи)
Регламентация	
– ведення закріплено Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»; – обмеження (МСФЗ, ЗУ, ПСБО); – облік заснований на загальноприйнятих принципах, централізований; – суб'єктами є МФУ, ДФС, НБУ, Президент, ВРУ, Держкомстат, КМУ, Методологічна Рада з бухгалтерського обліку, ФПБА	– ведення за бажанням керівника (Наказ про облікову політику); – обмеження відсутні; – заснований на логіці і досвіді; – суб'єктом є керівництво підприємства
Застосування в практичній діяльності	
Реєструє господарські операції на основі документів як факти господарського життя підприємства, які відбулися	Оперативне реагування на зміни тактичних та стратегічних цілей підприємства, розробка рекомендацій на майбутнє на основі даних аналізу минулих подій
Зв'язок з іншими дисциплінами	
Практично відсутній, заснований головним чином на власному методі	Тісно пов'язаний з іншими дисциплінами, а саме з мікроекономікою, фінансами, економічним аналізом, статистикою, виробничим та операційним менеджментом

Таблиця 2

Порівняння видів бухгалтерського обліку*

Ознака порівняння	Фінансовий облік	Податковий облік	Управлінський облік
Теоретичні основи	Сукупність правил і процедур, що забезпечують підготовку й оприлюднення інформації про результати діяльності підприємства та його фінансовий стан відповідно до вимог законодавства і стандартів бухгалтерського обліку	Система збору, реєстрації, узагальнення, зберігання та передачі інформації для визначення податкової бази з податків на основі даних первинних документів, згрупованих згідно з порядком, передбаченим чинним податковим законодавством	Система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством
Мета	Складання звітності для потреб внутрішніх та зовнішніх користувачів	Забезпечення керівництва та податкових органів точною, правдивою інформацією про стан розрахунків підприємства з бюджетом та позабюджетними фондами	Надання інформації для планування, управління та контролю

Завдання	Накопичення та систематизація даних про господарську діяльність з метою визначення фінансового стану підприємства, а також своєчасне надання повної, достовірної інформації зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття правильних управлінських рішень	Визначення бази оподаткування для підприємства; виконання розрахунків розміру податків, зборів та інших обов'язкових платежів; контроль своєчасності проведення розрахунків; формування і надання податкової звітності відповідним користувачам	Надає апарату управління інформацію щодо найефективнішого використання ресурсів підприємства з метою досягнення найвищого фінансового результату
Користувачі	Широке коло внутрішніх та зовнішніх користувачів	Органи ДФС України	Обмежене коло працівників управлінського персоналу підприємства
Вимірники обліку	Натуральний, грошовий, трудовий	Натуральний, грошовий	Натуральний, грошовий, трудовий

Джерело: згруповано авторами за різними джерелами

няння, а також спільні та відмінні риси фінансового, управлінського та податкового обліку, що наведено в табл. 2.

Висновки з цього дослідження. Отже, проаналізувавши наукову літературу та нормативно-правову базу забезпечення бухгалтерського обліку, можна зазначити, що облік в Україні знаходиться на етапі становлення. Відсутність гармонізації між нормативними актами та П(С)БО, а особливо з МСФЗ, призводить до постійної дискусії між вітчизняними практиками та науковцями.

Економіка держави знаходиться в стадії переходу на принципи ринкової економіки, а тому виокремлення управлінського обліку з раніше єдиного і неподільного фінансового обліку є досить незвичним та неприйнятним для бухгалтерів зі значним стажем роботи у командно-адміністративній системі. З огляду на це існують як прихильники, так і противники поділу бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський.

Таким чином, управлінський облік має право функціонувати як окрема підсистема

обліку, адже, по-перше, він є законодавчо регламентованим, а по-друге, на основі інформації, що наводиться у внутрішніх звітах, управлінські рішення є більш доречними для ефективного функціонування підприємства та досягнення його тактичних та стратегічних цілей.

Задля усунення протиріч необхідно удосконалювати бухгалтерські нормативні документи, аби не виникала дискусія, що на основі фінансової звітності важко приймати управлінські рішення, а управлінський облік, навпаки, є комерційним таємним обліком, який реально відображає фінансово-господарський стан підприємства. Питання ж щодо податкового обліку взагалі є ще досі не вирішеним та дискусійним, адже в літературі його не виокремлюють, наголошуючи на тому, що це лише податкові розрахунки.

Перспективними напрямками подальших наукових розробок є гармонізація складових бухгалтерського обліку з метою отримання достовірної інформації для формування фінансової звітності.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон від 16 липня 1999 р. № 996-XIV// База даних «Законодавство України»/ Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
2. Скрипник М.І. Порівняльна характеристика видів обліку / М.І. Скрипник // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжн. зб.наук. пр. – Вип. 3 (18). – 2010. – С. 331–339.
3. Голов С.Ф. Тенденції та перспективи розвитку управлінського обліку / С.Ф. Голов // Вісник Львівської комерційної академії. Серія економічна. – 2004. – Вип. 16. – 536 с.
4. Палий В.Ф. Управленческий учёт – новое прочтение внутрихозяйственного расчёта / В.Ф. Палий, В.В. Палий // Бухгалтерский учёт. – 2000. – № 17. – С. 58.

5. Сопко В.В. Фінансовий та внутрішньогосподарський облік затрат виробничої діяльності підприємств : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / В.В. Сопко. – К., 2001. – 24 с.
6. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні / М.С. Пушкар. – Тернопіль : Економічна думка, 1999. – 442 с.
7. Сухарева С.А. Контролінг – основа управління бізнесом / С.А. Сухарева, С.Н. Петренко. – Донецьк : Норд-компьютер, 2001. – 210 с.
8. Биба В.В. Система управлінського обліку: сутність, завдання та етапи впровадження / В.В. Биба, Ю.І. Матюшина // Економіка та держава. – 2015. – № 1. – С. 60–62.
9. Податковий облік : [навч. посіб.] / [З.В. Задорожний, Г.І. Гугул, Л.Г. Лещинин]. – Тернопіль : Економічна думка. – 2005. – 610 с.
10. Подуражня Ю.Ю. Основні відмінності податкового обліку від фінансового / Ю.Ю. Подуражня // Економічний вісник університету. – 2010. – № 15/1. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Evu/2010_15_1/Podura.pdf.
11. Гапоненко О.Є. Практичний аспект взаємозв'язку управлінського та податкового обліку / О.Є. Гапоненко // Вісник Національного технічного університету «ХПІ». Серія: Технічний прогрес та ефективність виробництва. – 2015. – № 25. – С. 65–75. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/vsrpt_2015_25_14.
12. Бухгалтерський облік : [навч. посіб.] / [І.Б. Садовська, Т.В. Божидарнік, К.Є. Нагірська]. – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 688 с.