

1999

Випуск 2

ЕКОНОМІКА

Серія

УЖГОРОДСЬКОГО ДЕРЖАВНОГО УНІВЕРСИТЕТУ

НАУКОВИЙ ВІСНИК

Ужгородський державний університет

Міністерство освіти України

Редакційна колегія:

Міколай Василь Петровиць - доктор економічних наук, професор, завідуювач кафедри економіки, менеджменту та маркетингу Житомирського державного університету
(головний редактор)
Пітголиця Михайло Івановиць - доктор економічних наук, професор, завідуювач кафедри економічної теорії Житомирського державного університету (заступник головного редактора)
Слава Євгенівна Степанівна - кандидат економічних наук, доцент кафедри економіки, менеджменту та маркетингу Житомирського державного університету (відповідальний секретар)
Домінік Мар'ян Івановиць - доктор економічних наук, професор, академік НАН України, директор Інституту регіональних досліджень НАН України

Бойко Микола Миколайовиць - доктор економічних наук, професор кафедри економіки, менеджменту та маркетингу Житомирського державного університету
Леніца Михайло Анатолійовиць - доктор економічних наук, професор кафедри економіки, менеджменту та маркетингу Житомирського державного університету
Гушак Михайло Юрійовиць - доктор економічних наук, професор кафедри економіки, менеджменту та маркетингу Житомирського державного університету
Даньківський Іосиф Іосифовиць - кандидат економічних наук, доцент, завідуювач кафедри обліку та аудиту Житомирського державного університету
Леніца Іосиф Іосифовиць - кандидат економічних наук, доцент, завідуювач кафедри фінансів та кредиту Житомирського державного університету

Рецензенти:

Доктор економічних наук, професор Алімаши О. К.
Доктор економічних наук, професор Ярема В. І.

Адреса редакції: 294000 м. Житомир,

ш. Народна 3,

Економічний факультет

Житомирського державного університету

Тел. / факс: (03122) 3-23-67

Рекомендовано до друку вченою радою Житомирського державного університету (протокол № 4 від 18 червня 1999 року)

ISBN 966-7242-85-4

РОЗДІЛ 1. РЕГІОНАЛЬНІ СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНІ ДОСЛІДЖЕННЯ

Долінний М. І. Проблеми формування та реалізації стратегії регіональної політики.....	6
Сембер С. В. Ринкова трансформація зайнятості (на прикладі м. Ужгорода).....	17
Мікієвля В. П., Пітолиця М. І. Закарпаття – область еколого-економічного розвитку.....	24
Соханнич Ф. Ф., Пітолиця М. М. Регіональний ринок праці: питання теорії і методології формування.....	54
Слава С. С. Змінюючи парадигми місцевого економічного розвитку в Україні (порівняльний аналіз досвіду України та США).....	63
Чучка І. М., Жуликанич О. М. Проблеми взаємодії з Європейським Союзом.....	79
Студеняк П. Ю. Механізм регулювання транспортно-логістичного співробітництва в Європейських країнах.....	87
Сочка К. А. Роль рекреаційних систем у господарському комплексі регіону.....	95
Асаулук Я. П., Маркович В. О. Проблеми фінансування дорожньої інфраструктури.....	104
Дікарев О. І., Мітрєєва С. І. Регіональний фактор міжнародних економічних відносин.....	111
Даньків В. Й. Ринковим умовам – фахівці з міжнародним досвідом.....	119
Євменець К. Я. Аналіз розвитку кредитних спілок в Україні.....	124

РОЗДІЛ 2. ЕКОНОМІКА ПІДПРИЄМСТВ ТА ГАЛУЗЕЙ

Бойко М. М., Бойко Я. М. Проблеми поліпшення діяльності лісового комплексу після найбільшої за масштабами поєни у Закарпатській області.....	134
Рутак М. Ю., Яничук-Плискіска М. Ю. Мали підприємства та їх значення в розвитку економіки країни.....	144
Лендєл М. А., Гаула Л. М. Господарства приватного сектору – невід'ємна частина сільської економіки.....	150
Гаула Л. М., Лендєл М. А. Земельні відносини в умовах трансформації форм власності.....	163
Манівчук Ю. В. Роль інноваційної діяльності в забезпеченні еколого-економічної стійкості аграрного виробництва.....	171
Кубінін Н. Ю. Філософські аспекти підприємництва.....	183

РОЗДІЛ 4. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

Остан'юк М. Я., Даників Й. Я. Тенденції взаємозв'язку і взаємовпливу у податкової та бухгалтерської систем в Україні.....	329
Ценклер Н. І. Методи поділу накладних затрат на змінні і постійні.....	342
Штулер Г. Г., Ценклер Н. І. Основні концепції зниження собівартості продукції.....	350
Ключок С. М. Облік витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції за системами „стандарт-кост” та „директ-костинг”.....	354
Вакаров В. М. Перспективний аналіз формування прибутку.....	359
Недошитко О. І. Ризик викривлення інформації в бухгалтерському обліку.....	370
Тимко Й. П. Підвищення аудиторської незалежності компетентності в сучасних умовах розвитку аудиту в Україні.....	376
Опярі В. В. Економічна інформація: класифікація і підходи до її визначення.....	383
Яско Л. В. Удосконалення бухгалтерського і податкового обліку матеріалів в умовах нових підходів до податкової політики в Україні.....	390
Руси Н. П. Векселі: їх суть, види, облік і аудит.....	393
Доктор О. О. Організація економічного аналізу у комерційних банках.....	403

ТЕНДЕНЦІЇ ВЗАЄМОЗВ'ЯЗКУ І ВЗАЄМОВПЛИВУ ПОДАТКОВОЇ ТА

БУХГАЛТЕРСЬКОЇ СИСТЕМ В УКРАЇНІ

Остан'юк М.Я., Даньків І.Я.

Національна облікова концепція не може бути сформована за відсутності такого важливого аспекту як співіснування системи бухгалтерського обліку і системи оподаткування. На сьогоднішній день ця проблема має своє вирішення через єдність всіх трьох видів бухгалтерського обліку: фінансового, податкового та управлінського, які, базуючись на методі бухгалтерського обліку та його прийомах, взаємперечно показують, що всі три види обліку входять в єдину систему бухгалтерського обліку. Система оподаткування стає безпосередньо об'єктом бухгалтерського податкового обліку. Вирішення цієї проблеми є одна з сторін проблеми реалізації в обліковій політиці інтересів різних користувачів фінансової звітності. Однак традиційно їй подається особливе значення в силу тісної взаємодії цих систем, особливо з ростом зростаючого впливу держави, через систему податків, на економіку.

Для її вирішення стосовно сучасної економічної ситуації України, нами проаналізовано місце держави як утримувача і розпорядника бюджету серед інших можливачів облікової і звітної інформації. При цьому в процесі дослідження розглянута виключно фіскальна функція держави, без врахування інших його функцій. В зв'язку з цим були встановлені наступні три обставини співіснування систем оподаткування та бухгалтерського обліку: відносна незалежність виконання та розвитку їх; практична реалізація незалежного співіснування вчасних умовах господарювання; відсутність домінуючого положення фіскальних інтересів держави в централізовано керуванні економіці.

Остан'юк М.Я. *Миротас Ярослав* – кандидат економічних наук, професор, проректор Тернопільської академії народного господарства
Даньків І.Я. *Ірина* – кандидат економічних наук, доцент, зав. кафедрою обліку і аудиту Тернопільського державного університету

З точки зору історичного розвитку облік в широкому розумінні виникнув поза зв'язком з виникненням і розвитком держави [4]. Єдиним джерелом становлення була і є господарська діяльність. Початково, за історичними матеріалами, зв'язок між обліковими записами і їх значенням для держави прослідковується в якості судової аргументації. Поступово з'явилась вдосконалювалась законодавча регламентація облікових записів, яка забезпечувала виключно інтереси власників та осіб, зв'язаних з ними діловими відносинами. Середина XIX століття в зв'язку з експлуатацією акціонерного капіталу і змінами оподаткуванняні пройшло різке зміцнення податкового законодавства. Однак лише після другої світової війни в європейських країнах була введена жорстка і досить детальна регламентація бухгалтерського обліку [3,4]. Таким чином історична система бухгалтерського обліку абсолютно не пов'язана системою оподаткування. Сучасна світова практика дає безліч прикладів, коли система бухгалтерського обліку і оподаткування існують практично без нікої взаємодії. Прото можна зробити висновок, що оподаткування і бухгалтерський облік самостійні, початково не зв'язані системи. Період, або навіть варіант, при якому оподаткування має хоч будь який вплив на систему бухгалтерського обліку, є окремим випадком загальної системи співів'язування їх, обумовлений суворо визначеною управлінською метою. Той факт, що в централізовано керованій економіці держави є домінуючою, також не може служити доказом переваги її податкових інтересів перед іншими інтересами. Домінуюча роль держави в централізовано керованій економіці обумовлювала характер господарського механізму. Основний інтерес держави, повністю переважачий в таких умовах, не фіскальний. Основна мета завдання того періоду полягала в забезпеченні державних органів інформацією про виконання плану. Отже, можна зробити висновок, що держава в особі утворювачених нею податкових органів є лише одним з можливих споживачів облікової та звітної інформації, причому одним з рівних, а не привілейованих споживачів. Виходячи з розуміння держави як одного з користувачів фінансової звітності, ми логічно приходимо до необхідності розглядати зв'язок системи оподаткування і системи

і законодавством і автоматично повинні застосуватися в інших відрахувань та резервування за рахунок прибутку встановлюються поступовим її ослабленням. Наприклад, в Німеччині правила львю моделі. Німеччина є прикладом жорсткої залежності, Франція – залежності обліку від оподаткування. Візьмемо для прикладу близьку нам країну [3, с. 10 ; 5, с. 27]. Країни кожної моделі теж відрізняються за напрямлена, перш за все, на задоволення вимог уряду у відношенні системами. Деякі автори стверджують, що облікова політика (концепція) меча, Швеція, Японія та ін.) характерний досить тісний зв'язок континентальної (Австрія, Бельгія, Греція, Єгипет, Норвегія, Португалія, країни південноамериканської (Аргентина, Бразилія, Перу, Чилі, Еквадор) країнах з однаковими та різними організаційними моделями обліку.

окремих

исновок 1. Рівень залежності системи обліку від оподаткування в

ня.

зменшуюча залежність системи обліку від

США,

Японія, Німеччина, Швеція, Японія, Франція, Великобританія,

ня.

залежність системи бухгалтерського обліку від системи незалежного існування обох систем [3, с. 9-10]. На малюнку 1 зв'язку та впливу оподаткування на систему обліку, від дуже в них системи обліку та оподаткування, дозволяють говорити про з діяльності ряду Західних країн з розвинутою ринковою економікою, а як-яких випадків зворотного впливу.

на. В крайньому разі, при розгляді відназначених вище обставин нами не бухгалтерського обліку – пасивну, тобто дія (вплив) виходить з знати, що в цілці порі система оподаткування виконує активну роль, того обліку не як вертикальний, а як горизонтальний. Разом з тим

бухгалтерського та податкового обліку, як двох самостійних видів діяльності, які податкових органів. Друга модель передає паралельне існування визначеним, так як цілі обліку не завжди зводяться лише для задоволення потреб вплив на систему бухгалтерського обліку. Однак цей вплив може бути і не оподаткування: від жорсткої до слабкої. Частіше всього оподаткування має значний вплив. Ця модель передає різноманітну залежність бухгалтерського обліку від бухгалтерського обліку здійснюється, в першу чергу, податковими органами.

податковими органами; контроль за достовірністю, повнотою та якістю ведення обліку є податкові потягнення; детальні правила обліку можуть встановлюватися державний бюджет і контролю за ними; основним джерелом бухгалтерського інформації, необхідної для здійснення податкових і неподаткових платежів в обчислення оподаткованого результату діяльності господарського суб'єкта та іншої неї характерними є наступні моменти: однією з основних цілей обліку визнається формується і функціонує під сильним і безпосереднім впливом оподаткування. Для вписуються дві моделі. В першому випадку система бухгалтерського обліку теоретично, в плані співіснування бухгалтерського обліку і оподаткування. Таким чином, виходячи з існуючих в світі організаційних моделей обліку, податковим [3, с.9].

(див. малюнок 1). Як правило бухгалтерський облік тут здійснюється паралельно з ПАР та ін.), майже зовсім не передає залежність обліку від оподаткування Великобританія, Австрія, Ізраїль, Іспанія, Індія, Канада, Кіпр, Мексика, Нідерланди, англосаксонська модель в країнах, в яких вона застосовується (США, В противагу державам континентальної та південноамериканської моделей, виконанням податкової політики" [5, с.28].

країнах облік в достатній мірі формує "Інформацію, необхідну для контролю за південноамериканська моделі близькі [3,5]. Навіть підкреслюється, що в цих Як було зазначено вище, в даному питанні континентальна та оподаткування.

забороняється консолідована звітність в зв'язку з невизначенням її для цілей цілей оподаткування, але втративши своє значення; в бухгалтерському обліку бухгалтерському обліку; відсутнє обов'язкове сторнування резервів, створених для

оставина може мати вплив на подання облікової та звітної інформації
 нарядського суб'єкта і засоби контролю за вірністю податкових розрахунків.
 ісів, положень, звітності як інструментарія дослідження діяльності
 на традиційно податкові органи звертаються до чисто бухгалтерських
 вплив оподаткування на бухгалтерський облік має місце і в другій моделі.
 или або висновку аудитора.

ються до чисто бухгалтерських принципів нормальної бухгалтерської
 імові підходи, а там, де воно "мовчить", податкові та судові органи
 отно всі деталі податкового обліку. Воно встановлює найбільш загальні,
 модель, то очевидно, що податкове законодавство не може ретулювати
 ковувється, проводять ті чи інші коригування облікових даних. Якщо взяти
 и іншої країни. В умовах першої моделі при визначенні об'єкту, що
 важко, а часто і неможливо однозначно ідентифікувати модель стосовно
 ткування є досить умовним і переслідують чисто дослідницькі цілі. Практично
 Звісно, що поділ на дві моделі співіснування систем бухгалтерського обліку і
 оль за їх правильністю.

терського і податкового обліку, ускладнення податкових розрахунків і
 це значні операційні видатки господарського суб'єкта та паралельне ведення
 перації, раціоналізацію управлінського обліку. Основними недоліками цієї
 терського обліку за рахунок виключення невластивних бухгалтерії процедур
 ової інформації, корисної широкому колу користувачів; спрощення
 вації цілі та призначення бухгалтерського обліку як системи формування
 Перевати другі моделі в порівнянні з першою полягають в такому: повна
 терського та податкового обліку єдина: це дані первинного обліку.

кування. В будь-якому з трьох наведених варіантів вихідна база
 чують в рамках системного обліку формування готових даних для
 кових цілей, або шляхом доповнення бухгалтерських процедур такими, які
 це проводиться або методом коригувань і перетворень облікових даних для
 рив за різними планами рахунків, що значно збільшило обсяг облікових
 ості винагків реалізується не шляхом ведення двох комплексів облікових
 идують різні, досить часто несумісні цілі. На практиці така модель в

господарючим суб'єктом. Загальна тенденція розвитку світової практики в даному питанні полягає в поступовому, але невпинному русі від першої моделі до другої [11, с.30, 102].

Ніколи питання співіснування системи бухгалтерського обліку і оподаткування не піднімалося і не розглядалося в СРСР. Це пояснюється тією причиною, що в умовах централізованого управління економікою була відсутня розвинена система оподаткування.

Тому зорсім не прийнятна та точка зору, що в Радянському Союзі бухгалтерський облік визначався системою оподаткування і займав по відношенню до неї підпорядковує положення, тобто що тут реалізовувалась перша модель. Формальною підставою для цього стало :

1) регулювання бухгалтерського обліку Міністерством Фінансів, тобто тим же органом, який відповідає за здійснення фінансової політики держави;

2) жорстка регламентація складу витрат виробництва і обліку, які

включаються в собівартість продукції, робіт, послуг. Тобто, чисто візуально складається враження, що в колішній імперії мала місце умовна перша модель.

Крім наших теоретичних викладок, проти цієї точки зору говорять і наступні обставини. Починаючи з середини цього сторіччя фінансовий результат діяльності господарського суб'єкта, який формується в бухгалтерським обліку, розглядалась

виключно як бухгалтерська категорія. Так Положення про звіти і баланси 1979р. виходило з того, що кінцевий фінансовий результат (прибутки чи збитки)

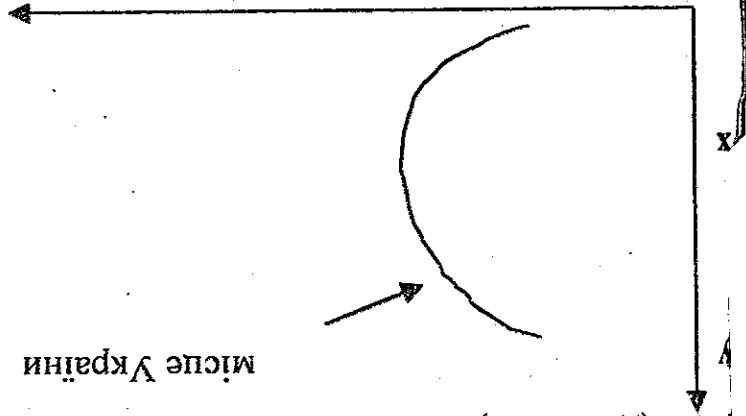
виявляється на основі бухгалтерського обліку всіх операцій господарського суб'єкта і оцінки статей балансу за правилами, передбаченими цим Положенням [1, пункт 31]. Тобто прибутки чи збитки трактувались виключно як бухгалтерські

категорії. В системі розподілу додаткового продукту предметом розподілу завжди

безпеліційно, визнавався бухгалтерський прибуток. Держава законодавчо визнавала його первинність. Правила розподілу ніколи не передбачали будь-яких специфічних способів обчислення собівартості продукції для розрахунку податку

на прибуток.

Рисунок 1. Крива Лаффера: зв'язок величини податкових надходжень (див. мал. 1).



Віше було зазначено, що практично досить важко, навіть неможливо читись, щодо моделі співіснування систем бухгалтерського обліку та оподаткування в будь-якій країні, в тому числі і Україні.

Міжнародний центр перспективних досліджень України (див. Квартальні оподаткування МПДІУ) при визначенні рівня податкового тиску на бізнес створює криву Лаффера, яка зв'язує рівень податкових надходжень до бюджету із загальною ставкою оподаткування.

Крива чітко демонструє, що після досягнення певного рівня оподаткування надходження різко зменшуються. Можливо цей метод щодо визначення співіснування досить простий, навіть примітивний, але виходячи з того, що податкові ставки, надходження - це сфера системи оподаткування, а бізнес - це системи бухгалтерського обліку, крива Лаффера може якщо не в повній мірі іти моделі, то хоча б тенденцію їх розвитку. В Україні постійне збільшення оподаткування тиску на бізнес створює типову ситуацію фіскального опосередкування тиску на бізнес створює ситуацію фіскального опосередкування. Фіскальне стримування, що супроводжується монетарним регулюванням, неминує призводити до зменшення сукупного попиту, а отже, доходу від внутрішнього продукту. За оцінками МПДІУ в Україні при скасуванні податкових пільг та виплати підприємствами недовірки загальний рівень надходжень склав би понад 50% внутрішнього валового продукту.

Звернувшись до бюджету спробою збільшення податкового тиску на бізнес матимуть зворотний бажаному - вони лише прискорять скорочення бюджетних надходжень (див. мал. 1).

Податкова система, яка допускає існування податкових пільг та податкових

неплатежів, не лише знижує рівень державних доходів в Україні, а й призводить до нерівномірного розподілу податкового тягара та створює умови конкуренції, перешкоджаючи економічному зростанню.

Цього мабуть досить, щоб зробити висновок, що в Україні на сьогоднішній день іде практично зворотній процес від світової тенденції, тобто фактично, вже існуюча, жорстка друга модель на грані переходу в першу.

Для більш повної доказовості звернемося до конкретних прикладів. На перший погляд наше законодавство не дає підстав, щоб вести мову про реалізацію

в Україні першої моделі співіснування систем бухгалтерського обліку і оподаткування. Як відомо [1,2,8,9] в податковій системі і в бухгалтерському обліку використовують різні підходи до визначення прибутку. Зовні це навіть

схоже на паралельне ведення бухгалтерського (фінансового) та податкового обліку. Але Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" (із змінами та доповненнями), який передбачає спеціфіку ведення "Валових витрат" на рахунку

18, "Валових доходів" на рахунку 48, фактично підпорядковує собі систему бухгалтерського обліку.

Порядок ведення обліку валових витрат суттєво вплинув і на порядок обліку витрат на виробництво продукції, робіт та послуг. Зокрема порядок списання витрат на поточний і капітальний ремонт в межах суми, що не перевищує 5% суккупної балансової (залишкової) вартості основних фондів на початок року. Слід

відмітити, що витрати виробництва та обліку, які найчастіше виникають на підприємствах України і включаються до складу валових витрат фактично сьогодні підприємства України "Про оподаткування прибутку підприємств" регламентуються податковою системою. Це ж стосується [2,1,8] і порядку ведення обліку основних засобів, їх класифікації, методу нарахування амортизаційних відрахувань і т.п.

Для сприйняття різних цілей нинішньої податкової системи (податкового законодавства) та бухгалтерського обліку зробимо деякі методологічні порівняння: доходи підприємств, які відображаються в бухгалтерському обліку і валові доходи для податкових цілей визначаються (обчислюються) за різними підходами;

наші дослідження також показують, що в сучасних українських умовах і зміцнення обособленого існування онолаткування і бухгалтерського у може мати серйозні негативні наслідки для останнього. В господарській ми України практично повністю відсутній інтерес і навички використання

на підприємств, бухгалтерсько-фінансових працівників та аудиторів. Ури бізнесу і аудиторської справи, а також має негативний психологічний нахнення бухгалтерського обліку. І, накінець, протидіє становленню в Україні родно визнаною практикою. Порушується загальна цілова система і бухгалтерського обліку у відношенні ринкових перетворень і зближена з. Вона гальмує і в деяких випадках повертає назад рух української системи. Дана тенденція вкрай негативно впливає на загальний стан бухгалтерського бухгалтерський облік.

ни все більш очевидною стає тенденція до посилення її впливу на Разом з тим, з наведених вище фактів в міру розвитку податкової системи в питаннях становлення і ведення обліку і звітності. воль рівнозначності їх, але пріоритетності бухгалтерського регулювання перед бухгалтерських положень українська податкова система історично виходить з м, можна стверджувати, що в питанні співвідношення податкових та женням власності, достовірності основних економічних показників. Таким на практиці як така, що дозволяє забезпечити реальний контроль за на бути система бухгалтерського обліку, яка складалась в Україні, оправдала можна зробити висновок, що, безперечно, основою податкового обліку кову систему. Аналізуючи різні думки, висловлені в економічній літературі та дарських операцій відповідає і служить законодавству України через Закріплена в нормативних актах методика бухгалтерського обліку форми витрат виробництва (обліку).

валові витрати по методичі податкового законодавства не співпадають по (ру обліку);

итрати виробництва (обліку) продовжують бути об'єктом бухгалтерського обліку, коли мало місце їх реальне витрачання в виробничому процесі (або продаж

бухгалтерський облік і оподаткування і йому не слід приділяти багато уваги. Це співвідношення встановлюється об'єктивно, виходячи із реалій життя. Його не можна змінити. Не ефективним є і саме визначення, в даний час, точної пропорції між забезпечення інституційна незалежність бухгалтерського обліку від податкових інтересів оподаткування. При цьому повинна бути збережена традиційна незалежність нормативно-методичної бази обліку від податкових положень і виходити з пріоритету бухгалтерських правил, поступаючись в розумних межах відповідного інтересу з боку широкої публіки держава на цьому етапі повинна відраховувати системи обліку, яка відповідає ринковій економіці, і формування повинна бути підпорядкована інтересам податкової політики. Навпаки, з метою оподаткування. Але це зовсім не означає, що система бухгалтерського обліку і етапи необхідні максимальне збереження єдності систем бухгалтерського обліку і Тому ми рахуємо, що в інтересах держави і суспільства в цілому на певному системі ринкового господарства.

до формування бухгалтерської інформації, що принесе великі збитки розвитку формальних обставинах господарюючі суб'єкти можуть втратити будь-який інтерес нетайно вплине на якість першої. Іншими словами, в цих умовах по чисто не заінтересовані в підготовці фінансової звітності, відмінної від податкової, що Дана обставина, в свою чергу, приведе до того, що господарюючі суб'єкти будуть інтересуються податкові органи, може виявитись безцінною і невикористаною. Відповідає дійсності. Тому облікова і звітна інформація, відмінна від тієї, що нею споживаєм бухгалтерської звітності є податкові органи, що до певної міри та в органах статистики. Візуально, для широкої громадськості, єдиним допомогою. Певні навички в даному питанні збереглись лише в банківській системі багатьох сфер застосування даних аналізу і вимог, які можна одержати з їх проведених глибокого фінансового аналізу діяльності господарюючих суб'єктів, не деякі інші групи. Ні одна з названих груп не відчуває реальної необхідності в стосується і таких користувачів звітності як кредитор, професійні органи та це зумовлено, в першу чергу, низькою культурою підприємництва. Це в рівній мірі облікова (фактично) економічна інформація займає основне місце. На нашу думку, бухгалтерської інформації для управлінських рішень. В сучасному менеджменті

на планувати і жорстко встановлювати заздалегідь. Рівень розвитку ринкового
 податства і визначають це співвідношення. В основі повинна лежати ідея, що
 повинно розвивається : в наступні роки вплив податкової системи на
 підприємський облік повинен поступово зменшуватись. Штучне прискорення
 в даному питанні зовсім не є бажаним. В сьогоденні умовах необхідно
 обмежити і контролювати вплив оподаткування на облікову систему. Він
 повинний лише за наступних умов :

якщо реалізація будь-якого обов'язкового для всіх господарюючих суб'єктів
 жень податкової системи неможлива без системних записів на рахунках
 підприємського обліку ;

якщо з метою спрощення, або оптимізації податкових зобов'язань
 подарюючий суб'єкт добровільно приймає будь-яке положення податкової
 системи, реалізація якого неможлива без системних записів на рахунках
 підприємського обліку.

Аналіз податкового законодавства дозволяє виділити найбільш важливі
 жень, реалізація яких неможлива без системних записів в бухгалтерському
 обліку, що дозволить набрато спростити процесу записів як в бухгалтерському
 обліку (основних засобів, виробничих запасів, незавершеного
 обліку, готової продукції); амортизації активів; резервування з метою
 заощадження коштів господарських ризиків; резервування виключно в податкових
 оцінках заборгованості в іноземній валюті. Для реалізації цих положень немає
 можливості використовувати різного роду методи коригування готових облікових
 показників. Для досягнення податкового ефекту в усіх випадках повинні
 використовуватись тільки методи послідовного коригування бухгалтерської
 інформації за межами обліку.

Зокрема для обліку витрат на виробництво пропонується наступний підхід.
 Інформація собівартості підпорядкувати загальній цільовій постанові
 підприємського обліку, тобто створенню картини майнового і фінансового
 стану господарюючого суб'єкта і результатів його діяльності.

Якщо з певних причин в податкових цілях неможливо використати дані бухгалтерського обліку, то використовуються спеціальні розрахунки та коригування величини "бухгалтерської" собівартості. Це, мабуть, набагато простіше як введення показника валових витрат, що запропонований Законом "Про оподаткування прибутку підприємств" (із змінами та доповненнями) [9]. В реальному житті будь-які витрати, пов'язані з здійсненням статутної діяльності господарюючого суб'єкта, повинні визнаватися його діловими витратами. Ніякі обмеження на величину цих витрат в бухгалтерському обліку не повинні встановлюватися. В зв'язку з цим для регулювання бухгалтерського обліку впаде всяка необхідність в розробці цілого ряду нормативних документів, зокрема Положення про склад витрат, які включаються в собівартість продукції, робіт та послуг. Замість цього документа виникає потреба в нормативному акті, який регулював би процес визначення в обліку різних витрат і поділ їх на капітальні (разові) і поточні (експлуатаційні, операційні). В свою чергу, податкові органи повинні визначити ті види витрат, які не визнаються ними для цілей оподаткування і витрати, які визнаються для оподаткування прибутку в певній частині. Серед перших з названих витрат можуть бути, зокрема, витрати, які хоч і відносяться до статутної діяльності господарюючих суб'єктів, але по відношенню до яких держава проводить певну політику. Наприклад, якщо в певній економічній ситуації з метою стримування інфляції держава не заохочує кредитування, то податковим до загальноекономічних заходів кроком може бути виведення з складу витрат відсоток по позиках. Лімітування для цілей оподаткування може вводитися з тим, щоб сприяти обмеженню величини будь-яких витрат господарюючих суб'єктів. При цьому податкові органи повинні визнавати такі витрати діловими, але можуть не признаватися поміркованими в тій їх частині, яка перевищує середній для даного етапу економічного розвитку рівень.

Для періоду поступового зменшення податкової системи на бухгалтерську

пропонується два підходи, які забезпечать виконання поставленої мети обліку і контролю за впливом на нього податкової системи. Один з них полягає у використанні для кожного з описаних вище положень такої системи відображення на рахунках бухгалтерського обліку, яка б, з одного боку не порушувала цілісність

обліку, а з другої сторони, привела до системного формування інформації потрібної для методики обліку „відкладених податків в зв'язку з тимчасовими розбіжностями в трактуванні активів для бухгалтерії і оподаткування [див. 12, IAS12; 13, chapter, in.]

Інший механізм передбачає розкриття відповідних фактів в бухгалтерській звітності. Наявність в звіті пояснень показників, сформованих за методикою, визначеною податковим законодавством, дозволить заінтересованим особам в цьому звіті зробити висновок про дійсну цінність таких показників і можливість використання їх для прийняття управлінських рішень.

Викладена в даній статті ідея співіснування систем оподаткування і бухгалтерського обліку в сучасній господарській ситуації України покладена в основу методики регулювання бухгалтерського обліку.

ЛІТЕРАТУРА

1. Бухгалтерский учет: Сборник нормативных документов: В-3х частях/ Под ред. Безруких. ч.1. - М.: Финансы и статистика, 1987 - 399 с.

2. Закон України о внесении изменений в Закон Украины „О

налогообложении прибыли предприятий“/ Бизнес. - 1997 - №52. - С. 3-10.

3. Лущко М.Р. Бухгалтерський облік в управлінні бізнесом: зарубіжний досвід

-К.: „Облікформ“, 1997. - 144 с.

4. Лущко М.Р., Остапюк М.Я. Історія обліку: світ та Україна, погляд крізь

роки - Тернопіль, „Зоряна“, 1998. - 151 с.

5. Мюллер Г., Тернон Х., Мишк Г. Учет: международная перспектива / Пер. С

англ. - М.: Финансы и статистика, 1992. - 136 с.

6. Нарбаев К.Н. Организация и методология бухгалтерского учета в

условиях АСУП / Монография. - М.: Финансы и статистика, 1983 - 135с.

7. Пархоменко В.М. Бухгалтерський облік в Україні. Нормативи. Коментарі.

К.: РВО „Поліграфкнига“, 1994. - 352 с.

8. Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні.

Постанова Кабінету Міністрів України від 3.04.1993 р. № 250. З послідовними

змiнами згідно постанов КМУ // Бизнес. - 1998. - №5. - С.124.

© *Центер Намалія Іваніа* – кандидат економічних наук, докторант Київського національного економічного університету

Від методично обґрунтованої класифікації затрат залежить не тільки правильне визначення собівартості продукції, але і прибутку підприємства. Тому як науковці, так і практики в усі часи розвитку виробництва знаходяться в пошуку найдосконаліших ознак класифікації затрат на виробництво. На сьогодні вже відомо понад три десятки таких ознак, але про досконалість класифікації затрат виробництва говорити не приходиться. У зв'язку з тим, що існують різні класифікації затрат, необхідно встановити визначені критерії з метою вибору кращої з них в діючих умовах. Однею з визнаних класифікаційних ознак є ознака поділу затрат на основні та накладні. Якщо із основними затратами більш-менш зрозуміла ситуація, то накладні затрати завжди знаходяться в дискусійному полі зору.

Центер Н.

МЕТОДИ ПОДІЛУ НАКЛАДНИХ ЗАТРАТ НА ЗМІННИ І ПОСТІЙНІ

1. Harmonization of Accounting Standards. Achievements and Prospects/ - Paris OECD, 1986.
2. International Accounting Standards 1994/ - London: IASC, 1994.
3. UKGAP \ Generally Accepted Accounting Practice in the United Kingdom. London: Longman, 1989.
4. Реформа бухгалтерського учета и аудита в странах СНГ // Бухгалтерский учет. - 1994. - № 12. - С.54-57.
5. Налоговой службы Украины - 1998. Курс лекцій з питань оподаткування. - С.10. №283 зі змінами, внесеними згідно із законом № 693/97 від 18.11.97р. // Вісник
6. "Про оподаткування прибутку підприємств". Закон України від 22.05.97р