

ЕКОНОМІЧНИЙ ЗМІСТ ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ У СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Розкрито основні особливості податкового обліку, бухгалтерського обліку та їх місце в системі економічних відносин

Постановка проблеми. Бухгалтерський облік є складовою загальної економічної інформаційної системи. Вихідним матеріалом і кінцевим продуктом будь-якого обліку є певна інформація. Для здійснення збору, обробки та контролю за великими обсягами інформації необхідно мати у наявності стандартизовану інформаційну систему, яка забезпечує зворотний зв'язок у системі управління організацією, що оперує даними про активи організації, капітал і зобов'язання, відбиває кругообіг матеріальних цінностей, випуску і реалізації продукції. Система бухгалтерського обліку включає ряд підсистем, так однією із складових є податковий облік. Характерною рисою податкового обліку є його мінливість, яка пов'язана з нестабільним економічним середовищем та податковою політикою держави.

Стан вивчення проблеми. Як відомо для різних видів звітності дані формуються у кількох видах копій цілісного бухгалтерського обліку: в управлінському – для управлінської, у фінансовому – для бухгалтерської (фінансової) звітності та в так званому податковому обліку – для податкової звітності. Це пов'язано з тим, що різні користувачі хочуть бачити таку інформацію про підприємство, яка б повною мірою задовольняла саме їх інтереси. Так, потенційні інвестори планують вкладати кошти у підприємство, яке має стабільні фінансові результати; податківці бажають постійно отримувати відрахування до бюджету; керівництво та власники підприємства мають одночасно дві мети – залучити якомога більше інвестицій і сплатити якомога менше податків. Останні й прагнуть показати для потенційних інвесторів більший прибуток, тоді, як для оподаткування його зменшити. Зробити це можна тільки через збільшення витрат. Для того, щоб запобігти цьому, "державою жорстко регламентує витрати, які не пов'язані безпосередньо з виробничою діяльністю" [15, с. 50].

Саме це й стало основною причиною виникнення податкового обліку, який ведуть за вимогами органів оподаткування. Ці вимоги суттєво відрізняються від вимог облікового законодавства, що впливає на зменшення ролі бухгалтерського обліку в підготовці інформації для звітності (користувачів). Відтепер він слугує базою даних в основному для управлінської та фінансової (бухгалтерської) звітності, й лише фрагментарно – для податкової, яку складають на основі даних податкового обліку. Підготовка внутрішньої й зовнішньої звітності покладена на один і той самий бухгалтерський апарат, який змушений виконувати не тільки великий обсяг паралельної роботи, а й здійснювати з одними й тими самими даними різноманітні маніпуляції. Цього можна уникнути, якщо знайти шляхи узгодження вихідних даних для всіх видів звітності. Особливо це потрібно для зовнішньої звітності – фінансової та податкової.

Мета дослідження розкрити основні особливості податкового і бухгалтерського обліку та визначити їх місце в системі економічних відносин.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Аналіз наукової літератури із зазначеного питання дає змогу стверджувати, що йому приділяється достатня увага. Зокрема, його висвітлювали в роботах Л. Словінська, З. Задорожний, О. Малишків, О. Мурашко, А. Алексеєва, В. Квітко, Л. Городянська, Л. Здихальська, Т. Дуда, П. Гнатюк, Н. Кос та ін. Більшість авторів [2-12] роблять спробу наблизити ці два види обліку. Зокрема, Л. Ловінська пропонує таке наближення провести регулюванням податкових різниць [12, с. 192-207], З. Задорожний вбачає вихід у виділенні окремих субрахунків чи аналітичних рахунків, на які обліковувалися б відповідно валові та невалові витрати [3, с. 98]. Л. Здиханська та Т. Дуба пропонують максимально

використовувати дані бухгалтерського обліку для визначення податкових зобов'язань. А також розробити методику взаємоузгодження бухгалтерського і податкового обліку [9]. Однак про створення інформації для двох видів звітності у системі одного, бухгалтерського, обліку майже не йдеться. Між тим такі можливості існують. Їх потрібно лише відшукати та змістовно обґрунтувати.

За результатами дослідження світового досвіду взаємозв'язку бухгалтерського і податкового обліку можна робити висновок, що підхід до цього питання не є однозначним і залежить від таких факторів, як загальна економічна ситуація в країні, податкова політика держави, міжнародні відносини, законодавче регулювання бухгалтерського обліку, інформаційні потреби користувачів фінансової та податкової інформації, розподіл бухгалтерського обліку на фінансовий, податковий та управлінський, тощо. Також дане питання достатньо гостро стоїть і в Україні.

Викладення основного матеріалу дослідження. Виділяють дві моделі співіснування підсистем Фінансового обліку та оподаткування: континентальну й англосаксонську. Перша модель, податковий і фінансовий (бухгалтерський) облік фактично співпадає, при цьому останній виконує всі фінансово-облікові завдання.

При англосаксонській моделі співвідношення бухгалтерського і податкового обліку передбачається існування та ведення паралельно, як бухгалтерського, так і податкового обліку. Така модель у більшості випадків функціонує через реалізацію двох варіантів: шляхом корегування облікових даних для цілей оподаткування та шляхом доповнення бухгалтерських процедур такими. Вони забезпечують в рамках системного обліку формування готових даних для податкових цілей.

Провідними вченими за період реформування системи бухгалтерського обліку в Україні (1996-1999 р.р.) обговорювалось питання побудови фінансової звітності на основі англосаксонської моделі.

Такі фахівці, як В.Р. Берні, А.М. Головін, О.В. Демешева вважають, що облікова робота, яка проводиться в підприємстві повинна підрозділятися на три види: фінансовий (бухгалтерський) облік; управлінський (виробничий) облік; податковий облік.

На сьогоднішній день у проєкті Податкового кодексу податковий облік визначено як систему обов'язкових форм і методів відображення платниками податків результатів господарської діяльності або інших об'єктів, пов'язаних з визначенням податкового зобов'язання з відповідних податків.

Розглядаючи практичний аспект, можна стверджувати: несаможітність податкового обліку виявляється у тому, що його дані ґрунтуються на первинних бухгалтерських документах, які також є відправною точкою для фінансового обліку. Саме ця спільність і дає можливість говорити про систему обліку на підприємстві.

Фінансовий та податковий облік мають різні цілі, розробляються і регулюються різними організаціями і для реалізації цих цілей і отримання неспотвореного результату ведеться на практиці окремо. Можливість отримання показника оподаткованого прибутку з підсумкових даних фінансового обліку дійсно є, проте ця можливість має зовсім інший, відмінний від спрощення порядку обліку, зміст. При підготовці національної концепції співіснування систем фінансового, і податкового обліку небезпечно копіювати методологічні підходи інших країн. Думка М.Я. Дем'яненко [7, с. 18], що явище "податковий облік" об'єднане, оскільки показує суть, що відбувається в практиці бухгалтерської роботи. Поняття терміну "податковий облік" у господарській практиці вживається у двох випадках:

– на макрорівні податковий облік є елементом податкового механізму та являє собою сукупність правових норм, які регулюють відносини між державою (в особі державної податкової служби) і суб'єктами господарювання, що виникають у процесі збору, накопичення і узагальнення інформації про платників та їх діяльність, яка необхідна для належної організації системи адміністрування податків;

– на мікрорівні податковий облік являє собою інформаційну систему, призначенням якої об'єктивно і неупереджене визначення баз оподаткування та забезпечення можливості належного контролю за повнотою і достовірністю виконання зобов'язань перед бюджетом.

Податковий облік регулюється як податковим так і бухгалтерським законодавством. Податковий облік будується на узагальненні даних отриманих у підсистемі фінансовий облік.

Податковий облік являється підсистемою бухгалтерського обліку, який в свою чергу являє собою систему збору, фіксації та узагальнення інформації, необхідної для формування бази нарахування податків і податкових платежів відповідно до норм податкового законодавства, складання податкової звітності та здійснення заходів з податкового планування.

Функції, які притаманні системі бухгалтерського обліку такі, як інформаційна, контрольна та аналітична, а такі функції як фіскальна, стимулююча, автономна – властиві лише податковому обліку.

Інформаційна функція забезпечує податково-розрахунковий процес, який полягає в наступному. Діюче законодавство про бухгалтерський облік і звітність регулюють порядок ведення обліку тільки для юридичних осіб, склад суб'єктів податків і суб'єктів, що зобов'язані вести бухгалтерський облік, не співпадає. Але в той же час податковий облік дозволяє здійснювати збір і обробку необхідної податкової інформації для правильного вирахування податкового зобов'язання осіб, які відповідно до діючого законодавства вести бухгалтерський облік не зобов'язані. Контрольна функція полягає в тому, що податковий облік дозволяє податковим органам здійснювати більш ефективний контроль і нагляд за виконанням платниками своїх податкових зобов'язань. Функції автономності дозволяють зберегти основні принципи бухгалтерського обліку, забезпечити виконання його основних задач, зупинити викривлення даних про реальний фінансовий стан підприємства на користь фіскальної політики держави. Стимулююча функція полягає в спонуканні підприємств більш ефективно використовувати наявні ресурси шляхом обмеження можливості віднесення частини витрат на зменшення оподатковуваних доходів. Фіскальні функції реалізують задачі держави щодо поповнення бюджету. Держава, виходячи із своїх фіскальних інтересів і податкової політики у певні періоди, через податковий облік може обмежувати граничні розміри тих чи інших витрат, що включаються до складу валових витрат. Виконання функцій податкового обліку законодавством визначено спеціальні прийоми та способи, які в своїй сукупності утворюють взаємопов'язану методологію податкового обліку як такого. У чистому вигляді податковий облік застосовується досить рідко, в той же час як методологія податкового обліку практично завжди ґрунтується на бухгалтерському обліку. Погляд на методологічну проблему зводить її до характеристики предмета і метода науки. Предмет конкретної науки фіксує її місце в системі наук. Вказує на відмінність від суміжних галузей і напрямків дослідницької діяльності. Метод є спеціальною розробленою та застосованою технологією вивчення відповідного предмета. Предмет конкретної науки фіксує в системі наук, вказує на відмінність від суміжних галузей і напрямків дослідницької діяльності. На різних етапах історичного розвитку у багатьох країнах неоднаково визначають предмет бухгалтерського обліку.

Поняття факту господарського життя лежить в основі бухгалтерського обліку як науки, так і практики. По суті, все життя підприємства складається з безперервного ланцюгу цих фактів, а бухгалтерський облік призначено для кількісного оцінювання, реєстрації і відображення в реєстрах, звітності. Відносно фактів господарського життя

можна розглядати два їх аспекти: науковий і практичний. У першому випадку мова йде про формалізований опис фактів, їх систематизацію, класифікацію, принципи оцінки і відображення у системі обліку тощо; у другому випадку – про практичну реалізацію процесів ідентифікації, оцінки, реєстрації, обробки і відображення фактів. Факти господарської діяльності відстежуються методом їх фіксації в первинних документах, що відображають ці факти, а документи використовуються для оцінки економічних та юридичних наслідків діяльності підприємства в результаті групування цих фактів на рахунках бухгалтерського обліку. Бухгалтерський облік, як практична діяльність є організованим, цілеспрямованим процесом, що пов'язаний із спостереженням, реєстрацією, групуванням, зведенням, аналізом та передачею даних про факти господарського життя. Його метою є надання інформації для прийняття управлінських рішень. Стосовно податкового обліку, його предметом є господарська діяльність підприємства, яка призводить до виникнення зобов'язань з використання та сплати податків та обов'язкових платежів державі.

Слід зазначити, що найбільш значні розбіжності в обліку та звітності стосуються двох об'єктів обліку – витрат і доходів. Очевидно це пов'язано з тим. Що саме доходи і витрати формують кінцевий результат роботи будь-якого підприємства: за однієї й тієї самої величини доходу, якщо витрат більше, отримують менший прибуток; і навпаки, якщо менше витрат – більший прибуток. Якщо прибуток більший, то з нього має бути сплачений у бюджет більший податок; а якщо прибуток менший, то й податок, що підлягає сплаті в бюджет, буде меншим.

Як відомо, в системі цілісного бухгалтерського обліку, узагальнюючи однакові вхідні дані, отримані з первинних документів на рахунках бухгалтерського обліку виділили одну велику величину результату: або прибуток, або збиток. Він був єдиним для всіх користувачів облікової інформації, в тому числі слугував базою для системи оподаткування. Однак з переходом до ринкової економіки до нас прийшли нові правила обліку, поширені у міжнародній практиці; фінансового – за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (П(С)БО), складеними на основі міжнародних стандартів з бухгалтерського обліку (МСБО), і податкового обліку – за законами та стандартами податкового законодавства.

За вимогами різних користувачів облікової інформації розроблені різні методи обчислення кінцевого результату роботи підприємства: одна застосовується у системі оподаткування і податковому обліку; інша – у фінансовому, де готується інформація для кредиторів, потенційних інвесторів, власників тощо; третю методику використовують різні керівники підприємств та його підрозділів – в управлінському обліку. Отже первинні бухгалтерські документи, в яких відображені одні й ті самі факти господарської діяльності одного й того самого суб'єкта господарювання, є базою даних для різноманітних інтерпретацій залежно від цілей користувачів. Різниця буває настільки суттєвою, що в одному обліку (наприклад, у фінансовому) отримують прибуток, тоді як у податковому – збиток. Це суперечить принципам логіки, за якими на основі одних і тих самих даних має бути отриманий один результат: прибуток або збиток, який би слугував одночасно і основою для звітності, і базою для оподаткування. Інакше, не забезпечується достовірність як одна із важливих ознак бухгалтерського обліку.

Центральне місце тут займає документальна обґрунтованість, вона і забезпечує достовірність. Якщо ж показники, отримані на основі одних і тих самих документів у одному обліку кардинально відрізняються від показників у іншому, то це дає привід дійти висновку, що достовірності в сучасному обліку немає. Відповідно до цього первинний документ як база даних і для обліку, і для будь-якої звітності, і для аналізу (економічного, статистичного тощо) дає різну вихідну інформацію за запитами тих чи інших користувачів. Відбувається не що інше, як маніпулювання обліковими даними. Про це свідчить анонімне анкетування бухгалтерів, проведене Фондом інтенсивних технологій макроекономіки. Згідно з ним 80 % респондентів вдавалися до маніпулювання

даними при складанні фінансової звітності [4]. Ця ситуація настільки поширилася, що окремі фахівці сміливо заявляють про регулярне викривлення (фальсифікацію) звітності. Зокрема, А. Рабошук наголошує: "На жаль, з реформуванням до українського облікової практики перенесено недоліки західної системи контролю і, як наслідок, маємо суцільну фальсифікацію звітності в державі" [16]. Його підтримує Ф. Бутинець, який зазначає, що сучасний бухгалтерський облік не виконує покладених на нього завдань: власник не впевнений, що облік гарантує йому збереження та примноження майна, а керівник не відчуває в ньому потреби як засобу управління бізнесом. Фальсифікація обліку та звітності, привласнення майна, його неефективне використання стали нормою бухгалтерського життя [2, с. 216].

Існує багато розбіжностей між бухгалтерськими даними та потребами фіскальних органів щодо витрат. Їх можна зменшити або зовсім ліквідувати лише за умови інтеграції вимог бухгалтерського та податкового законодавства. У зв'язку з цим доцільно нагадати досвід ведення обліку початку 90-х років минулого століття, коли у системі цілісного бухгалтерського обліку створювалася інформація для всіх без винятку користувачів.

Висновки та перспективи подальших досліджень. З усього вищевикладеного можна зробити висновок, що податковий облік на рівні підприємства є підсистемою бухгалтерського обліку, яка має власні завдання та функції. Це зумовлює об'єктивну необхідність в його функціонуванні. Розвиток вітчизняного податкового обліку повинен базуватися на основі бухгалтерського обліку. Для досягнення цієї мети, слід визначитися із застосуванням єдиного підходу до відображення в обліку реалізації продукції (виконання робіт та надання послуг). Він повинен бути одним у всіх випадках – або за відвантаженням, або за касовим методом. Розуміння різноманітних господарських процесів та особливостей їх обліку сприяє спрощенню та покращенню господарської діяльності підприємства та прийняттю ефективних управлінських рішень на підприємствах. Виникнення нових кризових явищ у функціонуванні національної економіки в черговий раз загостило проблему пошуку ефективних фіскальних інструментів подолання негативних тенденцій у соціально-економічному розвитку України. Економічна криза – це завжди поштовх до переосмислення ролі держави в регулюванні соціально-економічних процесів і фіскальних інструментів, які вона використовує.

Список використаної літератури:

1. *Алексєєва А.* Шляхи інтеграції бухгалтерського та податкового обліку в Україні // Вісник КНТУ. – 2006. – № 2. – с. 80-86. 2. *Бутинець Ф.Ф.* Бухгалтерський облік в Україні. Міфологія / Житомир. – 2003. – с. 216. 3. *Волков Д.Л.* Финансовый учет: теория, практика, отчетность

организации / Издат.дом С.-Петерб.гос. ун-та. 2006. – с. 670. 4. *Гаврилюк В.П.* Психологічні аспекти бухгалтерського обліку доходів підприємств. Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю / Матеріали в Міжнародної науково-практичної конференції 16-18 квітня 2008 р. – Черкаси, 2008. – с. 49-51. 5. *Гнатюк В.П.* Особливості взаємозв'язку між бухгалтерським і податковим обліком // Вісник Технологічного університету Поділля. – 2000. – №5. – С. 39-44. 6. *Городянська Л.* Нарахування амортизації в єдиній системі // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – №7. – С. 37-40. 7. *Дем'яненко М.Я.* Основи податкових відносин в АПК / К.: ІАЕ, УААН. – 1999. – с. 72. 8. *Задорожний З.В.* Внутрішньогосподарський облік у будівництві / – Тернопіль, 2006. – с. 336. 9. *Здихальська Л.Ю., Дуда Т.Т.* Деякі аспекти взаємодії бухгалтерського та податкового обліку: 3б. Наук. Праць "Проблеми економіки, обліку та менеджменту". – Хмельницький, 2002. – с. 134-139. 10. *Квітко В.А.* Проблеми питання бухгалтерського і податкового обліку інших звичайних доходів і витрат // Вісник соціально-економічних досліджень: 3б. Наук. Праць. – Одеса, 2006. – Вип. № 22. – С. 175-179. 11. *Ковенко М.* Господарські санкції за порушення зобов'язань за договором: оподаткування та облік // Податки та бухгалтерський облік. – 2009. – № 33. – с. 31-38. 12. *Ловінська Л.Г.* Оцінка в бухгалтерському обліку: Монографія. – К., 2006. – с. 256. 13. *Луїна І.* Політичні та економічні фактори зміни рівня державних видатків // Економіка України. – 2004. № 6. – с. 12-19. 14. *Мурашко О.* Податковий облік і його узгодженість з фінансовим обліком // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 3. – с. 50-53. 15. *Правдюк Н.Л.* Финансовый облік в агропромисловому виробництві: теорія, методологія, практика // Дис. доктора екон. наук за спеціальністю 08.06.04 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – ННЦ "Інститут аграрної економіки" УААН. – К. – 2006. – с. 390. 16. *Рабошук А.В.* Професійне судження бухгалтера: проблеми застосування // Вісник ЖДТУ. – 2005. – №3 (33). – с. 185-196. 17. *Соколовська А.М.* Податкова система України: теорія та практика становлення / К.: НДФІ. 2001. – 726 с. 18. *Сумароков В.Н.* Государственные финансы в системе макроэкономического регулирования. // М.: Финансы и статистика. – 2004. – с. 224 19. *Ткаченко Н.М.* Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України / К.: А.С.К. 2001. – 784 с.

КАШУБА Валентина Дмитрівна – старший викладач Кременчуцького інституту Дніпропетровського університету економіки та права;

Наукові інтереси:

– облік і аудит;

– основні особливості податкового і бухгалтерського обліку