

## Податковий облік: проблеми та перспективи

Визначено передумови та обґрунтовано необхідність виділення податкового обліку. Досліджено теоретичні аспекти організації податкового обліку: визначено мету, об'єкт, завдання та функції податкового обліку; зформульовано його предмет та виділено облікові об'єкти.

**система оподаткування податковий облік, податкове законодавство, співвідношення податкового та бухгалтерського обліку**

Система оподаткування є важливим елементом формування фінансових відносин між державою і суб'єктами господарювання та суттєвим фактором, що впливає на господарську діяльність підприємств. Обов'язковою умовою ефективної реалізації системи оподаткування на рівні суб'єкта господарської діяльності повинна бути інформаційна база, яка дозволяє обчислювати податкові зобов'язання та здійснювати контроль за повнотою та своєчасністю сплати податків як суб'єктом оподаткування так і державними контролюючими органами.

Реформування економіки України зумовило значні зміни фінансового механізму її регулювання, зокрема податкової системи. Це викликало суттєві зміни в системі спостереження, вимірювання, реєстрації та узагальнення інформації про господарську діяльність, якою є бухгалтерський облік, а саме: введення податкового обліку.

Невиправдана складність діючої системи оподаткування, як з огляду кількості податків, так і з огляду формування бази оподаткування, складу податкової звітності; нестабільність податкового законодавства; велике податкове навантаження на суб'єктів господарювання неминуче приводить до того, що обсяг інформації для забезпечення податкової звітності різко зростає. Зростає і «ціна помилки» оскільки суттєвими є штрафні санкції. Як результат різке зростання витрат на ведення обліку. Разом з тим штат бухгалтерської служби з впровадженням податкового обліку не зріс, або зріс не суттєво.

В таких умовах основні зусилля бухгалтера - практика спрямовуються, в першу чергу, на формування податкової звітності тобто на ведення податкового обліку. Складається парадоксальна ситуація коли в практичній діяльності підприємств податковий облік стає домінуючим. Якщо взяти до уваги той факт, що більшість понять, якими оперує податковий облік, як правило, не несуть економічного навантаження, то можна зробити висновок про зниження якості облікової інформації та зменшення можливостей її використання в практиці прийняття управлінських рішень. Таким чином, виникає загроза можливості “втрати бухгалтерським обліком (хоч би й тимчасово) того місця і ролі, яке він займав (і має займати) в системі управління народним господарством”(1).

В зв'язку з цим у фаховій пресі сьогодні активно обговорюється питання узгодженості (2), трансформації, уніфікації, адаптації (3), інтеграції (1,4) бухгалтерського та податкового обліку; спрощення податкового (4).

Разом з тим більшість публікацій присвячених податковому обліку мають практичну спрямованість та розглядають окремі питання організації або техніки ведення обліку окремих господарських операцій або окремих облікових об'єктів.

Публікації теоретичного характеру, в яких зроблено спроби узагальнення інформації про податковий облік або аналізують відмінності податкового та фінансового обліку на рівні понять та категорій визначених діючим законодавством ( витрати – валові витрати; доходи – валові доходи ), або досліджують проблеми пов'язані з відображенням в обліку різниць (тимчасових, постійних) між фінансовим результатом та оподатковуваним прибутком.

Грунтовні дослідження суті, призначення та завдань, предмету, меж податкового обліку, його співвідношення з фінансовим практично відсутні. Разом з тим без дослідження цих теоретичних питань неможливо дати відповідь на питання стосовно податкового обліку, які сьогодні турбують практика: як організувати податковий облік, щоб правильно, повністю і вчасно розрахуватися з бюджетом; якою повинна бути техніка і технологія ведення податкового обліку щоб затрати праці були мінімальні, а ефект ( якість податкової звітності) максимальний; як оптимізувати оподаткування та податковий облік підприємства. Без вищезазначених досліджень неможливо конкретно відповісти на питання які піднято в фаховій літературі: як наближувати, трансформувати, адаптувати, тощо бухгалтерський та податковий обліки.

В даній статті поставлено за мету визначення теоретичних засад ефективної організації податкового обліку та його вдосконалення.

В фаховій науковій літературі існують різні точки зору на трактування податкового обліку. Перша полягає в тому, що “взагалі немає необхідності у створенні відокремленого податкового обліку оскільки так чи інакше бухгалтерські реєстри містять необхідну для складання податкових декларацій інформацію, потрібно лише розробити алгоритм для її використання”(5). Друга група фахівців, яких є переважна більшість, вважає за необхідне виділення податкового обліку в самостійний вид, як окрему підсистему бухгалтерського обліку (6-8). Третя точка зору полягає в обґрунтуванні необхідності виділення податкового обліку при відсутності підстав для віднесення його в якості підсистеми до бухгалтерського обліку (1). Четверта позиція - податковий облік пов'язує виключно з такими поняттями як валові доходи, валові витрати, податковий кредит з ПДВ, тощо (2).

Перш за все необхідно визначитися з принциповим питанням стосовно права на існування податкового обліку. В фаховій науковій літературі існує дві протилежні позиції. Одні фахівці, як правило, це представники облікової науки, заперечують необхідність виділення податкового обліку, інші, апелюючи до практики, відстоюють необхідність такого виокремлення.

До певної міри праві і ті і інші. Справа в тому, що бухгалтерський облік сьогодні, з однієї сторони, це практична діяльність пов'язана з спостереженням, вимірюванням, систематизацією інформації про господарську діяльність, з іншої це - наука, яка має свій предмет, метод. Податковий облік є виключно практичною діяльністю, що пов'язана з обліковим забезпеченням системи оподаткування.

Бухгалтерський облік як наука базується на певних облікових теоріях, котрі оперують економічними категоріями і виникли на базі наукових ідей. Податковий облік базується виключно на поняттях, які задекларовані податковим законодавством і дуже часто позбавлені економічного змісту. В основі податкового обліку лежать певні правила, що визначаються інтересами держави в сфері оподаткування. Тому основні проблеми тут лежать в площині техніки та технології ведення обліку, його організації, а не теорії та методології.

Разом з тим гострота проблеми в практичному аспекті не дозволяє науковцям ігнорувати податковий облік, аргументуючи це відсутністю його теоретичного навантаження. Така позиція лише загострюватиме проблему превалювання податкового обліку над фінансовим на практиці та приведе до поглиблення розриву між обліковою

наукою та практикою, який на сьогодні і без того є дуже суттєвим. Тому вважаємо, що проблеми пов'язані з податковим обліком повинні стати важливим об'єктом наукових досліджень в сфері бухгалтерського обліку

Автори, які признають необхідність існування податкового обліку аргументують свою позицію аналізуючи відмінності податкового та бухгалтерського обліку. Вони, в першу чергу, відмічають, що податковий облік регламентується окремим законодавством, вимоги якого не поширюються на фінансовий облік. Податкове законодавство відображає інтереси держави, яка таким чином хоче захистити себе від втрати долі в прибутку підприємства через його безгосподарність (наприклад непродуктивні втрати через перевищення норм витрачання, або невиробничі витрати, тощо). Це і визначає економічний зміст понять якими оперує податкове законодавство та податковий облік. Проте податкове законодавство само по собі не визначає необхідність створення податкового обліку, адже воно існувало і раніше, а податковий облік виник порівняно недавно. Причиною виокремлення податкового обліку є суттєві, принципові відмінності в трактуванні окремих категорій та понять податковим законодавством та нормативними документами, що регламентують ведення бухгалтерського обліку. Ці відмінності мають як об'єктивний характер через неспівпадання інтересів держави та підприємств в процесі оподаткування, так і, нажалі, суб'єктивний через недосконалість діючого законодавства.

Серед причин, що дають право податковому обліку на існування, поряд з вищезазначеним, слід звернути увагу на зростання ступеню впливу оподаткування на діяльність підприємства. Питання оподаткування завжди було одним з важливих факторів впливу на діяльність та розвиток підприємств. Сьогодні значний податковий тиск на підприємства, що передбачено діючою системою оподаткування, зумовлює високу долю податкових платежів у витратах підприємства. Це породжує необхідність інформаційної системи яка могла б забезпечувати не лише податкову звітність та податкові розрахунки, а й потреби внутрішніх користувачів інформації при прийнятті управлінських рішень стосовно розвитку бізнесу та оптимізації оподаткування. Додатковим аргументом за створення такої відносно самостійної системи облікового забезпечення податкових розрахунків є недоліки діючої системи оподаткування, а саме: її надзвичайна складність та нестабільність, що вимагає відповідно складного облікового забезпечення.

Таким чином можна назвати наступні причини, що зумовлюють необхідність відокремлення податкового обліку:

- наявність принципових відмінностей трактування окремих категорій та понять податковим законодавством та нормативними документами, що регламентують бухгалтерський облік як об'єктивного (через неспівпадання інтересів держави та суб'єктів оподаткування) так і суб'єктивного (через недосконалість діючого законодавства) характеру;

- зростання ступеню впливу оподаткування на діяльність та розвиток підприємства;

- недоліки сучасної системи оподаткування, які вимагають складної системи облікового забезпечення.

В багатьох публікаціях аргументом на користь податкового обліку, що заслуговує на увагу, є той факт, що бухгалтерський та податковий обліки мають різну мету, способи її досягнення та виконують різні функції. При цьому ряд фахівців, визначаючи мету податкового обліку, пов'язують її з виконанням фіскальної та регуляторної функції (1,4,8). При всій важливості даного аргументу зауважимо, що перерозподіл ресурсів та стимулювання або дестимулювання окремих видів бізнесу, що

становить суть регуляторної функції податків, може здійснюватися лише на макрорівні. Податковий облік є прерогативою виключно суб'єкта оподаткування.

Що стосується фіскальної функції – централізації частки валового національного продукту в бюджеті, то це основна мета оподаткування. Фіскальна та регуляторна функції притаманні системі оподаткування. Податковий облік повинен формувати інформаційну базу для цього процесу.

Таким чином, метою податкового обліку слід вважати інформаційне забезпечення реалізації фіскальної функції системи оподаткування.

Спробуємо визначитися стосовно функцій податкового обліку це дасть можливість окреслити межі системи податкового обліку та розробити рекомендації стосовної раціональної її організації. Поняття функція (лат. function виконання) означає поле, напрямок діяльності, призначення. Трактуючи функції повинно базуватися на розумінні суті явища або системи, яка визначається її метою та завданнями. Отже під функцією ми розуміємо комплекси специфічних дій, які необхідно здійснити для реалізації поставлених завдань.

На нашу думку, мета податкового обліку досягається через реалізацію наступних завдань:

- формування бази для нарахування податків;
- контроль за вірністю нарахування, своєчасністю та повнотою сплати податків у суб'єкта оподаткування та зі сторони контролюючих органів;
- аналіз податкових різниць та податкових платежів з метою оптимізації оподаткування.

Відповідно до вищезазначених завдань податковий облік виконує наступні функції: інформаційну; контрольну; аналітичну (рисунк 1).

При цьому основною, системоуворюючою функцією, яка зумовлює виокремлення податкового обліку в самостійний вид є контрольна. Останнім часом з огляду необхідності формування інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень зростає значення аналітичної функції, суть якої в тому, щоб податковий облік формував інформацію не лише для податкової звітності, яка подається зовнішнім користувачам, а й для внутрішніх користувачів - керівників та менеджерів в процесі прийняття управлінських рішень стосовно розвитку бізнесу.



Рисунок 1 – Мета, завдання та функції податкового обліку

Саме на це мав на увазі Швець В.Г. подаючи визначення податкового обліку, яке на нашу думку, є найбільш вдалим: “Податковий облік – окремих функціональний облік з метою посилення контрольно-аналітичної функції обліку правильності нарахувань та сплати податків (9, с.16)”.

Таким чином, функції які виконує податковий облік є традиційними для будь-якої облікової системи. Вони відрізняються від функцій, які виконує бухгалтерський облік не за змістом, а за своїм співвідношенням та наповненням. А от мета ведення бухгалтерського та податкового обліку суттєво відрізняється. Бухгалтерський облік має на меті надання достовірної інформації про фінансовий стан суб’єкта господарювання, а податковий – створення інформаційного забезпечення для реалізації фіскальної функції системи оподаткування. При цьому мета бухгалтерського та податкового обліку відрізняється як часткове та загальне. Бухгалтерський облік охоплює весь комплекс проблем пов’язаних з господарською діяльністю, податковий лише одну сторону, а саме: взаємовідносини суб’єкта оподаткування з державою з приводу сплати податків.

Проведене дослідження дозволяє визначити основні відмінності між податковим та бухгалтерським обліком, які є аргументами на користь відокремлення останнього:

1. Бухгалтерський облік є з однієї сторони відокремленим видом соціально-економічної діяльності, з іншої - наукою; податковий облік це виключно вид діяльності, а тому проблемними тут є питання організації, техніки та технології його ведення.

2. Бухгалтерський облік як практична діяльність і наука оперує економічними категоріями. Податковий облік як практична діяльність, що жорстко регламентована законодавством має справу з поняттями визначеними цими нормативними документами.

3. Мета ведення податкового та бухгалтерського обліку відрізняється як часткове та загальне. Бухгалтерський облік охоплює весь комплекс проблем, пов’язаних з господарською діяльністю, податковий облік - лише одну сторону, а саме: взаємовідносини суб’єкта господарювання з державою з приводу сплати податків.

4. Відмінність мети ведення податкового та бухгалтерського обліку зумовлює специфічні завдання, які ставить перед собою податковий облік, а саме: формування бази для нарахування податків; контроль за вірністю нарахування, своєчасністю та повнотою сплати податків у суб’єкта оподаткування та зі сторони контролюючих органів; аналіз податкових різниць та податкових платежів з метою оптимізації оподаткування.

5. Вирішення завдань податкового обліку здійснюється через реалізацію інформаційної, контрольної та аналітичної функції. Вони відрізняються функцій, що реалізує бухгалтерський облік своїм співвідношенням та наповненням зокрема превалюванням контрольної функції та зростанням ролі аналітичної.

Разом з тим існує тісний зв’язок податкового обліку з бухгалтерським, який проявляється в тому, що і податковий і бухгалтерський облік мають один об’єкт - господарську діяльність і відображають одні і ті ж господарські операції; і бухгалтерський і податковий облік базуються, за деяким виключенням (податкові накладні), на первинних документах фінансового обліку; здійснювати ефективний контроль за правильністю нарахування податків можна лише за умови ведення податкового обліку тими ж працівниками які ведуть відповідні участки фінансового обліку.

Іноді цей зв’язок настільки тісний, що податковий облік без фінансового просто не в змозі існувати. Наприклад, розрахунок приросту (убутку) балансової вартості запасів для визначення валових витрат здійснюється виключно на підставі даних

фінансового обліку; обов'язковою умовою для зарахування витрат до складу валових є наявність первинних документів, які ведуться в рамках фінансового обліку. Ці обставини ставлять під сумнів можливість відокремлення податкового обліку в самостійний, незалежний від інших вид обліку. На нашу думку, податковий облік є не окремим видом обліку, а скоріше інформаційною системою, яка виділилася для вирішення особливо важливої для успішної господарської діяльності задачі – нарахування та сплати податків.

Для вирішення проблем співвідношення фінансового та податкового обліку, визначення його меж необхідно визначити об'єкт та предмет податкового обліку.

В обліковій науковій літературі існують різні підходи до трактування об'єкта та предмета. Ми розділяємо точку зору авторів, які вважають, що об'єктом пізнання є те на, що спрямована пізнавальна діяльність суб'єкта; предмет визначає що саме, які процеси досліджуються. Наприклад, усі суспільні науки вивчають один об'єкт - суспільство, проте мають різні предмети: історія – розвиток суспільства, політична економія – економічні відносини в суспільстві. При цьому справедливою є точка зору професора Соколова Я.В., який вважає, що предмет бухгалтерського обліку, так само як і метод, не даний йому, а заданий, тобто “бухгалтерський облік – це те, що згідно з заданими правилами робить бухгалтер”(10, с. 16). Сказане є особливо актуальним по відношенню до податкового обліку. Тобто, предмет податкового обліку задається нормативними документами, що регламентують процес нарахування та сплати податків, як зовнішніми по відношенню до підприємства (закони) так і внутрішніми (наприклад, наказ про облікову політику, в якому визначаються обрані підприємством варіанти та системи оподаткування з дозволених законодавством).

Таким чином, податковий облік ведеться тільки на рівні суб'єкта оподаткування, тому суб'єктом податкового обліку є суб'єкт оподаткування. Об'єктом податкового обліку є господарська діяльність суб'єкта оподаткування пов'язана зі сплатою податків. Тобто, об'єкт податкового і бухгалтерського обліку у суб'єкта оподаткування є спільним. Якщо ж підприємство не сплачує податків і не є суб'єктом оподаткування, то воно не веде податкового обліку. Предметом податкового обліку є параметри господарської діяльності суб'єктів оподаткування, що визначаються нормативними документами, які регламентують процес нарахування та сплати податків. Таке трактування предмету податкового обліку дозволяє чітко окреслити його складові частини та визначити облікові об'єкти, що є основою побудови раціональної системи податкового обліку.

Структура предмету податкового обліку обумовлюється двома факторами, а саме: податковим законодавством, яке визначає відмінні від фінансового обліку правила визначення окремих параметрів діяльності підприємства та тісним зв'язком бухгалтерського та податкового обліку про що було зазначено вище.

Перший, зумовлює існування в структурі предмету податкового обліку таких специфічних облікових об'єктів як валові доходи, валові витрати, податково амортизація, тощо. Існує навіть точка зору, що податковий облік взагалі обмежується цими об'єктами. “Податковий облік платника податку на прибуток – це облік валових доходів, валових витрат та їх корегування, а також облік балансової вартості активів, що підлягають амортизації з метою визначення об'єкта оподаткування”(11). Така позиція не відповідає науковому підходу до побудови податкового обліку, який повинен передбачати системність та комплексність на базі реалізації мети та завдань.

Тісний взаємозв'язок податкового та фінансового обліку зумовлює деяку розмитість поняття податкового обліку та неможливість повного його відмежування від фінансового. На нашу думку це і не потрібно. Адже бухгалтерський облік – це інформаційна система. І різні види обліку, які виділяються останнім часом, різняться

превалюванням тих чи інших завдань для вирішення яких необхідна інформація. Проте об'єкт бухгалтерського обліку у всіх випадках один і той же, а саме: господарська діяльність суб'єкта господарювання. А тому вважаємо, що бухгалтерський облік як інформаційна система повинен базуватися на принципі єдиного інформаційного потоку. При цьому функціональні види обліку ( управлінський, податковий ) повинні будуватися максимально використовуючи інформаційну систему фінансового обліку як найбільш повну, таку що є обов'язковою і відповідає міжнародній практиці.

Таким чином, частина облікових об'єктів податкового обліку формується в системі фінансового обліку. Основні завдання, які необхідно вирішити для побудови податкового обліку стосовно цієї групи об'єктів включають:

- розробку алгоритму використання інформації фінансового обліку для формування показників податкового обліку;

- внесення допустимих змін в фінансовий облік ( в першу чергу, за рахунок поглиблення аналітичних рівнів та внесення змін до облікових реєстрів, що використовуються у фінансовому обліку).

Інша частина облікових об'єктів податкового обліку формується поза межами фінансового обліку. Тут основні завдання побудови раціональної системи податкового обліку включають:

- визначення техніки та технології формування інформації за обліковими об'єктами;

- організацію роботи бухгалтерської служби по веденню податкового обліку.

Їх вирішення ускладнюється ще й тим, що ведення податкового обліку в цій частині не регламентується обліковим законодавством. А тому кожне підприємство самостійно розробляє технологію ведення податкового обліку.

Зазначені вище міркування дозволяють визначити структуру предмету податкового обліку, яка включає дві групи облікових об'єктів.: 1.Облікові об'єкти, що визначаються правилами податкового законодавства, які не відображаються в фінансовому обліку; 2.Облікові об'єкти, що формуються в системі фінансового обліку. Ці об'єкти відрізняються за технологією ведення обліку та завданнями, які потрібно вирішувати в процесі побудови раціональної системи податкового обліку.

Дослідження мети, задач, предмету податкового обліку дозволяє визначитися стосовно суті податкового обліку. Податковий облік можна трактувати двояко. У вузькому розумінні це - вид практичної діяльності по обліковому забезпеченню податкової звітності з податку на прибуток та ПДВ. У широкому розумінні це – облікове забезпечення системи оподаткування, яке включає облік податків, що здійснюється в межах фінансового обліку та облікове забезпечення податкової звітності з податку на прибуток та ПДВ.

Проведене дослідження дозволяє надати наступні висновки:

1. Суттєвою проблемою сучасної практики ведення обліку є превалювання податкового обліку над бухгалтерським. Для подолання цієї негативної тенденції необхідно відпрацювання теоретичних засад ефективної організації податкового обліку та його вдосконалення ( визначення мети, суті, завдань, функцій, предмету, облікових об'єктів).

2. На відміну від бухгалтерського обліку який є окремим видом соціально-економічної діяльності та наукою податковий облік це вид діяльності, а тому проблемними тут є питання організації, техніки та технології його ведення.

3. Податковий облік – це об'єктивна реальність. Необхідність його відокремлення не підлягає сумніву. Питання полягає в ступені цього відокремлення.

4. Передумови виникнення податкового обліку мають як об'єктивний ( неспівпадання інтересів держави та підприємств в процесі оподаткування; вплив

оподаткування на управлінські рішення по веденню та розвитку бізнесу), так і суб'єктивний характер ( недосконалість системи оподаткування та діючого законодавства, що регламентує податковий та бухгалтерський облік).

5. Податковий облік виконує інформаційну, контрольну, аналітичну функції, які відрізняються від традиційних функцій бухгалтерського обліку своїм співвідношенням та наповненням.

6. Мета бухгалтерського та податкового обліку відрізняється як часткове і загальне. Бухгалтерський облік охоплює весь комплекс проблем пов'язаних з господарською діяльністю, податковий лише одну сторону, а саме: взаємовідносини суб'єкта господарювання з державою з приводу сплати податків.

7. Об'єктом пізнавальної діяльності при веденні різних видів обліку є господарська діяльність. Предмет податкового обліку задається нормативними документами, що регламентують процес нарахування та сплати податків.

## Список літератури

1. Дем'яненко М.Я. Про співвідношення бухгалтерського та податкового обліку //Облік і фінанси АПК.-2004.-№1.-С.10-17
2. Мурашко О. Податковий облік і його узгодженість з фінансовим обліком// Бухгалтерський облік і аудит.-2003.-№3 С.50-53
3. Ямборко Г. Проблеми практичного застосування методичних рекомендацій обліку податкових різниць // Бухгалтерський облік і аудит.-2004.-№8 С. 16-20
4. Чернилевський Л.М., Редзюк Т.Ю. Податковий облік і контроль. Навчальний посібник.- К.,2004-328с.
5. Валуєв Б.І. Проблеми управлінської орієнтації бухгалтерського обліку // Світ бухгалтерського обліку .- 1998.- С.3-7
6. Податковий облік: навчальний посібник/ В.М.Панасюк, Є.К.Ковальчук, С.В.Бобрівець; М-во освіти і науки Укр.,Тернопільська академія народного госп-ва.- Тернопіль: кар т-бланш, 2002.- 262с.
8. Савчук Т. Податковий облік як підсистема бухгалтерського обліку та основа реалізації системи оподаткування в Україні // Бухгалтерський облік і аудит.-2003.-№3.- С.45-49
9. Бугинець Ф.Ф., Шатило Н.В. Податковий облік в Україні. - Житомир: ЖІТІ, 1998.- С.35
10. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посіб.- К.: Знання-Прес, 2003.-444с.
11. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета .- М.: Финансы и статистика, 2000 .-496с.
12. Лист ДПА України від 9 08 2001р. № 2450 /5 /15 - 116. Щодо відповідності чинному законодавству норми 3.2.4 Порядку складання декларації про прибуток підприємства //Вісник податкової служби України - 2001р.- №23.- С.12

Определены предпосылки и обосновано необходимость выделения налогового учета. Исследованы теоретические аспекты организации налогового учета; определена цель, задачи и функции налогового учета; сформулирован его предмет и выделены учетные объекты.

Pre-conditions are certain and grounded the necessity of selection of the tax accounting. The theoretical aspects of organization of the tax accounting are explored; a purpose, tasks and functions of the tax accounting, is certain; his object is formulated and selected registration objects.