

О. В. Михайленко,
докторант, МАУП

ЕКОНОМІЧНИЙ ЗМІСТ ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ У СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

*У статті викладено основні особливості податкового обліку. Дос-
татньо велика увага приділена системі бухгалтерського обліку, його
місцю в системі економічних відносин.*

Бухгалтерський облік є складовою загальної економічної інформаційної системи, її основним постачальником. Рівень управління господарською діяльністю підприємства залежить передусім від чітко налагодженої системи бухгалтерського обліку.

Облік і інформація нерозривно пов'язані одне з одним, вихідним матеріалом і кінцевим продуктом будь-якого обліку є певна інформація.

З метою здійснення збору, обробки та контролю за великими обсягами інформації необхідно мати у наявності стандартизовану інформаційну систему.

Бухгалтерський облік створює таку інформаційну систему, що забезпечує зворотний зв'язок у системі управління організацією, яка оперує даними про активи організації, капітал і зобов'язання, відбиває кругообіг матеріальних цінностей, випуску і реалізації продукції, у ньому розкривається інформація про доходи і витрати по виробництву і реалізації продукції, виявляється кінцевий фінансовий результат діяльності.

Бухгалтерський облік як явище має дві сторони: теоретичну та практичну.

Облік — це цілісність, що безупинно розвивається, це система наукового знання, що не припиняє удосконалюватися. Отже, його не можна розглядати як застигле і незмінне явище.

Щоб зрозуміти зміст і напрямок цього незмінного процесу, необхідна, насамперед, періодизація в розвитку обліку. Однак історія обліку через властивий їй нелінійний характер розвитку не дозволяє чітко позначити тимчасові межі появи того або іншого виду бухгалтерії, що трохи принижує пізнавальну роль будь-якої періодизації. У той же час періодизація необхідна, оскільки вона сприяє виявленню не тільки зовнішніх і внутрішніх причин диференціації об-

ліково-інформаційної системи, але і дозволяє простежити загальні закономірності в розвитку обліку.

Національні системи бухгалтерського обліку формувалися і удосконалювалися у ході історичного розвитку суспільства. Шляхом створення відповідного нормативно-законодавчого регулювання національні системи бухгалтерського обліку сприяють вирішенню певних тактичних і стратегічних задач розвитку економіки окремої країни.

Найбільш дискусійною виявилася підсистема податкового обліку. Так, якщо диференціація бухгалтерського обліку на фінансовий і управлінський сьогодні практично є загально-визнаною, то у відношенні обліку податкового, його предмета і сутності дотепер немає єдиної думки.

Результати дослідження світового досвіду взаємозв'язку бухгалтерського і податкового обліку свідчать, що підхід до вказаного 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 інформації, розподіл бухгалтерського обліку на фінансовий, податковий та управлінський, орієнтація ринку капіталу на банки або на всіх учасників ринку, захист інтересів власників та прав інвесторів у законодавстві певної країни та жорсткість контролю за його додержанням.

Традиційно виділяють дві моделі співіснування систем бухгалтерського обліку та оподаткування: континентальну й англосаксонську.

При першій моделі подат-

ковий і бухгалтерський облік фактично співпадає, при цьому останній виконує всі фіскально-облікові завдання. До неї належать облікові системи таких країн, як Бельгія, Німеччина, Франція, Італія, Фінляндія, Швеція (рис. 1).

До англосаксонської моделі співвідношення бухгалтерського і податкового обліку відносяться Велика Британія, Ірландія, Нідерланди, Польща, Данія, Канада, Норвегія, США. При цій системі передбачається існування та ведення паралельно як бухгалтерського, так і податкового обліку. Дана модель у більшості випадків функціонує через реалізацію двох варіантів: 1) шляхом корегування облікових даних для цілей оподаткування; 2) шляхом доповнення бухгалтерських процедур такими, які забезпечують в рамках системного обліку формування готових даних для податкових цілей (рис. 2).

Такий поділ на дві моделі співіснування бухгалтерського і податкового обліку є умовним, оскільки на практиці важко однозначно визначити модель, що застосовується в тій або іншій державі.

У період реформування системи бухгалтерського обліку в Україні (1996—1999 рр.) провідними вченими обговорювалось питання побудови фінансової звітності на основі англосаксонської моделі. Зокрема, члени Методологічної ради з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України погодилися з тим, що такий підхід буде дешевшим і психологічно сприятливішим, оскільки не потребує кардинальних змін для визначення собівартості та фінансових результатів.

У вітчизняній та зарубіжній фаховій літературі точаться дискусії щодо місця та суті податкового обліку, проте однозначного підходу до вирішення даної проблеми немає.

Деякі вчені вважають податковий облік новим видом господарського обліку, інші виділяють його в окрему підсистему бухгалтерського чи фінансового обліку або взагалі відкидають можливість його самостійного існування.

Фахівці наполягають на повному поділі двох видів обліку. А.В. Бризгалін, В.Р. Бернік, А.М. Головкін, О.В. Демешева вважають, що облікова робота, яка проводиться на під-

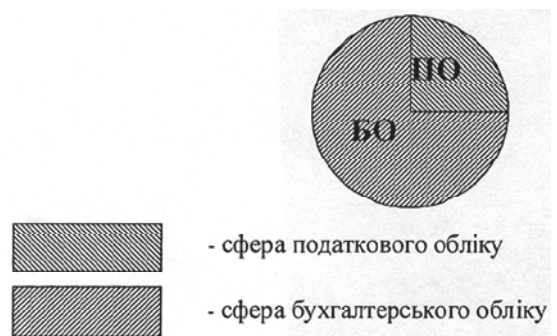


Рис. 1. Континентальна модель співвідношення податкового і бухгалтерського обліку

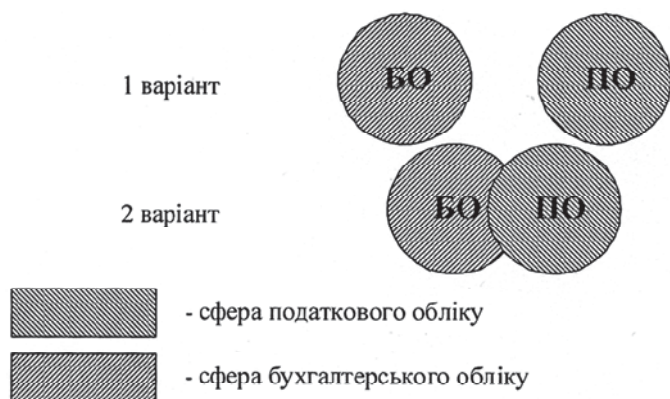


Рис. 2. Англосаксонська модель співвідношення податкового і бухгалтерського обліку

приємств, повинні підрозділятися на три види: фінансовий (бухгалтерський) облік; управлінський (виробничий) облік; податковий облік.

Фінансовий (бухгалтерський) облік вони розглядають як збір зведених даних на рахунках бухгалтерського обліку, необхідних для складання фінансової звітності, виявлення фінансових результатів за звітний період. На підставі цього виду обліку ведеться виробничий (управлінський) облік, тобто облік витрат на виробництво, контроль за ними, прогнозування прибутку. Податковий облік також ведеться на підприємстві в силу юридичного зобов'язання, і призначений він для визначення розміру податків. Саме таке співвідношення облікової діяльності на підприємствах і організаціях, на їхній погляд, представляється оптимальним на сучасному етапі фінансово-економічного розвитку.

П.Я. Гарасим, А.П. Гарасим, П.Я. Хомин вважають, що хоч податковий облік органічно поєднується із традиційною системою фінансового обліку, його не можна вважати лише складовою останнього, оскільки суттєві особливості економічних категорій, які тут використовуються, зумовлюють значні відмінності методики організації процесу обліку. Таким чином, ці вчені наполягають на існуванні в Україні окремого виду обліку — податкового.

Окремі автори стверджують, що зараз весь бухгалтерський облік повинен носити характер податкового, а реформа системи обліку в напрямку організації фінансового обліку на

умовах дотримання вимог міжнародних стандартів неактуальна і навіть шкідлива.

Розглянемо нормативне трактування терміна "податковий облік", а також особливості його практичного втілення. Стосовно вказаних позицій виділяються такі проблемні аспекти:

- відсутність чіткого трактування терміна "податковий облік" у жодному нормативному документі;
- регламентація бухгалтерського та податкового обліку різними державними органами, що може служити аргументом на користь виділення останнього у підсистему бухгалтерського обліку.

Термін "податковий облік" вперше офіційно у законодавстві був вжитий у Законі України "Про оподаткування прибутку підприємств" [18] і стосувався визначення податкових періодів та моменту визнання валових доходів і витрат. Проте у жодному нормативному документі не дається визначення цього терміна. Основним бухгалтерським законом України (Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні") надаються визначення таких понять як "бухгалтерський облік" та "управлінський облік", але не передбачено визначення терміна "податковий облік" [19].

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.

З точки зору практики, можна стверджувати: несамостійність податкового і управлінського обліку виявляється у тому, що їх 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.

Податковий і фінансовий облік

мають різні цілі, розробляються і регулюються різними організаціями і для реалізації цих цілей і отримання неспотвореного результату ведуться 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.

Однак, беручи до уваги важливість історичного досвіду використання різних підходів до теоретичного обґрунтування функціональної і структурної диференціації обліку, варто завжди пам'ятати, що усі вони мають потребу в науковому переосмисленні й оцінці з позиції часу і конкретної економічної обстановки. При підготовці національної концепції співіснування систем фінансового, управлінського і податкового обліку вкрай небезпечно копіювати методологічні підходи інших країн.

Ми підтримуємо думку М.Я. Дем'яненко, що явище "податковий облік" об'єктивне, оскільки відбиває суть, що відбувається в практиці бухгалтерської роботи.

Термін "податковий облік" у господарській практиці живиться у двох значеннях:

- з одного боку, 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 й узагальнення інформації про платників податків та їх діяльність, яка необхідна для належної організації системи адміністрування податків;

- з іншого боку, на мікрорівні: податковий облік являє собою інформаційну систему, призначенням якої є об'єктивне і неупереджене визначення баз оподаткування та забезпечення можливості належного контролю за повнотою і достовірністю виконання зобов'язань перед бюджетом.

Порядок ведення податкового обліку в сучасних умовах регулюється як податковим законодавством (воно закріплює правила визначення податкових баз), так і бухгалтерським (оскільки при відображенні в обліку формуються податковий зобов'язання використовуються принципи та методи бухгалтерського обліку). Разом з тим ні в Законі України "Про систему оподаткування", ні в Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" термін "податковий облік" не вживається, а його ведення визначається лише спеціальним податковим законодавством — Законами України "Про оподаткування прибутку підприємств" та "Про податок на додану вартість".

У цьому зв'язку очевидно, що сьогодні необхідна адекватна потреба практики методологія податкового обліку і науково осмислена методика його організації в системі управління підприємством. Де немає наукової ме-

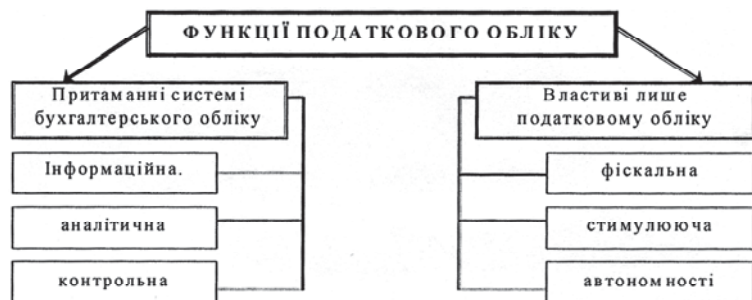


Рис. 3. Функції податкового обліку

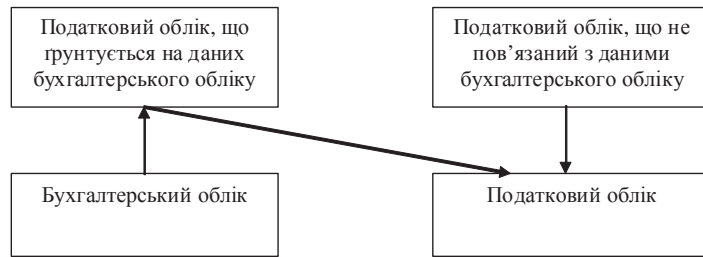


Рис. 4. Види податкового обліку

тодології, там відсутня раціонально організована практика. Побудова релевантної системи податкового обліку можливо лише на основі синтезу накопиченого знання. Диференціація як процес аналітичного розкладання проблеми необхідна лише для більш детального і ретельного вивчення предмета і методу податкового обліку, виділення конкретного змісту, актуального для нього. Вона не може бути кінцевою крапкою, оскільки є лише перший етап у пізнанні. Диференціація обліку і його інтеграція повинні відбуватися паралельно. Слідом за аналітичним розкладанням (декомпозицією) повинне слідувати синтетичне додавання (композиція).

Таким чином, податковий облік — це не стільки наслідок послідовної диференціації системи обліку економічної інформації, скільки результат якісного нового синтезу, синтезу обліку з іншими науками і насамперед з оподаткуванням.

Отже, податковий облік — підсистема бухгалтерського обліку, яка 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.

Оскільки податковий облік є складовою системи бухгалтерського обліку, то йому частково притаманні функції бухгалтерського обліку. Окрім того, йому притаманні функції не властиві бухгалтерському обліку. До першої групи функцій, які об'єднують бухгалтерський і податковий облік, відносяться інформаційна, контрольна та аналітична функції. До другої групи належать функції: фіскальна, стимулююча та автономності (рис. 3).

Шляхом фіскальної функції реалізуються задачі держави щодо наповнення 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.

Суть контрольної функції полягає в тому, що податковий облік дозволяє податковим органам здійснювати більш ефективний контроль і нагляд за виконанням платниками своїх податкових зобов'язань.

Дія функції автономності дозволяє зберегти основні принципи бух-

галтерського 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.

Функція по інформаційному забезпеченню податково-розрахункового процесу полягає в наступному. Діюче законодавство про бухгалтерський облік і звітність регулюють порядок ведення обліку тільки для юридичних осіб, проте склад суб'єктів платників податків і суб'єктів, що зобов'язанні вести бухгалтерський облік, не співпадає. У 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.

Для 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 час як методологія податкового обліку практично завжди ґрунтується на бухгалтерському обліку (рис. 4).

Традиційний погляд на методологічну проблематику зводить її до характеристики предмета і метода науки. Предмет конкретної науки фіксує її місце в системі наук вказує на відмінність від суміжних галузей і напрямів дослідницької діяльності. Метод є спеціальною розробленою та свідомо застосованою технологією вивчення відповідного предмета.

Предмет конкретної науки фіксує її місце в системі наук, вказує на відмінність від суміжних галузей і напрямів дослідницької діяльності. На різних етапах історичного розвитку у багатьох країнах автори неоднаково визначали предмет бухгалтерського обліку.

На думку проф. В.Ф. Палія, "аналіз має зворотній зв'язок з обліком точно так само, як облік має зворотній зв'язок з аналізом, це як об'єкт — суб'єкт, так й облік — аналіз, вони між собою пов'язані, коли б не було

між ними зв'язку і не тільки інформаційного, але й суттєвого, то й нічого не було б".

Поняття факту господарського життя лежить в основі бухгалтерського обліку як науки, так і практики, під яким розуміють будь-яку подію, що виникає у ході функціонування господарюючого суб'єкта і впливає на його активи та/або зобов'язання. По суті, все життя підприємства складається з безперервного ланцюгу цих фактів, а бухгалтерський облік покликаний давати їм кількісну оцінку, реєстрацію 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 (господарські операції), 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 (рахівництво) 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, на нашу думку, його предметом є господарська діяльність підприємства, яка призводить до виникнення зобов'язань з вирахування та сплати податків та обов'язкових платежів державі.

Отже, 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.

Література:

1. Комаха А.Р. Новая философия бухгалтерского учета // Актуальные проблемы экономики. — 2002. — № 6. — С. 2—9.
2. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. — М.: Финансы и статистика, 2000. — 496 с.
3. Педченко И.В. Как совместить бухгалтерский и налоговый учет // Российский налоговый курьер. — 2002. — № 8. — С. 12—30.
4. Соколов Я.В. Принципы бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. — 1996. — № 2. — С. 18—23.
5. Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение. — М.: Инфра-М, 2003. — С. 429.

Стаття надійшла до редакції 19.02.2009 р.