

*М. В. Дубицький,
здобувач,
Вінницький фінансово-економічний
університет*

ПОДАТКОВИЙ ОБЛІК В ЄДИНІЙ ІНФОРМАЦІЙНІЙ СИСТЕМІ ПІДПРИЄМСТВА

Питання узгодженості податкового та фінансового обліку займає провідне місце в розвитку економічної науки України і його вирішення покликане усунути низку протиріч в трактуванні різних понять при відображенні в обліку та їх складових різними ланками законодавчих та контролюючих органів.

Проблемам гармонізації податкового та фінансового обліку витрат присвячені праці таких вітчизняних дослідників, як М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, Н.І. Дорош, О.В. Ковальчук, О.М. Петрук, Ю.М. Покидюк, М.С. Пушкар, В.К. Савчук, М.Г. Чумаченко та ін. Погляди вчених щодо змісту і місця податкових розрахунків у системі бухгалтерського обліку суттєво різняться, оскільки вітчизняні схеми оподаткування виходять у певних частинах за межі системи бухгалтерського обліку.

Вперше проблема податкового обліку в світі виникла в ході Першої світової війни, коли значна кількість бюджетних витрат держави потребувала введення податку на прибуток, а звідси і виникла необхідність створення правил його нарахування, так як до цього жодній країні, не існувало єдиного способу визначення фінансового результату [1, с.215].

В подальшому в світовій економіці сформувалося два основних напрямки державної політики в області оподаткування:

- ринково-економічне рішення, що базується на принципах ліберальної економічної політики;
- адміністративно-правове, адміністративно-командне рішення, засноване на пріоритеті держави.

Адміністративно-правове рішення ґрунтувалося на пріоритеті податкової політики в інтересах держави, при цьому пріоритет держави виступав в багатьох питаннях:

- віднесення податкових штрафів на чистий прибуток, а комерційних – за рахунок прибутку до оподаткування;
- використання принципу імпарітета для відображення фінансових результатів;
- жорстоке лімітування всіх витрат;
- збільшення показника прибутку будь-якими способами (низькі норми амортизації, обмеження у віднесенні затрат за рахунок собівартості);
- введення податкового контролю [1, с.216].

В протилежність цьому ліберальна економічна політика представляє точку зору, згідно з якої ринковий механізм являється самим відповідним (властивим) для “процесу відкриттів” (Ф.А. фон Хайек, лауреат Нобелівської премії). Вона розглядає ринок лише як децентралізований еволюційний процес пошуку образу (формування) майбутнього. Задача держави при цьому являється шляхом створення відповідних рамкових умов (наприклад, розподіл державних квот, додання гнучкості ринкам) зробити цей процес можливо більш ефективним [2].

В результаті взаємозв'язку між фінансовим та податковим обліком стала розвиватися в двох напрямках:

- єдність по багатьом правилах між фінансовим і податковим обліком (Франція, Бельгія, Німеччина, Швейцарія, Англія та інші);
- сильні розбіжності в методології фінансового і податкового обліку, ряд правив абсолютно різних для різних видів обліку (США, Нідерланди, Канада та ін.);

Переваги і недоліки двох підходів наведено в табл. 1.

Таблиця 1

Аналіз підходів до взаємозв'язку податкового і бухгалтерського обліків [3, с.24]

Підхід	Країна	Переваги	Недоліки
Високий ступінь взаємозв'язку бухгалтерських та податкових правил	Німеччина, Франція, Іспанія, Греція, Японія, Бельгія, Італія та ін	менші витрати при складанні звітності	неминучі поправки на податкові норми при аналізі бухгалтерської звітності
Низька ступінь взаємозв'язку бухгалтерських та податкових правил	Великобританія, США, Нідерланди, Канада, Австралія, Нову Зеландія	забезпечує користувачів звітності інформацією, не спотвореної податковими правилами	підвищує витрати з ведення обліку (утримання двох різних служб)

Вітчизняна облікова система належала до другої групи, але починаючи з 2011 року поступово переходить до складу першої. Цей процес мають супроводжувати наукові розробки вчених, які прораховували б можливі результати наперед, а не випробовували платників податків. Наприклад, Німеччина є яскравим прикладом жорсткої залежності, де немає окремого податкового обліку, хоча існують два типи рахунків - комерційні та податкові [4, с. 106]. Вибір того чи іншого методу обліку має прямі податкові наслідки. Вимоги до бухгалтерського обліку суворо формалізовані і деталізовані. Важливим елементом німецького бухгалтерського законодавства є принцип зобов'язального призначення якого - забезпечити надання податкових звітів на тій же базі, що і бухгалтерських документів [5, с.208].

Прикладом “повного розділення” є США, де податковий та бухгалтерський облік практично не мають точок дотику. Бухгалтерський облік - для власників або акціонерів та фінансового контролю за діяльністю компанії, а податковий облік - для визначення податкового зобов'язання та контролю за його виконанням. Аудиторська практика ХХ століття підтверджує недосконалість англо-американської системи, так як ні фінансова, ні податкова звітність не відображали реального стану збанкрутілих великих корпорацій кінця ХХ століття.

Світовий і невеликий вітчизняний досвід ведення бухгалтерського обліку з метою оподаткування свідчить, що ніякі паралельні системи обліку не потрібні. Оподатковуваний прибуток та інші податкові показники можуть бути отримані з бухгалтерської інформації шляхом коригування бухгалтерських даних відповідно до правил оподаткування розрахунковим шляхом і на основі вибірки та узагальнення необхідної інформації з аналітичного обліку.

Соколов Я.В., Соколов В.Я. зазначають, що ділення бухгалтерського обліку на фінансовий і податковий – це американський компроміс між духом вільної людини, яка може робити все, що хоче, але вважає потрібним робити те, що рекомендує йому GAAP (тобто професійне співтовариство самих бухгалтерів), і духом необхідної спільності – держави. Державі ми відаємо те, що вимагає Закон, а в останньому ми вільні. [6, с.82]

В свою чергу, Палій В.Ф. відзначає, що світовий і невеликий російський досвід бухгалтерського обліку на користь оподаткування свідчать про те, що жодні паралельні системи обліку не потрібні. Прибуток оподаткування і інші податкові показники можуть бути отримані з бухгалтерської інформації шляхом коректування бухгалтерських показників відповідно до правил оподаткування розрахунковим дорогою і на основі вибірки і узагальнення необхідних даних з аналітичного обліку [7, с.4] Тобто, необхідну інформацію для складання податкових декларацій можна отримати із будь-якої правильно організованої системи бухгалтерського обліку.

Таку ж позицію підтримує Шнейдман Л., який зазначає: “Як основна має бути прийнята така модель співіснування бухгалтерського обліку і оподаткування, при якій як базова інформація для цілей оподаткування використовуються дані бухгалтерського обліку” [8, с.4].

У зв’язку із тим, що в законодавстві не визначено поняття “податковий облік”, у спеціальній літературі по різному його тлумачать (табл. 2).

Таблиця 2

Визначення поняття “податковий облік”

<i>Автор</i>	<i>Визначення</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
М.Я. Дем’яненко [9, с.11]	“...податковий облік не надумана дефініція і не «український винахід», а об’єктивна економічна категорія, яка відображає певні сторони податкових відносин, які, з певних причин, не в змозі вирішити бухгалтерський облік. Тому податковий облік існує в більшості країн з ринковою економікою, де запроваджений податок на прибуток (корпоративний податок). Економічна доцільність податкового обліку полягає в тому, щоб ті витрати, які вважаються недоцільними, не призводили до зменшення оподатковуваного доходу. В практичному плані це означає, що держава не хоче втрачати свою (задекларовану) долю в доходах підприємства внаслідок суб’єктивних (непродуктивних) дій юридичної особи як суб’єкта оподаткування. Саме що вимогу держави і забезпечує (чи має забезпечувати) податковий облік”
Ф.Ф. Бутинець [10, с.15]	Під податковим обліком розглядається система бухгалтерського обліку, яка на основі затверджених державою правил виконує функції нарахування та сплати податків і надходження інформації про це відповідним державним органам
М.Т. Білуха [11, с.18].	Податковий облік не існує автономно, як окремих вид обліку, а є складовою частиною інтегрованої системи господарського обліку, його призначення – за даними бухгалтерського обліку групувати потрібну інформацію у податковій звітності за платежами до бюджетів різних рівнів
О. Гусакова [12, с.6]	Податковий облік – це підсистема, яка визначає належний до сплати податок

Продовження табл. 2

1	2
М. Коцупатрий [13, с.12-13]	Податковий облік визначається як підсистема бухгалтерського обліку, яка за встановленими державою правилами формує інформацію про нарахування та сплату податків і зборів відповідним державним органам
В. Сердюк [14, с.16]	Податковий облік – система накопичення інформації, необхідної для розрахунку податків і контролю за їхньою сплатою
О. Малишкін [15, с.54]	Податковий облік - підсистема інформації платника податку, яка здійснює виявлення, ресстрацію, розрахунок та узагальнення економічної інформації щодо бази оподаткування та суми податку відповідно до податкового законодавства для надання відповідним державним органам декларацій (розрахунків) з метою сплати податкового зобов'язання або повернення податку з бюджету

Одні автори вважають його частиною (підсистемою) бухгалтерського обліку (О. Гусакова, М. Коцупатрий), інші називають його системою накопичення інформації, необхідної для сплати податків (В. Сердюк).

Існування підсистеми податкового обліку було актуальним до моменту прийняття та введення в дію ПКУ, при написанні якого, основним завданням було максимально уніфікувати дані, які використовуються при розрахунках за податками згідно з бухгалтерським та податковим законодавством.

Різниця між бухгалтерськими доходами та витратами та доходами та витратами, які визнані ПКУ є, але не настільки велика, щоб говорити про податковий облік, як окрему систему чи підсистему обліку. Тому можна стверджувати, що податковий облік втратив свою актуальність у сфері застосування ПКУ.

Взаємозв'язок податкового та фінансового обліку полягає в тому, що обидва вони:

- базуються на одних і тих же первинних документах;
- фіксують одні і ті факти господарського життя;
- основна частина інформації, отриманої у підсистемах фінансового і податкового обліку, призначена для зовнішніх користувачів.

Пушкар М.С. стверджує, що деструктивну роль щодо удосконалення системи обліку відіграв так званий “податковий облік”, який спонукає бухгалтерів займатися дріб'язковими питаннями розрахунків з податків замість пошуку шляхів підвищення ефективності роботи підприємства.

А також зазначає, що створення податкової служби нанесло величезної шкоди розвитку економіки України через:

- залучення надмірної чисельності працездатного населення (за розрахунками близько 200 тис. податківців та обслуговуючого персоналу, які не приносять користі для економіки, але шкода від цієї паразитичної системи за роки її існування склала близько 40 млрд. грн., враховуючи лише заробітну плату, відрахування на соціальні заходи та матеріальні поточні витрати);

- штучне стимулювання ділової активності бізнесу внаслідок надмірного витрачання робочого часу персоналу на пояснення справ під час різних перевірок податковими службами (за нашими даними робочого часу становлять до 10 %);

- психологічний тиск бізнесу, породження страху та невпевненості щодо захисту від насилля з боку “псів царевих”, які діяли і до цього часу діють поза законом, творячи свавілля в угоду владним структурам (примушування роботи відрахування на виборчі кампанії, сумнівні фонди тощо);

- поганий менеджмент податкової служби (невміння розробити зрозумілі для “малого” українця інструкції з взаємовідносин бізнесу і податкової системи, тлумачення законів на користь держави, маніпулювання і зловживання службовим положенням та інші негативні риси) підрвав рівень довіри до держави і справедливості, що породило “тіньовий” бізнес;

- нераціональне використання робочого часу бухгалтерів на непотрібний “податковий” облік, що вимагає до 25 % зусиль персоналу на його ведення, але інформаційність і користь від якого близька до нуля [16, с.74-75].

Пушкар М.Р. заперечує необхідність податкового обліку тому, що у системі фінансового обліку є всі необхідні дані для визначення суми податків на основі реального прибутку, відображеного у балансі.

Отже, розглянувши різні підходи до трактування та ведення “податкового обліку”, ми підтримуємо думку Пушкаря М.Р., та вважаємо, що ведення податкового обліку є неефективно для підприємства, оскільки підприємству необхідно залучати нових фахівців для його ведення та нести додаткові витрати, а також марне витрачання робочого часу, адже всі розрахунки з податками можна здійснювати на основі даних фінансового обліку.

Список використаних джерел:

1. Кузнецова Е.В. Система планов счетов и бухгалтерское управление экономическими процессами: монографія/ Е.В. Кузнецова. – Ростов н/Д: Изд-во ЮФУ, 2010. – 352 с.
2. Шмаленбах Э. Счетные планы. Опыт классификации счетов производственных предприятий/пер. с нем. Д.И. Копылова. – Л.: Издательство “Экономическое образование”, 1928. – 93 с.
3. Жураковська І.В. Склад бухгалтерських доходів і витрат в податковому обліку//Економічний форум. - №1. – 2012 – С.
4. Молоток Я.В. Консерватизм как основной принцип бухгалтерського учета: опыт Германии // Бухгалтерський учет. – 1999. - №8. – С.105-110.
5. Джон Блей, Ореол Амаг. Европейский бухгалтерський учет. Справ очник / Перевод с англ.. – М.: Информационно-издательский дом «Филинь», 1997. – 400с.
6. Соколов Я.В., Соколов В.Я. Сила и слабость бухгалтерии США // Бухгалтерський учет, 1999, № 2
7. Палий В.Ф. Обновление бухгалтерського учета: что дальше? // Бухгалтерський учет, 1996, № 10.
8. Шнейдман Л.З. Учет в России: проблемы и перспективы реформирования // Бухгалтерський учет, 1996, № 11.
9. Дем'яненко М.Я. Щодо уніфікації бухгалтерського і податкового обліку / М.Я. Дем'яненко // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи. Частина I. Проблеми адаптації бухгалтерського обліку АПК України до міжнародних правил та вимог./ за ред. П.Т. Саблука, М.Я. Дем'яненка, В.М. Жука. – К.:Інститут аграрної економіки, 2003. – С.9 –10.
10. Бухгалтерський податковий облік. Навчальний посібник для студентів спец. 7.050106 «Облік і аудит» / За ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинця, к.е.н., доц. С.Л. Берези. - 2-е вид., доп. і перероб. - Житомир: ЖДГУ, 2004. - 384 с.
11. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник / М.Т. Білуха. – К., 2000. – 690 с.
12. Гусакова О.С. Податковий облік: навчальний посібник / О.С. Гусакова. - К.: Центр навчальної літератури, 2006. - 214с.

13. Коцупатрий М.М. Податковий облік і звітність: Навч. посіб./ М.М. Коцупатрий, С.І. Ковач, В.В. Мельничук. - К.: КНЕУ, 2006. – 312с.
14. Сердюк В.М. Податковий облік: Навчальний посібник / В.М. Сердюк. – К.: Центр навчальної літератури. – 2005. – 312 с.
15. Малишкін О. Про статус податкового обліку українського підприємства / О. Малишкін // Бухгалтерський облік і аудит. - 2009. - № 2. - С.48
16. Пушкар М.С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів): Монографія. – Тернопіль, Карт-бланш, 2006. – 334 с.