УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

УДК 336.226

Т. С. Шовкопляс, ст. викладач

ГАРМОНІЗАЦІЯ ПОДАТКОВОГО РАХІВНИЦТВА І БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ – ОСНОВНА МЕТА ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ СУБ'ЄКТА ЕКОНОМІКИ

Анотація. *У статті досліджуються теоретичні та організаційні положення бухгалтерського обліку суб'єктів господарювання в економічному просторі України, що дозволяють виявити протиріччя податкового рахівництва і бухгалтерського обліку.*

Ключові слова: *бухгалтерський облік, елементи облікової політики, податкове рахівництво.*

Т. С. Шовкопляс, ст. преподаватель

ГАРМОНИЗАЦИЯ НАЛОГОВОГО СЧЕТОВОДСТВА И БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА – ОСНОВНАЯ ЦЕЛЬ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ СУБЪЕКТА ЭКОНОМИКИ

Аннотация. *В статье исследуются теоретические и организационные положения бухгалтерского учета субъектов хозяйствования в экономическом пространстве Украины, позволяющие выявить противоречия налогового счетоводства и бухгалтерского учета.*

Ключевые слова: *бухгалтерский учет, елементы учетной политики, налоговый учет.*

T. S. Shovkoplias, senior lecturer

HARMONIZATION OF TAX ACCOUNTING AND ACCOUNTING – THE MAIN PURPOSE OF ACCOUNTING POLICIES OF SUBJECT OF ECONOMY

Abstract. *The author of the paper examines the theoretical and organizational Accounting Pronouncements in economic sphere of Ukraine which reveal contradictions between accounting and tax accounting.*

Keywords: *accounting, elements of accounting policy, tax accounting*.

Постановка проблеми. Здійснення ринкових перетворень в Україні активізувало роботу з удосконалювання системи оподатковування. Прийняття Податкового кодексу стало важливим кроком на шляху до створення цілісного, стабільного, прогнозованого поля діяльності суб'єктів господарювання. З іншого боку, здійснюється процес реформування бухгалтерського обліку, зумовлений необхідністю його гармонізації з Міжнародними стандартами фінансової звітності. У результаті цих змін положення податкового законодавства і бухгалтерського обліку не завжди співпадають. Ґрунтуючись на стійких правилах одержання, обробки і надання інформації про активи, зобов'язання, капітал, доходи і витрати суб'єкта економіки, система бухгалтерського обліку не може кон'юнктурно змінювати методи і принципи формування інформації, підкоряючи їх мінливим формам організації фінансових взаємин бізнесу і держави. Введення Податковим кодексом системи податкового обліку набагато зменшило кількість таких протиріч. Ключовим моментом у розв'язанні цих питань є інтеграція бухгалтерського і податкового обліку, що дозволяє використовувати загальний понятійний апарат, єдині принципи збору, узагальнення і надання інформації, необхідної для усіх користувачів. Теоретичні та практичні рекомендації з оптимізації та узгодження взаємовідносин системи податкового рахівництва і бухгалтерського обліку потребують більш поглибленого вивчення та аналізу цієї проблеми.

Аналіз основних досліджень і публікацій. Основні теоретичні та методичні положення досліджуваної нами проблеми висвітлювалися у роботах зарубіжних та вітчизняних вчених В. Андрущенка, Г. І. Бондаренка, О. Д. Василика, В. Вишневського, О. Д. Заруби, Ю. Іванова, С. В. Онишко, В. М. Пархоменка, О. І. Пилипченка, О. С. Редькіна, М. І. Сивульського, А. Соколовської, І. Г. Ткачука, В. М. Федосова, К. І. Швабія, С. І. Юрія та інших. Зокрема З. Задорожний,

© Шовкопляс Т. С., 2013

УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

О. Мурашко у своїх роботах роблять спробу гармонізувати бухгалтерський та податковий облік, а І. Є.Соколовська-Гонтаренко досліджує проблему існування двох видів обліку, їхні відмінності та визначає взаємозв'язок через вторинну обробку (через призму вимог податкового законодавства) первинних бухгалтерських документів при складанні податкової звітності. Більш поглиблене висвітлення теоретичних проблем взаємодії бухгалтерського і податкового обліку, а також практична затребуваність організаційно-методичних підходів до їхньої гармонізації зумовлює актуальність вибраної теми. Метою є узагальнення теоретичних і організаційних положень бухгалтерського обліку суб'єктів економіки, що дозволяють обґрунтувати протиріччя податкового рахівництва і бухгалтерського обліку та розробити практичні підходи до їхньої гармонізації на основі Податкового кодексу України та Національних Положень (Стандартів) бухгалтерського обліку (П(С)БО).

Виклад основного матеріалу. На сьогодні вирізняються різні підходи до аналізу розвитку системи обліку. Традиційний підхід дотримується положення про те, що облік формується під впливом низки соціально-економічних факторів. Виникнення капіталізму - нової системи виробництва та розподілу - стало тим фактором, який зажадав удосконалення обліку, і як наслідок цього, поширено систему подвійного запису. Тезою такого альтернативного підходу є твердження, що облік сам виступає фактором формування взаємовідносин у суспільстві. У своєму дослідженні ми поділяємо точку зору, виражену традиційним підходом.

Виникнення бухгалтерського обліку як науки (у сучасному розумінні) відносять до першої половини XIX століття. Акціонерна форма організації спричинила появу власників, мало знайомих з повсякденною діяльністю підприємства, і найманої адміністрації, яка повинна була періодично звітувати перед власниками. У цьому випадку питання визначення прибутку стає особливо актуальним: виникає необхідність виплачувати дивіденди акціонерам.

Як відомо, у XIX столітті з боку держави зростає необхідність отримання податків, як інструмента фінансування державних витрат. Відбувається посилення системи оподатковування. Оподатковування компаній (юридичних осіб) набуває системного характеру. Внаслідок цього на систему бухгалтерського обліку покладається функція обчислення величини податкової бази. Це завдання було не властиве для бухгалтерського обліку, але у той час була відсутня інша інформаційна система, що дозволяла розв'язати завдання такого рівня. У цих умовах, паралельно з процесом розвитку методологічної бази бухгалтерського обліку, посилюється законодавча регламентація облікових записів, спрямована, насамперед, на забезпечення інтересів держави.

Таким чином, у рамках традиційного підходу до аналізу становлення бухгалтерського обліку можна виділити два етапи в його розвитку. *На першому етапі* бухгалтерський облік будувався винятково з потреб господарської діяльності окремих економічних суб'єктів. Вплив держави на облік був украй слабким, оскільки держава не виступала користувачем бухгалтерської інформації. *На другому етапі,* коли господарська діяльність стала набувати складнішої форми і виникла система оподаткування, вплив держави на бухгалтерський облік значно зростає. Бухгалтерський облік став вирішувати завдання формування податкової бази, і держава, виступаючи користувачем бухгалтерської інформації, стала зацікавленою у регулюванні бухгалтерського обліку.

Безпосереднє покладання на систему бухгалтерського обліку функцій, пов'язаних з вирахуванням податків і зборів з початком реформ, все-таки не відповідало цілям і завданням бухгалтерського обліку як такого. Крім того, у ряді випадків стала чітко проглядатися тенденція розростання протиріч між податковими розрахунками і бухгалтерським обліком. Традиційна уява про оподатковування як про різновид бухгалтерської справи перестало відповідати фактичному стану речей. З одного боку, це було викликано тим, що вдосконалювання системи оподатковування неминуче призвело до ускладнення розрахунків деяких видів податків. З іншого боку, зміна системи суспільних відносин і цивільно-правового середовища вимагала адекватної трансформації бухгалтерського обліку. Бухгалтерський облік повинен був забезпечувати інформацією набагато ширше коло користувачів. Таким чином, на розвиток бухгалтерського обліку, крім господарської діяльності, істотно починає впливати *податкова система.* Спробуємо зупинитися більш докладно на дослідженні цього питання.

© Шовкопляс Т. С., 2013

УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

Міжнародна практика свідчить, що взаємовідносини між обліком та оподаткуванням не дають змоги досягти двох цілей одночасно, до того ж вони пов'язані із значними витратами для підприємств. Вивчення та аналіз підходів до вирішення питання про використання даних бухгалтерської звітності у податковому рахівництві та механізму його складових і зумовило мету дослідження. Відповідно до мети дослідження слід звернути увагу на таку проблему, як існування двох видів обліку – бухгалтерського та податкового. Вищенаведені види обліку відрізняються за своїми цілями. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» № 996-XIУ від 16.07.1999 р. визначає, що вся господарська діяльність підприємства повинна відображатися в первинних документах з наступною реєстрацією, систематизацією, нагромадженням і передачею інформації користувачам. У цьому полягає сутність бухгалтерського обліку, який становить основу складання фінансової, статистичної і податкової звітності; тоді як податковий облік має фіскальні цілі та являє систему реєстрації, узагальнення, зберігання та передачі інформації про об'єкти оподаткування та суми податкових зобов'язань. З вищенаведеного чітко відслідковуються відмінності у цілях цих видів обліку. Також відзначається їхній взаємозв'язок, тобто податковий облік (відповідно до вимог податкового законодавства) визначається як вторинна обробка бухгалтерських документів при необхідності складання податкової звітності. Такий поділ бухгалтерського та податкового обліку не мав єдиної методики ведення податкового обліку, єдиних затверджених форм зберігання облікових даних. Порядок визначення податкових зобов'язань і діюча методика складання податкової звітності регламентується багатьма інструкціями, поясненнями та Наказами ДПА України, а сама методологія ведення податкового обліку на місцях розробляється бухгалтерами на власний розсуд, залежно від досвіду самих бухгалтерів. Крім того, на думку фахівців, чинне податкове законодавство ввело в обіг багато понять, які суперечать постулатам економічної теорії. Отже, запровадження інновацій у податкове рахівництво повинне забезпечити достовірність результатів господарської діяльності, ефективність використання фінансових ресурсів та здійснення відповідних розрахунків. Необхідно, щоб система податкового рахівництва була зрозумілою, чіткою та прозорою як для працівників, так і для користувачів цієї інформації. Для виконання цього завдання виникає потреба теоретичного обґрунтування положень організації та ведення податкового рахівництва. У нашій державі та в інших країнах, незважаючи на різні підходи до обґрунтування терміну «облік», поняття «облікове рахівництво», як у практичному аспекті, так і в теоретичному обґрунтуванні, не використовувалося. Те саме стосується також податкового рахівництва. Досліджуючи роботи науковців, зупинимося на викладенні цієї проблеми Мурашко О. В. та Мурашко В. М., які визначають, що «…Податкове рахівництво являє собою фінансову галузь обліку у нашій державі, де саме формується система податкового рахівництва, що включає в себе не тільки облік, але й визначає систему податкових розрахунків і обґрунтовує достовірність визначення доходів, витрат, амортизації та прибутку, що підлягає оподаткуванню та інших показників…» [5, с.145-147].

Також визначена сутність податкового рахівництва; посилаючись на визначення І. Є. Соколовської-Гонтаренко, «…необхідно вести мову про два виміри, що перебуваючи у діалектичному взаємозв'язку, забезпечують її найбільш повне відображення. У найбільш загальному значенні - це система відносин, що виникають в процесі підготовки відомостей і даних для формування податкових зобов'язань, при складанні податкової звітності…а у найбільш вузькому розумінні «податкове рахівництво» - це різновид фінансової роботи з використанням широкого арсеналу аналітичних способів і прийомів, що базується на податковій та бухгалтерській звітності, даних оперативного і статистичного обліку в грошовій формі по підготовці відомостей і даних для формування податкових зобов'язань…та складання податкової звітності…» [6, с.101-107]. Ми вважаємо, що термін «податкове рахівництво» враховує ширше коло обліку господарських операцій не тільки визначення бази оподаткування (податкового обліку), але й питання адміністрування податків, стан розрахунків з бюджетом з питань перерахування податків. Сам процес податкового рахівництва повинен забезпечити користувачів достовірною інформацією про нарахування та сплату податкових зобов'язань. Тобто процеси організації податкового рахівництва повинні будуватися на засадах фінансової та податкової науки, економічної теорії. Ми вважаємо, що існують такі питання становлення податкового рахівництва, які недостатньо або не в комплексі

© Шовкопляс Т. С., 2013

досліджувалися науковою спільнотою. На цей час не було приділено достатньо уваги аналізу форм накопичення первинної інформації, методів документообігу змісту, оцінки розрахунків бази оподаткування окремих видів податків та їх сплати до бюджету та не було законодавчо їх закріплено. Також зазначимо, що в системі податкового рахівництва не передбачене застосування основних методів бухгалтерського обліку, таких як баланс, рахунки, подвійний запис і оцінка.

Податковий кодекс України (ст. 16 розділу 1 ПКУ) дає тлумачення терміну «Податковий облік»: «…це система узагальнення інформації для визначення податкової бази (з податку на прибуток зокрема) на основі даних первинних документів, згрупованих відповідно до порядку, передбаченого Законом». Податковий облік здійснюється з метою формування повної та достовірної інформації про порядок обліку для цілей оподатковування господарських операцій, здійснених платником податків протягом звітного (податкового) періоду, а також забезпечення інформацією внутрішніх і зовнішніх користувачів для контролю над правильністю вирахування, повнотою і своєчасністю вирахування і сплати в бюджет податку на прибуток. При цьому спільнота платників податків має право самостійно визначати порядок організації податкового обліку. З одного боку, податковий облік може бути організований як самостійна система. З іншого боку, податковий облік може бути організований на базі бухгалтерського обліку. У тих випадках, коли правила бухгалтерського і податкового обліку збігаються, вирахування податкової бази проводиться за правилами бухгалтерського обліку, а у випадку протиріч між бухгалтерським і податковим обліком застосовуються правила останнього.

Порядок ведення податкового обліку встановлюється платником податків в обліковій політиці для цілей оподатковування та затверджується наказом керівника. Для ведення податкового обліку організації розробляють регістри податкового обліку, у яких систематизується і нагромаджується інформація, що міститься в первинних документах. При формуванні облікової політики для цілей податкового обліку платник податків має право розробити самостійні регістри податкового обліку або доповнити застосовувані регістри бухгалтерського обліку додатковими реквізитами для формування регістрів податкового обліку. При цьому дані податкового обліку повинні відображати порядок формування сум доходів і витрат, порядок визначення частки витрат, що враховуються для цілей оподатковування в поточному податковому (звітному) періоді, суму залишку витрат (збитків), що підлягає віднесенню на витрати в наступних податкових періодах, порядок формування сум створюваних резервів, а також суму заборгованості по розрахунках з бюджетом з податку на прибуток.

Отже, аналіз низки положень розділу 111 Податкового кодексу України «Оподаткування прибутку підприємств» дає нам підстави припускати, що можливі два варіанти організації та ведення податкового обліку, в тому числі з визначення оподатковуваного прибутку:

1. Створення автономної системи податкового обліку, не пов'язаної з бухгалтерським обліком. У цьому випадку між бухгалтерським і податковим обліком залишаються спільними тільки первинні документи. При цьому кожна господарська операція може бути відображена у відповідному регістрі податкового обліку.

Але побудова податкового обліку в такий спосіб призведе до підвищення трудомісткості облікового процесу і значного збільшення витрат на ведення обліку, оскільки ті самі операції фіксуватимуться двічі: у бухгалтерському і податковому обліку.

2. Створення системи податкового обліку на основі даних бухгалтерського обліку. На нашу думку, цей спосіб ведення податкового обліку менш трудомісткий і в силу цього більш доцільний для застосування. У тому випадку, коли в регістрах бухгалтерського обліку інформація для визначення податкової бази є недостатньо, платник податків має право доповнювати застосовувані регістри бухгалтерського обліку необхідними реквізитами або вести самостійні регістри податкового обліку (ст. 313 ПК України). Звідси маємо зробити висновок, що в тих випадках, коли правила бухгалтерського й податкового обліку збігаються, вирахування податкової бази доцільно проводити за правилами бухгалтерського обліку. Також у межах власної податкової системи в державі починає формуватися єдина система податкового рахівництва (це процедури обліку, розрахунки і податкова звітність), яка на підставі затверджених державою правил виконує функції обліку і реєстрації інформації про фінансово-господарські операції платників податків для

© Шовкопляс Т. С., 2013

цілей формування податкової бази шляхом розрахунків податкових зобов'язань та їх сплати до бюджету.

Література

1. Податковий Кодекс України: Закон від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. - Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/card6#Public.

2.Національні стандарти Бухгалтерського обліку. Частина І. П(С)БО 1-25 // Все про бухгалтерський облік. – 2011. - № 10. – С.1-127.

3.Національні стандарти Бухгалтерського обліку. Частина ІІ. П(С)БО 26–34, План рахунків // Все про бухгалтерський облік. - 2011. - №12. – С. 1-115.

4. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996–XIV [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996-14

5. Мурашко О. В. Становлення і розвиток податкового рахівництва в умовах реформування податкової системи / О. В. Мурашко, В. М. Мурашко // Вісник ЖДТУ. – 2011. - №2(56). – С. 145-147.

6. Соколовська-Гонтаренко І. Є. Сутність податкового рахівництва і його роль у забезпеченні ефективності оподаткування / І. Є. Соколовська-Гонтаренко // Науковий вісник Національного університету ДПС України. – 2010. - №2(49). - С. 101-106.

References

1. Supreme Council of Ukraine. (2010). *Tax Code of Ukraine: Law of 02.12.2010 № 2755 -VI.* Retrieved from http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/card6 # Public.

2. National accounting standards. Part I. P(S)1-25. (2011, January 28). *All about accounting*, pp.1-127.

3. National accounting standards. Part II. P(S)26-34, Chart of Accounts. (2011, February 4). *All about accounting*, pp.1-115.

4. Supreme Council of Ukraine. (1999). *On Accounting and Financial Reporting of Ukraine: Law of Ukraine of 16.07.1999 № 996 -XIV*. Retrieved from http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996-14

5. Murashko, O. V., & Murashko, V. M. (2011). Formation and development of tax accounting under conditions of reforming the tax system. *Bulletin of Zhitomyr State Technological University, 2(56),* 145-147.

6. Sokolovska-Hontarenko, I. Ye. (2010). The essence of tax accounting and its role in the efficiency of taxation. *Bulletin of National University of State Tax Service of Ukraine, 2(49),* 101-106 .

Надійшла 20.11.2013

© Шовкопляс Т. С., 2013