

УДК 336.2

ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ

Л. Яструбецька

Львівський національний університет імені Івана Франка

Досліджено сутність і значення податкового обліку в системі оподаткування України. Розглянуто проблеми взаємозв'язку систем бухгалтерського та податкового обліку в вітчизняній та зарубіжній практиці та запропоновано принципи, які необхідно враховувати при організації податкового обліку на підприємствах України.

Ключові слова: податки, податковий облік, бухгалтерський облік, управлінський облік, автоматизація податкового та бухгалтерського обліку.

Однією із основних передумов забезпечення стабільності економіки на сучасному етапі розвитку України є ефективне функціонування податкової системи. Адже мобілізація податкових платежів до державної казни дозволяє органам державної виконавчої влади здійснювати реалізацію внутрішньої та зовнішньої політики, регулювання і стимулювання економіки, фінансування соціальних заходів. Однак позитивний ефект досягається лише за умови ефективної податкової політики, яка проявляється у забезпеченні виконання податками не лише фіскальної, але й стимулюючої функції, у встановленні та належному обґрунтуванні податкових правил, у стабільності та передбачуваності, в досягненні необхідного рівня збалансованості інтересів держави і платників податків.

Важливим інструментом податкової політики є податковий облік. Враховуючи те, що правильність його ведення та своєчасне відображення податкових операцій у податковій звітності є однією з основних умов ефективної діяльності підприємств, облікове забезпечення звітності про податки і податкові платежі є надзвичайно важливим. Якщо до того ж врахувати доволі жорстку систему фінансових санкцій, що застосовують до підприємств за умови виявлення помилок при здійсненні податкового обліку та формуванні податкової звітності, то очевидно, що ефективна податкова система передбачає чітке законодавче обґрунтування усіх елементів податкового обліку, можливість адекватного відображення реальної економічної ситуації в звітності та забезпечення контролю за сплатою податків.

Однак період становлення і функціонування системи податкового обліку в Україні характеризується відсутністю чітко сформульованої та реалізованої концепції, непослідовністю здійснюваних кроків в зміні податкового законодавства, надмірною орієнтованістю на інтереси державних фіскальних органів. Необґрунтованість та поспішність в прийнятті рішень щодо змін в облікових процедурах призвели до недовіри в користувачів до звітної інформації, знизили її значення як важливого чинника прийняття управлінських рішень на підприємствах.

В зв'язку із цим, виникає гостра необхідність поглибленого дослідження теоретичних та практичних аспектів організації і функціонування інституту податкового обліку як складової частини податкового менеджменту на підприємствах.

Поняття податкового обліку є відносно новим для вітчизняної системи законодавчого регулювання діяльності господарських суб'єктів. Як окремий вид обліку податковий облік бере свій початок з набранням чинності Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 22.05.1997 року. Цей факт зумовив виникнення дискусій серед науковців і практиків з бухгалтерського обліку України щодо трактування терміну "податковий облік". Зокрема, над питаннями податкового обліку працювали С. Бобрівець, Є. Ковальчук, В. Панасюк, Т. Редзюк,

В. Сердюк, Л. Чернелевський. Водночас на сьогодні чіткого формулювання поняття “податковий облік” не існує ні в законодавчих актах, ні серед науковців.

Розглянемо підходи вчених до трактування категорії “податковий облік”. Так, В. Панасюк, Є. Ковальчук, С. Бобрівець під податковим обліком розуміють підсистему бухгалтерського обліку, яка за певними правилами, затвердженими державою, виконує функції нарахування та сплати податків відповідним державним органам [1, с.11].

Інша група вчених [3, с. 34] вважає, що податковий облік – це система групування інформації для визначення податкової бази за податками на підставі первинних документів, згрупованих у відповідності з порядком, передбаченим діючим податковим законодавством.

Податковий облік ведеться з метою формування повної та достовірної інформації про господарські операції, що були проведені платником протягом звітного періоду з метою оподаткування, а також забезпечення інформацією внутрішніх та зовнішніх користувачів для контролю за правильністю нарахування, повнотою та своєчасністю перерахування податків до відповідних бюджетів.

Інформаційною базою податкового обліку є:

- первинні облікові документи (документи, що містять відомості про господарську операцію та підтверджують її здійснення).
- реєстри податкового обліку (форми систематизації даних податкового обліку за звітний (податковий) період, які згруповані відповідно до вимог податкового законодавства. Податкові реєстри призначені для систематизації та накопичення інформації, яка міститься в первинних документах, аналітичних даних податкового обліку для відображення в податкових деклараціях.
- податкова звітність з певних податків та зборів, яка складається платником податків виходячи з даних податкового обліку.

Система податкового обліку функціонує за допомогою методичного та організаційно-технічного забезпечення. Методичні способи ведення податкового обліку – це способи формування інформації для правильного нарахування податків та зборів. Організаційно-технічні – це способи організації технологічного процесу податкового обліку, які визначають організацію роботи бухгалтерського підрозділу в частині податкового обліку; склад, форму та способи формування аналітичних реєстрів податкового обліку; організацію документообігу, порядок зберігання документів, податкової звітності та реєстрів податкового обліку.

Не дивлячись на те, що податковий облік поєднується з традиційною системою бухгалтерського обліку, його не можна вважати лише складовою частиною останнього, оскільки суттєві особливості економічних категорій, які в ньому використовуються, зумовлюють значні відмінності не тільки первинних документів, аналітичних реєстрів, взаємозв'язку рахунків, але і методики організації цього процесу.

Розглянемо основні ознаки фінансового, податкового та управлінського обліку (табл. 1).

Податковий облік тісно пов'язаний з бухгалтерським обліком. Адже обидва види обліку оперують одними і тими ж первинними документами; фіксують одні й ті ж дані і факти господарського життя. Як бухгалтерський, так і податковий облік здебільшого ведуть одні й ті ж спеціалісти – бухгалтери.

Якщо порівнювати принципи ведення податкового та бухгалтерського обліку то, цим двом видам обліку притаманні такі спільні риси як безперервність здійснення, суцільне відображення господарських фактів, юридична доказовість (документальний характер), вартісне вимірювання.

Незважаючи на такий взаємозв'язок, результати за даними бухгалтерського та податкового обліку можуть відрізнятися між собою. Основними причинами таких відхилень є наявність відмінностей між правилами ведення бухгалтерського обліку і порядком формування податкової бази. Мова, перш за все, іде про відмінність у методиці визначення сум валових витрат, валових доходів і оподаткованого прибутку у податковому обліку з сумами витрат і доходів і результатів діяльності у бухгалтерському обліку. Крім того, якщо у бухгалтерському обліку в цілому досліджено теоретичні категорії, існує окрема методологія обліку, то теоретична база податкового обліку обмежується лише правилами його ведення. Суттєвою відмінністю є призначення бухгалтерської і податкової звітності. Якщо за даними першої можна охарактеризувати фінансовий стан суб'єкта господарювання, то за даними другої - стан розрахунків з бюджетом за відповідними податками і зборами.

Таблиця 1

Порівняльна характеристика фінансового, управлінського й податкового обліку [2, с. 14]

Ознака	Фінансовий облік	Управлінський облік	Податковий облік
Мета	Надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої й неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства	Підготовка інформації для планування, контролю та прийняття рішень на різних рівнях управління підприємства	Визначення суми податків та контроль за їх сплатою
Суб'єкт регламентації	Міністерство фінансів України, Комітет зі стандартів фінансового обліку Федерації професійних бухгалтерів й аудиторів України	Керівництво підприємства України	Державна податкова адміністрація України
Головні користувачі	Менеджери і зовнішні користувачі	Менеджери різних рівнів управління	Менеджери та районні податкові інспектори
Вимірники	Єдиний грошовий вимірник	Різні вимірники	Єдиний грошовий вимірник
Форми звітності	Форма 1 "Баланс" Форма 2 "Звіт про фінансові результати" Форма 3 "Звіт про рух грошових коштів" Форма 4 "Звіт про власний капітал" Форма 5 "Примітки до фінансової звітності"	Звіти про виконання кошторисів, звіти про окремі види діяльності тощо	Податкова декларація з ПДВ, декларація з податку на прибуток підприємства
Періодичність складання звітів	Регулярно	Змінний інтервал	Регулярно
Об'єкт аналізу	Господарська одиниця в цілому	Структурні підрозділи	Господарська одиниця в цілому

В зв'язку з тим, що бухгалтерський і податковий облік мають різні цілі, різні методики оцінки активів, зобов'язань, доходів і витрат, і, як наслідок, – різні результати, ускладнюється робота бухгалтерів і контролюючих органів.

Це зумовлює необхідність спрощення податкового обліку, максимального наближення його показників до системи бухгалтерського обліку, що є надзвичайно важливим моментом щодо підвищення контрольованості господарських операцій та попередження ухилень від оподаткування.

Серед законодавчих спроб наблизити ці два види обліку у вітчизняній практиці варто відзначити Наказ Мінфіну від 29.12.06 р. № 1361, яким було затверджено Положення про порядок розрахунків податкових різниць за даними бухгалтерського обліку. Наказом Мінфіну від 29.01.07 р. № 45 було також затверджено методичні рекомендації щодо складання регістрів бухгалтерського обліку податкових різниць, валових доходів і валових витрат. Однак уже 22 січня 2008 р. Мінфін скасував ці нормативні акти в зв'язку із низькою ефективністю такого впровадження.

Варто зазначити, що спроби максимально інтегрувати системи бухгалтерського та податкового обліку з метою підвищення ефективності облікового процесу не повинні призводити до порушень принципів жодного з названих видів обліку. Зменшення трудомісткості облікових процедур не може слугувати виправданням погіршення якості інформації та задоволення інтересів одних користувачів звітних даних за рахунок інших.

Проблема взаємозв'язку обліку та оподаткування існує не лише у вітчизняній, але й у закордонній практиці. Наприклад, дослідження підходів до вирішення цієї проблеми у різних країнах дало змогу поділити їх на дві групи (табл. 2).

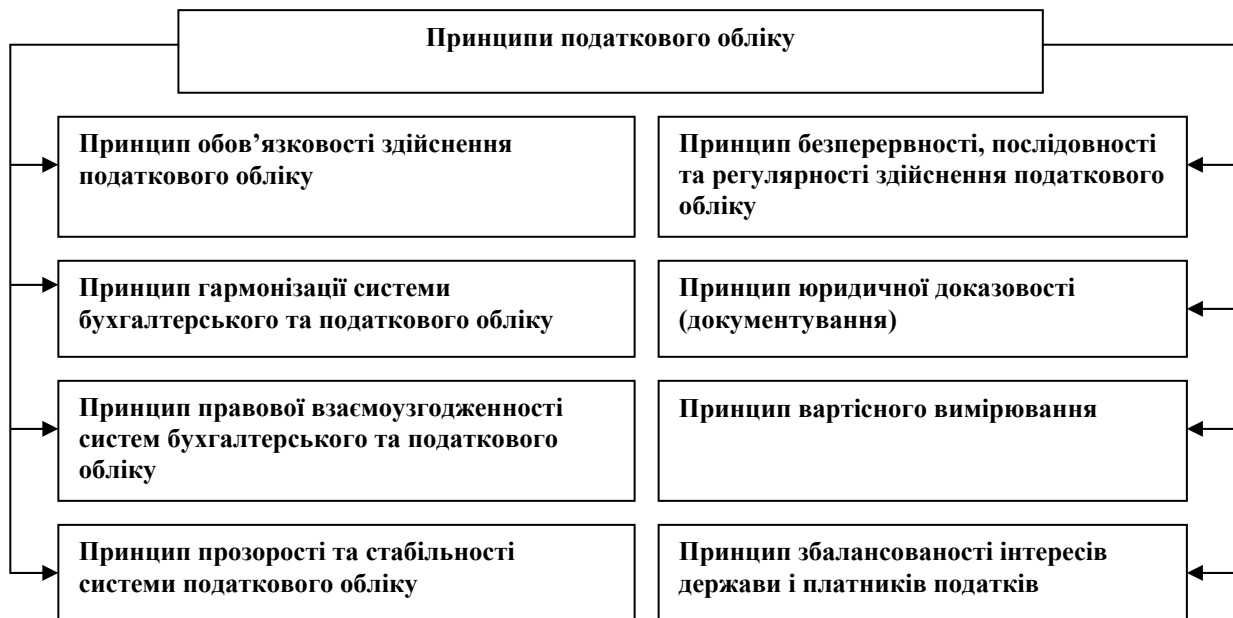
Таблиця 2

Взаємозв'язок між обліком і оподаткуванням [1, с. 13]

Незалежність	Залежність
Великобританія	Бельгія
Данія	Італія
Ірландія	Німеччина
Канада	Фінляндія
Нідерланди	Франція
Норвегія	Швеція
Польща	

*Залежність означає, що облік повністю підпорядкований податковим правилам, або визначення прибутку з метою оподаткування ґрунтується на методиці, що застосовують в обліку.

Розглянувши проблему взаємозв'язку системи бухгалтерського обліку та оподаткування, вважаємо, що національна концепція розвитку системи податкового обліку повинна базуватись на певних принципах, серед яких основними, наш погляд, є такі (див. рисунок):



Принципи податкового обліку

Ключовим принципом податкового обліку є обов'язковість його здійснення, що впливає з класичних принципів побудови системи оподаткування в цілому, визначених Законом України "Про систему оподаткування" від 18.02.1997 р.

Принцип гармонізації бухгалтерського та податкового обліку полягає в забезпеченні балансу інтересів широкого спектру користувачів звітності. Методика розрахунків податкових сум та документальне оформлення податкових відносин в цілому повинні базуватись на основах класичного бухгалтерського обліку, а не навпаки. Принцип гармонізації бухгалтерського та податкового обліку передбачає також формування єдиного понятійного апарату для цих двох систем, що дозволить ліквідувати протиріччя, що виникають між бухгалтерським обліком і оподаткуванням.

Важливою передумовою побудови ефективної моделі взаємовідносин бухгалтерського обліку і оподаткування є врахування принципу правової взаємоузгодженості систем бухгалтерського та податкового обліку, який передбачає, що норми податкового законодавства повинні знаходити відображення в правилах бухгалтерського обліку і навпаки.

Податковий облік в сучасному його вигляді призвів до ускладнення систем обліку на підприємствах. Існуюча податкова методика розрахунку результатів діяльності господарських

суб'єктів ускладнює процедуру розрахунку податкових зобов'язань. Крім того, часта зміна і впровадження додаткових облікових процедур потребує від платників податків збільшення штату працівників і витрат на оплату праці. Це обумовлює необхідність врахування принципу прозорості та стабільності при удосконаленні системи податкового обліку.

Податковий облік повинен здійснюватись платниками податків самостійно виходячи з принципу послідовності та регулярності застосування норм і правил оподаткування, тобто облікові процедури повинні реалізовуватись послідовно і регулярно від одного податкового періоду до іншого.

Принцип безперервності визначає можливість і необхідність поділу діяльності підприємства на звітні періоди для формування податкової звітності.

Необхідність підтвердження достовірності даних податкового обліку обумовлює врахування принципу документування, відповідно до якого підставою запису в реєстрах податкового обліку є наявність первинних документів, якими оформляються відповідні факти фінансової діяльності суб'єктів господарювання.

Як для системи бухгалтерського, так і податкового обліку характерним є вартісне вимірювання результатів господарської діяльності платників податків.

Важливим принципом податкового обліку, що є відображенням компромісного поєднання фіскальної та стимулюючої функцій податків в цілому є принцип збалансованості інтересів платників податків і держави. Сутністю даного принципу є недопущення переважання контрольної та фіскальної функцій податків над усіма іншими, оскільки призводить до ігнорування державою інтересів господарських суб'єктів та водночас недопущення завищення витрат та зниження доходів підприємств з метою мінімізації податкових зобов'язань.

Від створення ефективної системи підготовки облікових даних з метою оподаткування на рівні підприємства залежить як якість інформації, що надходить до державних податкових органів, так і поліпшення фінансового стану самого підприємства, оскільки правильна організація податкового обліку дасть змогу уникнути фінансових санкцій з боку державних фіскальних органів та оптимізувати податкові платежі.

Враховуючи те, що самостійно розробити методіку організації і ведення податкового обліку на підприємстві досить важко через відсутність методологічної підтримки зі сторони держави, суттєвого значення набувають послуги аудиторських компаній щодо постановки системи податкового обліку. Важливе значення при вирішенні цього завдання належить автоматизації обліку, що значно розширює його можливості та підвищує якість роботи бухгалтерів.

При всій різноманітності програмних продуктів, що пропонується сьогодні на ринку, рішення щодо автоматизованої системи податкового обліку необхідно приймати виходячи із конкретних потреб та можливостей програмного забезпечення, а також враховуючи відмінності щодо побудови вітчизняного бухгалтерського обліку та країн з розвинутою економікою.

Перехід до автоматизованого податкового обліку вимагає також значної підготовчої роботи, як організаційної, так і методичної. Тому такий перехід на підприємстві потрібно організувати в кілька етапів, першочерговим із яких є проведення правильної оцінки складу та обсягу необхідного документообігу, визначення переліку документів, які мають вестися в електронній формі, а які в паперовій.

Автоматизована система податкового обліку сприятиме скороченню витрат часу на підготовку необхідної документації та дозволить уникнути низки технічних помилок. Адже як переконає досвід, найбільша кількість помилок в обліку без використання комп'ютерних технологій, виникає на стадії перенесення даних з одного облікового реєстру до іншого, а також при складанні різних довідок і звітів. Автоматизована система податкового обліку дозволить повністю ліквідувати такого роду труднощі завдяки тому, що, як правило, при автоматизованому обліку ведеться тільки один обліковий реєстр, а всі інші формуються автоматично, тому ризик помилки при перенесенні даних між реєстрами обліку є мінімальним.

1. *Панасюк В.М., Ковальчук С.К., Бобрівець С.В.* Податковий облік: Навч. посібник. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 260 с.
2. *Сердюк В.М.* Податковий облік: Навч. посібник. – К.: Центр навч. л-ри, 2005. – 312 с.

3. Чернелевський Л.М., Редзюк Т.Ю. Податковий облік і контроль: Навч. посібник: 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Пектораль, 2006. – 316 с.

PROBLEMS AND PROSPECTS OF TAX ACCOUNTING SYSTEM IMPROVEMENT IN UKRAINE

L. Yastrubetska

Ivan Franko National University of Lviv

The paper provides a study into nature and sense of tax accounting in the tax assessment system of Ukraine. It focuses upon the problems of correlation between accounting and tax accounting systems in native and foreign practices. Further the paper introduces principles to be considered in organizing tax accounting within enterprises of Ukraine.

Key words: tax, tax accounting, accounting, management accounting, automation of accounting and tax accounting.

ПРОБЛЕМЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ УСОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ СИСТЕМЫ НАЛОГОВОГО УЧЕТА В УКРАИНЕ

Л. Яструбецька

Львовский национальный университет имени Ивана Франко

Раскрыто сущность и роль налогового учета в системе налогообложения Украины. проблемы взаимосвязи бухгалтерского и налогового учета в отечественной и зарубежной практике и предложено принципы налогового учета, которые необходимо учитывать при организации налогового учета на предприятиях Украины.

Ключевые слова: налоги, налоговый учет, бухгалтерский учет, управленческий учет, автоматизация налогового и бухгалтерского учета.