

ПОДАТКОВИЙ ОБЛІК ЧИ ПОДАТКОВІ РОЗРАХУНКИ: ДИСКУСІЙНІ ПИТАННЯ

Розглянуто підходи до розуміння суті бухгалтерського та податкового обліку. Доведено неправомірність існування податкового обліку як окремої системи та запропоновано порядок визначення податку на прибуток, згідно податкового законодавства, називати податковими розрахунками

Постановка проблеми. На підприємствах України та більшості інших країн світу у зв'язку з розвитком податкових систем бухгалтер зобов'язаний вести паралельно два види обліку: фінансовий та податковий. Податковий облік в системі управління підприємства завжди носив допоміжний характер та мав переважно регулюючий вплив на платників податків, оскільки використовувався як засіб правильного визначення та стягнення доходів держави до бюджетів різних рівнів.

Бухгалтерський фінансовий облік від моменту своєї появи як практичної діяльності до виокремлення як самостійної науки є інструментом повного відображення всієї господарської діяльності та фінансово-майнового стану підприємства. Бухгалтерський фінансовий та податковий обліки входять складовими частинами в загальну структуру управління підприємством.

Основною відмінністю обох видів обліку є користувачі інформації, яка формується в цих системах: в фінансовому обліку користувачем перш за все виступає власник підприємства та його контрагенти, а в податковому – податкові органи. Жорсткий контроль за нарахуванням та сплатою податків до бюджету створили такі передумови, що сьогодні в Україні податковий облік все більше виокремлюється в якості основного виду обліку, а завищені вимоги до його ведення та оформлення податкової звітності можуть призвести до заміни фінансового обліку податковим.

Мета дослідження. Полягає у встановленні правомірності існування податкового обліку (податкових розрахунків) в загальній системі бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень та публікацій.

Проблемам, які присвячені особливостям та правомірності існування податкового обліку як окремого виду обліку присвячені праці таких вітчизняних вчених як М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, М.Я. Дем'яненко, Г.Г. Кірейцев, Л.М. Кіндрацька, В.Б. Моссаковський, М.Г. Чумаченко та ін.

Викладення основного матеріалу дослідження. Для того, щоб встановити правомірність існування податкового обліку як окремої системи, необхідно визначити чи можна її віднести до навчальної дисципліни чи науки. Як відомо, наука – це процес творчої діяльності з отримання нового знання, результатом якої є цілісна система знань, сформульованих на основі певних принципів.

Навчальна дисципліна (у вищому навчальному закладі) – педагогічно адаптована система понять про явища, закономірності, закони, теорії, методи тощо будь-якої галузі діяльності (або сукупності різних галузей діяльності) із визначенням потрібного рівня сформованості у тих, хто навчається, певної сукупності умінь і навичок [10].

Як наука, так і навчальна дисципліна повинні мати перш за все усталену систему понять, власний предмет, об'єкт, мету та завдання існування, а також основні функції, які виконує як окрема система. Визначимо чи мають вказані атрибути бухгалтерський та податковий облік та проведемо їх порівняльний аналіз.

Розпочнемо з визначення поняття облік (бухгалтерський облік) та податковий облік. З приводу визначення бухгалтерського обліку і як науки, і як навчальної дисципліни існує безліч різних думок, наведемо деякі з них в таблиці 1.

Таблиця 1. Підходи до визначення бухгалтерського обліку

№ з/п	Назва джерела	Визначення бухгалтерського обліку
1	Економічна енциклопедія [7]	Облік – складова управління економічними процесами та об'єктами, суть якої полягає у збиранні, накопиченні інформації та відображенні її в облікових відомостях.
2	Юридичний словник [15]	Бухгалтерський облік – впорядкована система збору, реєстрації та узагальнення інформації (в грошовому виразі) про майно, зобов'язання організацій та їх руху шляхом суцільного, безперервного та документального обліку всіх господарських операцій
3	Великий енциклопедичний словник [5]	Бухгалтерський облік – один з видів господарського обліку; засноване на документах безперервне взаємопов'язане відображення засобів та господарських операцій в грошовій формі
4	Словник Ожегова [12]	Облік – встановлення наявності, кількості будь-чого шляхом підрахунків
5	Бізнес-словник [1]	Бухгалтерський облік – здійснюване на основі господарської документації суцільне, безперервне та взаємопов'язане відображення господарської діяльності підприємства в вартісному вимірі
6	Бухгалтерський словник [2]	Бухгалтерський облік – упорядкована система збору, реєстрації та узагальнення інформації в грошовому виразі про майно, зобов'язання організацій та їх руху шляхом суцільного, безперервного та документального обліку усіх господарських операцій
7	Великий економічний словник. Сільське господарство [4]	Бухгалтерський облік – в сільському господарстві засноване на документах безперервне взаємопов'язане відображення засобів та господарських операцій в грошовій формі. Бухгалтерський облік – економія, наука, яка має власну теорію, предмет та метод; тісно пов'язаний з іншими видами господарського обліку (оперативно-технічним та статистичним)
8	Мюллер Г., Гернон Х., Мит Г. [9, С. 11]	Бухгалтерський облік – це фінансовий центр управлінської інформаційної системи, який дає як управлінському апарату, так і зовнішнім користувачам повну картину господарської діяльності підприємства
9	Сопко В.В. [14, С. 9]	Бухгалтерський облік – це система безперервного, суцільного і взаємопов'язаного спостереження за створенням (і грошовим вираженням) суцільного продукту і пов'язаними з ним процесами обміну, розподілу та перерозподілу, за наявністю і рухом майна господарства, його майновими відносинами
10	Вареня В. [3]	Бухгалтерський облік – це упорядкована система реєстрів, із затвердженим планом рахунків, своєю аналітикою, завдяки чому досягається досить висока ступінь об'єктивності фінансових показників

Дані таблиці 1 вказують на наявність різних підходів до визначення поняття бухгалтерський облік, але всі вони зводяться до одного, що бухгалтерський облік є системою накопичення, реєстрації, обробки, зберігання та передачі інформації про фінансово-майновий стан підприємства її зовнішнім та внутрішнім користувачам.

Бухгалтерський облік – важлива ланка формування економічної політики, інструмент бізнесу, один з головних механізмів управління діяльністю підприємства.

На основі бухгалтерського обліку можна визначити тенденцію розвитку підприємства, уявити повну картину

майнового та фінансового стану підприємства. В ньому міститься всеохоплююча синтетична та аналітична інформація про основні засоби, матеріальні, трудові та грошові ресурси, що дозволяє управляти процесом господарської діяльності та контролювати виконання плану з прибутку [8, с. 13].

Що ж до податкового обліку, то науковцями й досі не розроблено підходів до визначення його як окремої категорії, крім того податкове законодавство також не визначає поняття даної категорії.

На думку В.Я. Кожина, податковий облік – вбудований елемент бухгалтерського обліку, який обмежує деякі витрати або господарські дії підприємств та організацій, які створювали для них необґрунтовані або надлишкові з точки зору інтересів держави та інших фірм переваги. За своєю суттю – це коригування бази оподаткування, отриманої в бухгалтерському обліку. [8, с. 19].

На нашу ж думку, податковий облік – це сукупність встановлених податковим законодавством правил розрахунку визначеного об'єкта оподаткування (наприклад, прибутку) та розміру нарахованого податку, який підлягає сплаті до бюджету (наприклад, податок на прибуток). У зв'язку з цим пропонуємо замінити поняття податковий облік поняттям податкової розрахунки.

Слід відмітити, що І.Є. Соколовська-Гончаренко у власній статті визначає іншу категорію – податкове рахівництво, яке існує паралельно з бухгалтерським та податковим обліком. Податкове рахівництво автор визначає таким чином: "... визначаючи сутність податкового рахівництва, 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 також при внутрішньому контролі показників звітності та їх аналізі. У такому розумінні предмет і сфера податкового рахівництва (в основі якого лежать розрахункові процеси) відрізняються від предмета, і сфери діяльності бухгалтерського і податкового обліку (в основі яких лежить облік) і предмета і сфери діяльності економічного аналізу (в основі якого лежать аналіз і аудит), незважаючи на їх взаємозв'язок і взаємозалежність. У більш 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 до бюджетів різних рівнів та складання податкової звітності" [13, с. 249].

З даного визначення зрозуміло, що автор під податковим рахівництвом розуміє те, що в бухгалтерській практиці називають податковим обліком. Автором зазначено, що в основі податкового обліку лежить облік, але які його основні функції, як і що даний облік обліковує та чим він відрізняється від податкового рахівництва залишається не зрозумілим.

Визначимо предмет та об'єкти як бухгалтерського обліку, так і податкових розрахунків. Предметом бухгалтерського обліку виступає вся господарська діяльність підприємства, а об'єктами все те, що підлягає обліку: оборотні та необоротні активи, власні та залучені джерела їх утворення, господарські процеси та результати їх здійснення. Предмет та об'єкти бухгалтерського обліку постійно удосконалюються в процесі розвитку бухгалтерського обліку як науки.

Що ж податкових розрахунків, то податковим законодавством України не визначено сфери їх дії, а лише вказано, на які суб'єкти господарювання повинні поширюватися норми законодавства. Щодо об'єктів податкових розрахунків, то зрозуміло, що ними є все те, що підлягає обчисленню та оподаткуванню згідно норм податкового законодавства (наприклад, прибуток, дохід, дивіденди, виручка від реалізації тощо). Крім того, слід відмітити, що більшість об'єктів податкових розрахунків визначаються різними законодавчими актами, якими визначаються й інші вимоги щодо їх розрахунку та документального оформлення.

Для відображення в бухгалтерському обліку його об'єктів використовуються ustaleni в теорії бухгалтерського обліку елементи його методу: документування та інвентаризація; оцінка та калькулювання; рахунки та подвійний запис; баланс та звітність.

Слід зазначити, що Н.В. Воляник та М.П. Колісник зазначають, що у підсистемах фінансового, управлінського та

податкового обліку використовуються одні й ті ж елементи методу загальної системи бухгалтерського обліку [6, с. 198].

Ми не погоджуємося з таким твердженням, з усіх вище зазначених елементів методу в податкових розрахунках використовують лише оцінку для визнання певних об'єктів, які підлягають розрахунку за податковим законодавством, та звітність, але не фінансову, як в системі бухгалтерського обліку, а лише податкову.

Всі інші елементи методу використовуються суто в бухгалтерському обліку, а в податкових розрахунках використовуються лише зведені в системі бухгалтерського обліку дані, які беруться з облікових регістрів.

Подуражня Ю, зазначає, що одним із важливих етапів є організація документообігу в податковому обліку. Підставою відображення інформації в податковому обліку, як і в інших видах обліку є первинні документи. До них належать: регістри бухгалтерського обліку – головна книга – податкова звітність. Проте, податковий облік пов'язаний з веденням додаткової і відмінної від фінансового обліку спеціальної документації та складанням податкової звітності [11].

Вважаємо думку Ю. Подуражньою помилковою, що можна довести тим, що регістри бухгалтерського обліку, головна книга та звітність – це не первинні документи, а лише зведені облікові документи, які формуються на підставі первинних.

Виконуючи роль важливої складової процесу управління бухгалтерський облік виконує три найважливіші функції: інформаційну, аналітичну та контрольну.

Інформаційна функція полягає в забезпеченні інформацією про фінансово-майновий стан підприємства зацікавлених користувачів.

Аналітична функція полягає в забезпеченні аналітиків підприємства інформацією, яка необхідна для здійснення аналізу ефективності використання ресурсів підприємства, визначення показників рентабельності підприємства та виявлення резервів покращення його фінансового стану.

Функція контролю за процесом виробництва та реалізації продукції здійснюється в таких видах: попередній контроль – здійснюється до початку господарської операції, щоб спрогнозувати її кінцевий результат; поточний контроль – здійснюється під час здійснення господарської операції та забезпечує її виконання з найбільшим ефектом; наступний контроль – проводиться після завершення господарської операції, дозволяє коригувати отриманий результат та прогнозувати подальший хід подій.

Кожинів В.Я. крім зазначених функцій виділяє ще й функцію забезпечення збереження цінностей та функцію зворотного зв'язку.

Функція забезпечення збереження цінностей реалізується шляхом використання розгорнутого плану рахунків та системи бухгалтерських проводок, які охоплюють всі аспекти руху та зберігання матеріальних цінностей та грошових засобів. Ця функція посилюється розвинутим механізмом обліку та інвентаризації [8, с. 14].

Функція зворотного зв'язку реалізується налагодженим збором та аналізом відомостей про господарські засоби та господарські процеси. Результати цього аналізу оперативно передаються до відповідних інстанцій для прийняття відповідальних рішень [8, с. 14].

Що ж до податкових розрахунків ні науковцями, ні законодавством не визначено його функцій. Вважаємо, що основна його функція зводиться до одного: визначення об'єкта оподаткування певним податком та розміру даного податку, який підлягає сплаті до бюджету згідно чинного законодавства.

Мета ведення бухгалтерського обліку на підприємстві визначається функціями, які він виконує та полягає в забезпеченні майна власника підприємства. Для досягнення поставленої мети, виділяють такі основні завдання бухгалтерського обліку:

- 1) надавати повну та точну інформацію власнику підприємства про фінансово-економічний стан підприємства;
- 2) здійснювати та регулювати розрахункові взаємовідносини з дебіторами та кредиторами, працівниками підприємства з оплати праці;

3) контролювати роботу матеріально відповідальних осіб підприємства;

4) відповідати за своєчасне виконання підприємством зобов'язань перед бюджетами різних рівнів;

5) виконувати в строк та надавати до державних контролюючих органів фінансову звітність підприємства.

Подуражня Ю. виділяє основні завдання організації податкового обліку на підприємстві:

1. Своєчасне, повне, достовірне, безперервне відображення фактів господарської діяльності, пов'язаних з нарахуванням та сплатою податкових платежів та зборів.

2. Обробка вхідних початкових даних з первинних документів, реєстрів за допомогою спеціальних процедур.

3. Складання на основі накопичених даних відповідної податкової звітності та подача її відповідним податковим органам та іншим зацікавленим користувачам [11].

Щодо зазначених завдань Ю. Подуражною, то вважаємо такі завдання також спірними та погоджуємося лише з останнім, оскільки призначення податкових розрахунків полягає в накопиченні даних для заповнення податкової звітності, а відображаються та оброблюються факти господарської діяльності підприємства лише в

системі бухгалтерського обліку. Дані від такої обробки заносяться до облікових реєстрів, з яких і безпосередньо береться інформація для податкових розрахунків.

Останньою відмінною складовою бухгалтерського обліку та податкових розрахунків, яку вважаємо за доцільне розглянути – це принципи бухгалтерського обліку. Принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності чітко прописані в Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні".

Що ж до податкових розрахунків, то визначених принципів таких розрахунків не існує, а лише в законодавстві наводяться певні правила щодо визнання тих чи інших об'єктів. Наприклад, Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" визначає правила визнання валових доходів та валових витрат підприємства, а Закон України "Про податок на додану вартість" – правила відображення податкового кредиту та податкових зобов'язань з ПДВ.

Кожинов В.Я., зазначає, що якщо податковий облік формується у вигляді самостійної підсистеми, то крім загальних принципів бухгалтерського обліку він повинен базуватися на наступних специфічних принципах (табл. 2).

Таблиця 2. Принципи податкових розрахунків*

№ з/п	Назва принципу	Коротка характеристика
1.	Принцип автономності	Незалежності від інших видів обліку на підприємстві
2.	Принцип універсальності	Достовірного відображення всіх господарських операцій та їх фінансового результату, який підтверджується свідченнями з інших видів обліку
3.	Принцип контрольованості	Здійснення облікового процесу виключно на базі первинних бухгалтерських документів та за допомогою подвійного запису господарських операцій та дій
4.	Принцип комплексності	Опису господарської діяльності з одночасною взаємоузв'язкою неспірних (або коригуванням спірних) економічних та фіскальних вимог
5.	Принцип глобальності	Повного (суцільного та безперервного) охоплення всіх господарських операцій, дій та ситуацій з наступним оформленням оборотно-сальдових відомостей, податкового балансу та податкової звітності

*Примітка: узагальнено на основі [8, с. 44]

Отже, з таблиці видно, що податкові розрахунки, крім принципів бухгалтерського обліку, додатково використовують й власні принципи, але вважаємо, що до принципів податкових розрахунків можна віднести лише принцип комплексності, який дійсно відображає призначення податкових розрахунків в коригуванні облікових даних відповідно до вимог податкового законодавства.

Принцип універсальності, контрольованості та глобальності лише повторюють загальне значення принципу повного висвітлення, який використовується в бухгалтерському обліку.

Принцип автономності, на нашу думку, взагалі не виконується, оскільки податкові розрахунки не є самостійною системою та отримують інформацію виключно з бухгалтерських даних, що виключає можливість незалежності від інших видів обліку.

Висновки та перспективи подальших досліджень. В ході проведених досліджень здійснено порівняння сутності, предмету, об'єкту, мети, завдань, функцій та принципів бухгалтерського обліку та податкових розрахунків та встановлено наступне:

1. Податкові розрахунки є системою збору на основі бухгалтерських даних інформації про об'єкти оподаткування та коригування таких даних відповідно до вимог податкового законодавства з метою правильно визначення розміру податків, які підлягають сплаті до бюджету.

2. Науковцями постійно піднімаються питання щодо виокремлення податкових розрахунків в окрему систему податкового обліку, проте вважаємо, що податковий облік без чітко визначених та усталених складових теорії, не може функціонувати ні як окрема система, ні як окрема навчальна дисципліна, ні як наука.

Список використаної літератури:

1. Бізнес-словник [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.edudic.ru/biz/13205>. – Заголовок з екрану.
2. Бухгалтерський словник [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.edudic.ru/buh/7464>. – Заголовок з екрану.
3. Вареня В. Рекомендації щодо гармонізації бухгалтерського і податкового обліку у страховиків, що здійснюють страхування інше, ніж страхування життя [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://forum.liga.net/Messages.asp?did=54438>. – Заголовок з екрану.
4. Великий економічний словник. Сільське господарство [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

<http://www.edudic.ru/she/676>. – Заголовок з екрану.
5. Великий енциклопедичний словник [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.vseslova.ru/index.php?dictionary=bes&word=buhgalterskiy_uchet. – Заголовок з екрану.
6. Воляник Н.В., Колісник М.П. Відмінності податкового, фінансового та управлінського обліку / Н.В. Воляник, М.П. Колісник // Науковий вісник Національного лісотехнічного університету. – 2005. – Вип. 15.3. – С. 197-198.
7. Економічна енциклопедія [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://slovopedia.org.ua/38/53406/382326.html>>ОБЛІК. – Заголовок з екрану.
8. Кожинов В.Я. Бухгалтерський і податковий облік: управління прибутком / В.Я. Кожинов. – М.: Издательство "Экзамен", 2005. – 416 с.
9. Мюллер Г., Гернон Х., Мит Г. Учет: международная перспектива. Пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 1996. – 136 с.
10. Освітньо-професійна програма підготовки бакалавра: складова галузевого стандарту вищої освіти [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://tourlib.net/metod_tourism/GS.htm. – Заголовок з екрану.
11. Подуражня Ю. Організаційні аспекти податкового обліку розрахунків з бюджетом та позабюджетними фондами / Ю. Подуражня [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Evu/2009.../Poduragnya.pdf.
12. Словник Ожегова [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.edudic.ru/oje/56404>. – Заголовок з екрану.
13. Соколовська-Гонтаренко І.Є. Сутність податкового рахівництва і його роль у забезпеченні ефективності оподаткування / І.Є. Соколовська-Гонтаренко // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2010. – № 2(49) – С. 101-107.
14. Солко В.В. Бухгалтерський облік капіталу підприємства (власності, пасивів): Навч. посібник. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 312 с.
15. Юридичний словник [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.vseslova.ru/index.php?dictionary=law&word=buhgalterskiy_uchet. – Заголовок з екрану.

КУЧЕР Світлана Вікторівна – аспірант кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:

– проблеми оподаткування прибутку підприємств та визначення податку на прибуток