

УДК 657.432:633

Гавриленко Н.В.*кандидат економічних наук, доцент,
Первомайський політехнічний інститут
Національного університету кораблебудування імені адмірала Макарова***Грищенко О.В.***кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку і економічного аналізу
Первомайського політехнічного інституту
Національного університету кораблебудування імені адмірала Макарова*

ПОДАТКОВІ ВИТРАТИ ТА КОНТРОЛЬ ЇХ СТАНУ В СИСТЕМІ ОБЛІКОВО-ПОДАТКОВОГО ІНФОРМАЦІЙНОГО ПРОСТОРУ

A CONCEPTUAL MODEL OF TAX ACCOUNTING TAXES UNDER OF THE TAX CODE

АНОТАЦІЯ

Упровадження в систему українського господарського обліку підсистеми податкового обліку продовжує викликати запитання і незрозуміння в частині практичного застосування та доцільності. Відмінності в принципах угруповання доходів і витрат організації, їх визнання в бухгалтерському обліку і для цілей оподаткування, способи оцінки незавершеного виробництва та готової продукції та деякі інші розбіжності не мають економічного обґрунтування. Необхідно зазначити, що самостійно податковий облік застосовується досить рідко, тоді як методологія його ведення практично скрізь заснована на методології бухгалтерського обліку. Одним з аргументів за ведення податкового обліку як самостійної підсистеми називають відмінності в правилах формування багатьох показників для цілей бухгалтерського обліку та для цілей оподаткування.

Ключові слова: бухгалтерський облік, податковий облік, податок на прибуток, податкова база, проблеми організації податкового обліку.

АННОТАЦИЯ

Внедрение в систему украинского хозяйственного учета подсистемы налогового учета продолжает вызывать вопросы и непонимание в части практического применения и целесообразности. Различия в принципах группировки доходов и расходов организации, их признания в бухгалтерском учете и для целей налогообложения, в способах оценки незавершенного производства и готовой продукции и некоторые другие несоответствия не имеют экономического обоснования. Необходимо отметить, что самостоятельно налоговый учет применяется достаточно редко, в то время как методология его ведения практически везде основана на методологии бухгалтерского учета. Одним из аргументов за ведение налогового учета в качестве самостоятельной подсистемы называют различия в правилах формирования многих показателей для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, налоговый учет, налог на прибыль, налоговая база, проблемы организации налогового учета.

ANNOTATION

The implementation of a subsystem of tax accounting in the system of Ukrainian economic accounting is still causing questions and misunderstanding regarding its practical application and expediency. The distinctions in the principles of grouping of income and expenses of the organization, their recognition in accounting and for the taxation purposes, in ways of assessment of the work in progress and finished goods and some other discrepancies have no economic justification. It should be noted that independently tax accounting is applied rather seldom while the methodology of its record-keeping is based on the accounting methodology practically everywhere. One of the arguments for the conducting of tax accounting as an independent subsystem is the big amount of

distinctions in rules of formation of most indicators for accounting purposes and for the taxation purposes.

Keywords: accounting, tax accounting, income tax, tax base, problems of the organization of tax accounting.

Постановка проблеми. Облік для цілей оподаткування не містить механізму контролю та аналізу формування оподаткованого прибутку. Це зумовлює необхідність дослідження проблеми гармонізації облікових даних про базу оподаткування бухгалтерського та фіскального характеру, ідентифікації принципів ведення обліку та обчислення оподаткованого прибутку для цілей контролю, управління й оподаткування. У зв'язку із цим система управлінського обліку з притаманними їй інформаційною та контрольною функціями відіграє основну роль, об'єднуючи в єдину інформаційну систему дані, необхідні для вирішення зазначених завдань. Актуальність формування системи управлінського обліку для цілей оподаткування визначається факторами, пов'язаними з: необхідністю теоретичного обґрунтування концепції системи управлінського обліку й аналізу як складової частини бізнес-процесу діяльності промислових підприємств і, як наслідок, підвищення ефективності податкового планування; вдосконаленням методології управлінського обліку для цілей оподаткування; необхідністю підвищення ефективності обліково-податкових процесів на різних рівнях управління; адекватним поданням управлінської податкової інформації в період реформаційних процесів в економіці.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання оптимізації взаємодії систем бухгалтерського обліку й обліку для цілей оподаткування на промислових підприємствах в Україні відображені в працях В.С. Леня [2], Г.Б. Назарової [3], О.А. Кушніренка [4], Ю.А. Литвина [5], М.С. Пушкаря [6] та ін.

Теорії і практиці управлінського обліку й аналізу присвятили свої роботи зарубіжні вчені: К. Друрі, Х. Зігвард, З. Майер, Р. Манн, Л. Рідер, Дж. Рис, Дж.Г. Сігел, Дж. Фостер,

П. Фрідман, Ч.Т. Хорнгрен, Дж.К. Шим, Р. Ентоні та ін. Необхідний баланс для вироблення теоретичних концепцій методології обліку для цілей оподаткування створюють роботи провідних західних теоретиків: Ж. Рішара, Е. Райса, Б. Нідлза та ін.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на те що вищезгадані вчені у своїх роботах зачіпають широкий спектр питань, пов'язаних із системою обліку й аналізу для цілей оподаткування, мінливі економічні процеси викликають усе нові проблеми, що вимагають узагальнення і вивчення накопиченого вітчизняного і міжнародного досвіду.

Таким чином, недостатня розробленість методологічних і методичних підходів, проблеми, що виникають під час організації та ведення обліку й оцінки для цілей оподаткування, відсутність концепції управлінського обліку податкових зобов'язань зумовлюють актуальність дослідження в даному напрямі.

Мета статті полягає у дослідженні з інших позицій методичних і організаційних підходів до ведення обліку оподатковуваних показників як взаємопов'язаної системи облікових даних і оподаткування, їх контролю та аналізу й управління. Саме підвищення оперативності та аналітичності обліку формування оподаткованого прибутку як інструменту інформаційного забезпечення розрахунків із бюджетом по податку на прибуток в даний час є актуальною проблемою в діяльності господарюючих суб'єктів і підлягає висвітленню.

Виклад основного матеріалу дослідження. Податкова система в сучасній державі є основою її фінансової політики, від чіткості і раціональної організації якої залежать економічне зростання і потенціал країни, добробут і якість життя населення. Чим стабільніша система оподаткування, тим впевненіше почувається суб'єкт господарювання: він може заздалегідь та досить точно розрахувати, який буде фінансовий результат проекту (угоди, операції) або його діяльність за певний період.

Ми маємо підстави стверджувати, що якісний склад системи впливає на порядок її формування, тобто в частині інтеграції її обліково-податкових і контрольних елементів дана система первинна, а етапи її формування – це вторинний процес. Таким чином, обліково-податкова інформаційна система включає набір підсистем фінансового, податкового, управлінського обліку і контролю, які входять до складу єдиного інформаційного простору, що дають змогу досягти мети і вирішувати завдання економічного суб'єкта, у тому числі і щодо податкового планування, прогнозування і контролю податкових ризиків.

Прагнення організацій забезпечити конкурентоспроможність своїх товарів і послуг в умовах діючої системи оподаткування спонукає до пошуку збалансованого рівня платежів, за якого оптимізуються інтереси самих організацій та інтереси держави. Існує кілька груп податків, які по-різному впливають на величину фінансових ресурсів підприємства. Пропо-



Рис. 1. Класифікація податків для цілей оптимізації податкового навантаження підприємства

новану класифікацію податків для оптимізації податкового навантаження підприємства наведено на рис. 1.

Потреба користувачів в інформації для здійснення контролю податкових витрат вимагає розробки такої структури взаємопов'язаних обліково-податкових інформаційних полів, яка б дала змогу безперервно контролювати податкові ризики економічного суб'єкта. Слід виділити декілька груп податків, які по-різному впливають на величину фінансових ресурсів підприємства. Ми вважаємо, що модель оптимізації бази оподаткування повинна будуватися на принципах системи управлінського обліку, спрямованих на прийняття ефективних управлінських рішень у сфері оподаткування (рис. 2).

Таким чином, управлінський облік для цілей оподаткування – це система спостереження, узагальнення поточних даних, аналіз й оцінка отриманої інформації, необхідної для правильного обчислення та управління податковими зобов'язаннями платника для їх планування й оптимізації. Ефективність оптимізації податкових платежів залежить не стільки від самого

податку, скільки від фінансового стану підприємства в цілому. Побудова моделі взаємодій управлінського обліку та оподаткування вимагає системності в процесі накопичення та узагальнення даних про доходи, витрати і податкові зобов'язання в обліку, а також їх подання у звітності. В її основі повинна бути схема відображення на рахунках бухгалтерського обліку, яка, з одного боку, не може зашкодити цілісності обліку і не спотворить реальних результатів діяльності організації, а з іншого – призведе до системного формування інформації, що забезпечить завдання обліку та оподаткування на рівні держави. Базові елементи взаємодії облікових систем підприємства для цілей оподаткування наведено в табл. 1.

Таким чином, податкова політика організації, яка відображається в обліковій політиці для цілей оподаткування, є найважливішим елементом податкового планування. Такий документ, як облікова політика організації для цілей оподаткування, є центральним по значущості документом системи постановки та ведення обліку для цілей оподаткування. Впро-



Рис. 2. Принципи функціонування системи управлінського обліку для цілей оподаткування

вадження елементів управлінського обліку в облікову політику підприємства дає змогу не тільки гармонізувати облікові системи, але й формувати додаткові інформаційні потоки для податкового планування. Завдання прогнозування фінансового результату та управління прибутком підприємства тісно пов'язане з проблемою податкового планування.

Управлінський облік для цілей податкового планування слід здійснювати в два етапи: на першому – здійснювати пошукові дослідження з оцінкою найважливіших економічних параметрів, які суттєво впливають на сумарні податкові платежі і величину валового прибутку підприємства, а також проводити прогнозування оптимальної величини прибутку; на другому – вести традиційний управлінський облік із постійним контролем відхилень параметрів від планованих величин і одночасним їх коригуванням. Доцільніше використовувати спеціальний числовий матрично-балансовий метод, який на базі первинних облікових документів формує на основі систем проводок бухгалтерську, податкову або аналогічну їм матричну модель господарської діяльності підприємства. Алгоритм методу і головні його ланки – прикладної обліково-податкової моделі підприємства як госпо-

дарючого суб'єкта – описується блок-схемою, представленою на рис. 3.

Статистична модель характеризується тим, що відображає конкретну різноманітну діяльність фірми, що включає весь спектр господарських, податкових і договірних відносин, усереднених за декілька звітних періодів. У запропонованій моделі в результаті прийнятого способу її формування вже передбачена деяка передісторія економічної діяльності, що робить її більш точною. Однак отримана прямою обробкою первинних облікових документів статистична модель може не відповідати критеріям незалежної грошової системи. У цьому разі вона приймається за базову модель, яка допрацьовується шляхом складання додаткових економічно обґрунтованих проводок, які перетворюють базову модель у незалежну фінансову систему. У наявній методології обліку для цілей оподаткування часто відсутній системний підхід: одні види податків є стимулюючими для окремих аспектів діяльності, а інші – зовсім для інших, відсутнє єдине джерело податкових платежів, методи розрахунку, виділяються непрямі податки (ПДВ, акцизи); крім того, окремі види податків непорівняні і т. п. Використання системного підходу до обчислення податків озна-

Таблиця 1

Модель гармонізації облікової системи та системи оподаткування господарюючого суб'єкта

Розділ облікової політики	Зміст облікових процедур
Бухгалтерський облік для цілей оподаткування	<ol style="list-style-type: none"> 1. Формування первинної облікової документації 2. Перевірка відповідності заповнених форматів стандартів документообігу 3. Внесення змін і коригувань у первинні облікові документи 4. Заповнення облікових реєстрів відповідно до системи ведення обліку та оподаткування 5. Заповнення обов'язкових форматів звітності відповідно до стандартів бухгалтерського обліку та відповідно до системи ведення обліку та оподаткування 6. Підготовка первинної документації до архівного зберігання відповідно до стандартів документообігу 7. Заповнення обов'язкових форматів звітності згідно з Податковим кодексом України і відповідно до системи ведення обліку та оподаткування 8. Здача форматів податкової звітності до відповідних територіальних органів (податкові, статистики та позабюджетних фондів) з дотриманням регламентів здачі звітності 9. Надання інформації (суми, терміни) про податкові платежі відповідно до регламенту податкових виплат 10. Звірка інформації про нараховані та перераховані суми податкових платежів з відповідними територіальними органами (податкові і позабюджетні фонди) 11. Аналіз результатів звірки, виправлення і коригування
Управлінський облік для цілей оподаткування	<ol style="list-style-type: none"> 1. Заповнення реєстрів управлінського обліку відповідно до розробленої системи управлінського обліку 2. Формування бюджету податків 3. Заповнення форматів звітності відповідно до затверджених регламентуючих документів 4. Розрахунок основних показників господарської діяльності, що впливають на податковий потенціал підприємства, у тому числі розрахунок податкового навантаження 5. Зіставлення розрахункових показників із прогнозованими 6. Аналіз результатів господарської діяльності за період (аналітична записка) для прийняття управлінського рішення у сфері податкового планування та оптимізації та рекомендації щодо можливих варіантів оптимізації оподаткування 7. Оцінка відповідності наявної системи управлінського обліку для цілей оподаткування основним цілям і завданням господарської діяльності, визначених стратегічним планом, у сфері податкового планування та управління організацією в цілому



Рис. 3. Блок-схема алгоритму чисельного методу управлінського обліку для цілей оподаткування



Рис. 4. Системно-інформаційне поле податкового обліку в умовах автоматизації

чає єдине джерело податків – прибуток, причому з урахуванням заходів впливу податкових складників прибутку на сам прибуток, а також з урахуванням відрахувань єдиного внеску. Вважаємо, що необхідні єдина податкова правова база, система заходів, які сприяють зростанню відповідальності за податкові правопорушення, а також скорочують ризик і підвищують інвестиційну активність і стійкість підприємницької діяльності господарюючих суб'єктів.

Актуальним завданням податкового планування на підприємстві є моделювання можливості зниження податкового тягаря, оптимізації податкового навантаження. У даний час необхідність прогнозування впливу рівня оподаткування на діяльність господарюючого суб'єкта є одним із найважливіших завдань системи управління підприємством. Необхідна методика оцінки граничної норми, невідповідність якої тягне втрати як суспільства, так і держави. Таким чином, головним завданням державного управління стає визначення сукупної величини податків, щоб вона, з одного боку, максимально відповідала державним витратам, а з іншого – слабо надавала негативний вплив на ділову активність. Пропоновану базу системного аналізу в умовах автоматизації наведено на рис. 4.

Ми вважаємо, що комп'ютерне моделювання, обчислювальний експеримент системи підтримки прийняття рішень у податковому плануванні дають змогу відсіяти помилки стратегії і тактики оподаткування. Через тривалість і складність, а також погану структурованість процесів у цих системах математичне і комп'ютерне моделювання часто може стати найбільш раціональним, адекватним та ефективним методом дослідження даних систем і управління процесами. Таким чином, системний аналіз інформатизації обліку для цілей оподаткування є методикою, за допомогою якої в стратегію підприємства і основні виробничі процеси поетапно впроваджуються вимоги щодо забезпечення оптимізації оподаткування.

Висновки. У сучасній економіці на перше місце висуваються проблеми управління податковими зобов'язаннями організації. Наявна система обліку оподаткування не містить вичерпної інформації про базу оподаткування організації, тому неможливо точно визначити ефективність заходів і впроваджуваних систем щодо забезпечення і підвищення якості податкового планування. Одним з елементів механізму підвищення якості діяльності економічних

суб'єктів є організація управлінського обліку для цілей оподаткування.

Запропонована концепція побудови системи управлінського обліку для цілей оподаткування дасть змогу гармонізувати управлінський і податковий облік і спрямована на оцінку параметрів податкового планування і прогнозування бізнес-процесів на підприємстві. Розроблена методологія бюджетування податків у системі управлінського обліку сприяє підвищенню ефективності та оперативності контролю над виконанням податкових зобов'язань підприємства.

Сформульовані висновки і пропозиції сприятимуть прийняттю ефективних управлінських рішень у сфері податкового планування та оптимізації податкового процесу.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (із змінами, внесеними згідно із Законами України) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>.
2. Лень В.С. Формування у бухгалтерському обліку податкової собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) / В.С. Лень, О.В. Клімчук // Вісник ЧДТУ. Серія «Економічні науки». – 2013. – № 1(64). – С. 287–294.
3. Назарова Г.Б. Тимчасові та постійні податкові різниці за доходами та витратами як основа уніфікації обліку / Г.Б. Назарова, О.В. Шелковникова // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 3(53). – С. 165–171.
4. Кушніренко О.А. Облік податкових різниць: нормативно-правовий аспект / О.А. Кушніренко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://nubip.edu.ua/sites/default/files/>.
5. Литвин Ю.А. Податковий облік: хто його повинен вести, або як допомогти бухгалтеру у його відносинах з ДПА / Ю.А. Литвин // Світ бухгалтерського обліку. – 1997. – № 6. – С. 3–13.
6. Сучасні проблеми обліку : [монографія] / За ред. докт. екон. наук, проф. М.С. Пушкаря. – Тернопіль : ТНЕУ, 2010. – 268 с.
7. Гнедіна К. Тимчасові податкові різниці: розрахунок та відображення у звітності / К. Гнедіна // Голоvbух. – 2012. – № 4(771). – С. 13–17.
8. Дрозд І. Зарубіжний досвід бухгалтерського обліку податкових різниць / І. Дрозд // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Серія «Економіка». – 2011. – № 130. – С. 18–21.
9. Гейер. Э. Модели взаимодействия бухгалтерського учета и налогообложения прибыли / Э. Гейер // Бухгалтерский учет и аудит. – 2011. – № 11. – С. 19.
10. Ластовецький В. Який вид обліку не є управлінським? / В. Ластовецький // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 4. – С. 40–44.