УДК 336.22

Святаш С.В.,
аспірант кафедри фінансів,
Київський національний економічний університет

ПОДАТКОВЕ РАХІВНИЦТВО ЯК БАЗОВА СКЛАДОВА УПРАВЛІННЯ ПОДАТКАМИ

Анотація. У статті досліджено теоретичні положення податкового рахівництва як визначальної бази управління системою оподаткування. Установлено місце податкового рахівництва в системі обліку та управління податками. Визначено ключові аспекти податкового рахівництва та його необхідність для формування податкового менеджменту, який буде відповідати вимогам сьогодення.

Ключові слова: податкове рахівництво, облік, управління податками, податки, бухгалтерський облік, менеджмент.

Постановка проблеми. Ефективність системи оподаткування, а відтак, і управлінської системи в податковій сфері зумовлює необхідність якісних перетворень, які стосуються системи податкового обліку, а саме податкових розрахунків та податкової звітності. Власне, для отримання більш ефективних механізмів прийняття управлінських рішень, важливу роль відіграє якість інформації, одержаної користувачами. Так, прийняття рішень базується на інформації, яка повинна мати завершений характер, відображати реальний стан діяльності підприємства на конкретний час та повинна бути корисною. Окрім того, при підготовці та прийнятті рішення, отримання інформації не повинне бути дорожчим, ніж користь від неї, тобто інформація повинна мати ефективність. В основному така інформація забезпечується саме якісним податковим рахівництвом.

Взаємовідносини між бухгалтерським обліком та оподаткуванням не досягають усіх поставлених цілей у сфері оподаткування та несуть значні витрати для суб'єктів господарювання. Тому значна увага приділялася дослідженню відповідності бухгалтерського обліку податкового рахівництва, окремо досліджувалися питання ефективності управління податками. Оскільки внаслідок власної податкової системи в нашій державі сформувалася система податкового рахівництва, яка виконує функцію обліку та акумулювання інформації про фінансово-господарський стан платників податків з метою формування необхідної інформаційної бази для розрахунків податкових зобов'язань, своєчасну сплату податків до бюджету, контролю таких грошових потоків тощо, питання поліпшення податкового обліку в розрізі підвищення ефективності прийняття управлінських рішень у сфері оподаткування є дуже важливим.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Важливим для розуміння є те, що саме податкове рахівництво забезпечує всією необхідною інформацією, метою якої є наступний аналіз та прийняття управлінських рішень підприємствами, організаціями, установами та, звісно, контролюючими органами. З огляду на економічну важливість ефективності податкового управління, дане питання потребує поглибленого вивчення. Так, питанню податкового обліку приділяли увагу О.В. Мурашко [1], О.І. Малишкін, М.М. Коцупатрий [2], Є.І. Ковач, В.В. Мельничук, З.В. Задорожний, О.В. Сторожук. Сутність пода кового рахівництва як складову частину бухгалтерського обліку досліджували Н.С. Рязанова [3], Т.С. Шовкопляс [4]. Питанням управління податковими платежами підприємства та їх аналізом займалися В.А. Горб, І.Ю. Кравченко та ін.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Питання оподаткування, а відтак, і системи податкового обліку постійно вимагають підвищеної уваги науковців та практиків через те, що саме в цій сфері перетинаються інтереси і держави, і суб'єктів господарювання та громадян, тобто платників податків. Підтримання балансу інтересів різних сторін необхідне для побудови ефективного податкового менеджменту, який би дозволяв вирішити всі питання у сфері оподаткування та підвищити ефективність прийняття рішень для всіх сторін взаємовідносин. Одне із завдань, які ставлять перед собою науковці – гармонізація податкового рахівництва з бухгалтерським обліком із метою зменшення трудовитрат облікових працівників.

Власне, фінансовий облік забезпечує формування потрібної інформації про майновий, фінансовий стан суб'єкта господарювання та використання його ресурсів, а податкове рахівництво акумулює інформацію про податкові зобов'язання і своєчасність сплати податків до бюджету. Саме на основі такої інформаційної бази, яка створюється в процесі податкового рахівництва, платники податків та держава формують власну систему податкового менеджменту.

У більшості західноєвропейських держав податковий облік уже давно відділений від бухгалтерського обліку, в Україні ж виокремлюють підсистеми єдиної системи бухгалтерського обліку, серед яких слід виділити окремі підсистеми фінансового й управлінського обліку та систему податкового рахівництва, які створені за принципами, встановленими міжнародною практикою. Очевидним є те, що глибокого вивчення потребує саме система податкового обліку в Україні як базова складова управління податками.

Мета статті полягає в огляді теоретичних положень податкового рахівництва як визначальної бази управління системою оподаткування, встановленні місця податкового рахівництва в системі обліку та управлінні податками.

Виклад основного матеріалу дослідження. Інформація займає провідне місце у наданні відомостей для прийняття управлінських рішень. Вона є одним із чинників, які забезпечують підвищення ефективності управлінської діяльності.

Окрім того, інформація є причиною вибору підприємством певної стратегії діяльності, яка забезпечує досягнення поставленої мети, тому для отримання більш ефективних механізмів прийняття управлінських рішень важливу роль потрібно приділяти саме отриманню якісної інформації користувачами [5, с. 17].

Досвід країн із розвиненою ринковою економікою вказує на те, що надзвичайно важливою складовою інформаційної системи будь-якого підприємства є фінансове рахівництво, однак не менш важливою сферою, яка потребує значної уваги, є податкове рахівництво для забезпечення необхідною інфор-

мацією суб'єкта господарювання – платника податків. З іншого боку, такої інформації потребує й держава для виконання контролюючих функцій та ефективного планування дохідної частини бюджету держави в цілому.

Поняття «податкове рахівництво» науковці розглядають у вузькому та широкому розумінні. Виникнення податкового обліку в історичному аспекті обґрунтовується різним призначенням податкової, статистичної і фінансової звітності [2, с. 12].

Податковий облік бере свій початок з 1 липня 1997 р., коли набрав чинності Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22 травня 1997 р. [6], в якому був використаний термін «податковий облік» та зазначені правила ведення податкового обліку в частині визначення валових доходів та витрат для розрахунку прибутку до оподаткування. Проте і в даному законі, і в наступних нормативно-правових актах у сфері оподаткування визначення терміну «податковий облік», або «податкове рахівництво», відсутнє. Саме відсутність законодавчого визначення поняття призвела до того, що в науковому середовищі ведеться дискусія щодо правомірності його використання. Низка економістів уважають, що замість терміну «податковий облік» варто використовувати поняття «податкові розрахунки» та відносити його до бухгалтерського обліку. Деякі науковці зазначають, що податковий облік є окремим видом бухгалтерського обліку, а тому його, як специфічний вид господарського обліку, варто ввести в понятійний апарат.

Через відсутність законодавчого утвердження податкового рахівництва діюча методика складання податкової звітності регламентується численними інструкціями, поясненнями та наказами ДФС України, а методологія ведення податкового рахівництва розробляється самими обліковцями на власний розсуд. Однак податковий облік має забезпечити достовірність результатів господарської діяльності, ефективність використання фінансових ресурсів та здійснення відповідних розрахунків для платників податків, а також для зовнішніх користувачів така інформація повинна бути чіткою, зрозумілою та корисною. З метою чіткого розуміння змісту податкового рахівництва варто надати визначення даному поняттю.

Так, І.Є. Соколовська-Гонтаренко вказує, що «у найбільш загальному значенні – це система відносин, що виникають у процесі підготовки відомостей і даних для формування податкових зобов'язань, при складанні податкової звітності. 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…» [7, с. 101–107].

О.В. Мурашко та В.М. Мурашко зазначають, що «податкове рахівництво являє собою фінансову галузь обліку в нашій державі, де саме формується система податкового рахівництва, що включає в себе не тільки облік, але й визначає систему податкових розрахунків та обґрунтовує достовірність визначення доходів, витрат, амортизації та прибутку, що підлягає оподаткуванню та інших показників…» [5, с. 145].

Т.С. Шовкопляс уважає, що термін «податкове рахівництво» враховує ширше коло обліку господарських операцій – не тільки визначення бази оподаткування (податкового обліку), але й питання адміністрування податків, стан розрахунків із бюджетом із 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 [4, с. 161].

Можна сказати, що податковий облік (податкове рахівництво) є підсистемою бухгалтерського обліку, яка формує інформаційну базу про нарахування та сплату податків і зборів відповідним державним органам, які здійснюють контроль правильності, своєчасності та повноти нарахування, а також сплати податків і зборів.

Міжнародний досвід свідчить про поділ країн світу на дві групи щодо питання взаємозв'язку бухгалтерського та податкового обліків – країни кодифікованого та загального права.

У першій групі країн із системою кодифікованого права (Німеччина, Франція, Бельгія) ступінь взаємозв'язку норм фінансової та податкової звітності досить висока. Як класичний приклад наводиться положення, за яким норми амортизації основних засобів у Німеччині, встановлені податковим законодавством, застосовують і для фінансового обліку. Такий підхід до обліку в країнах континентальної Європи був характерним у 80–90-х роках ХХ ст. завдяки впровадженню політики «податкового нейтралітету». Друга група країн – загального права (США, Канада, Нідерланди) – характерна низьким ступенем такого взаємозв'язку. У цих країнах для визначення бази оподаткування проводяться коригування показників фінансового обліку або звітності [8–10].

Аналіз літературних джерел показує, що кожна з моделей обліку – кодифікованого чи загального права – має як переваги, так і недоліки. У країнах кодифікованого права облік за податковим законодавством розглядається як сукупність певних правил, спрямованих на трансформацію статей бухгалтерського обліку за податковими нормами. Перевагою при цьому вважається зменшення трудомісткості обліку за рахунок уникнення окремого ведення податкового обліку.

Загальне право застосовують, як правило, у країнах із розвиненим фондовим ринком. Фінансова звітність призначена для задоволення інформаційних потреб насамперед інвесторів (ринку капіталу). Перевагою вважається той факт, що бухгалтерський облік не спотворюється податковими правилами. Для цих країн характерно паралельне співіснування бухгалтерського обліку та обліку за податковим законодавством. Недоліком системи загального права вважається підвищення витрат на ведення обліку. Проте уряди розвинених країн свідомо йдуть на застосування такої системи інформації, надаючи перевагу інтересам інвесторів над інтересами держави. У країнах кодифікованого права ситуація зворотна.

Високий ступінь взаємозв'язку бухгалтерських та податкових правил відноситься до індивідуальної звітності підприємств, яка є базою для обчислення податків. Консолідована фінансова звітність формується за іншими правилами, тому не може бути базою для оподаткування [11, с. 11].

Власне, під податковим обліком розуміють фінансові відносини з приводу нарахування і сплати податків та зборів (обов'язкових платежів), які виникають між державними органами у сфері оподаткування та платниками податків.

На думку М.М. Коцупатрого, метою ведення податкового обліку є надання повної і достовірної інформації державі (в особі податкових органів), що забезпечує визначення сум податків та зборів (обов'язкових платежів) та контроль їх своєчасної сплати для наповнення бюджету з метою вико-

нання державою своїх функцій [2, с. 13]. Тобто інформація, акумульована за рахунок податкового рахівництва, є необхідною для побудови ефективної державної політики у сфері формування бюджетних коштів та, відповідно, напрямів їх використання, для прийняття обґрунтованих управлінських рішень на рівні держави та регіонів. Окрім того, кінцевим результатом обліку є саме складання звітності, яка є інформаційною базою щодо ходу та результату діяльності платника податків за відповідний період, а тому є важливим інструментом для аналізу ефективності створеної податкової політики та облікової податкової політики на рівні підприємства з метою її подальшої оптимізації. З огляду на це, податкове рахівництво потрібно організовувати таким шляхом, щоб задовольняти потреби управління суб'єкта господарювання, а також служби податкового менеджменту в інформації щодо формування оподаткованої бази підприємства від усіх видів діяльності.

В економічній літературі відсутня єдина точка зору щодо сутності та місця податкового обліку в системі податкового менеджменту. Однак у спрощеному вигляді його можна визначити наступним чином (рис. 1).

Податкове рахівництво має наступні завдання:

- своєчасна та повна реєстрація підприємством господарських операцій із відображенням податкового кредиту і податкових зобов'язань;
- достовірне і своєчасне визначення сум податків та зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів різних рівнів;
- своєчасне складання і надання податкової звітності;
- своєчасна сплата податків та зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів різних рівнів;
- контроль дотримання податкового законодавства і нормативно-правових документів, що регулюють правила ведення податкового обліку та складання податкової звітності [2, с. 13].

Таким чином, податковий облік забезпечує інформацією службу податкового менеджменту самого підприємства для прийняття ефективних управлінських рішень стосовно господарської діяльності та оптимізації податкової політики суб'єкта господарювання, а з іншого боку, результати податкового рахівництва використовують державні органи, насамперед податкові контролюючі органи, із метою виконання покладених на них функцій.

Підприємство завжди прагне до зменшення витрат на ведення обліку, а тому організацію та ведення податкового рахівництва у можливих випадках приєднують до бухгалтерського обліку. Проте ведення податкового обліку ускладнюється через численні особливості системи оподаткування суб'єктів господарювання України (специфічні методи і прийоми обчислення податків і зборів (обов'язкових платежів)), а відтак, потребує постійного удосконалення та глибшого дослідження.

Отже, податковий облік, у вузькому розумінні, можемо визначити як спеціалізовану систему, яка застосовується виключно у випадках, коли бухгалтерський фінансовий облік не можна застосувати для розрахунку складових податків. Такий підхід дозволяє виділити податковий облік «у чистому вигляді» як самостійну і незалежну систему фінансових відносин [8, с. 95]. У широкому розумінні податкове рахівництво об'єднує процес фіксації майна платника податку, здійснювані ним господарські операції, їх результати для обрахування суми податку, яка підлягає сплаті до бюджету а також аналіз отриманої інформації, що виходить за рамки функцій класичного обліку та дає більше інформаційної бази для подальшого прийняття рішень на самому підприємстві чи контролюючими державними органами.

Можемо сказати, що податковий облік (податкове рахівництво) є системою збору, накопичення та підготовки інформації про платника податків та зборів (обов'язкових платежів), яка потрібна для розрахунку податків, зборів, установлених податковим законодавством із метою складання податкової звітності.

О.І. Малишкін [11], В.В. Сопко, Н.М. Малюга, М.М. Коцупатрий [2] та ін. вважають за необхідне навести визначення терміну «податковий облік» у Податковому кодексі України.

Рис. 1. Місце податкового рахівництва в податковому менеджменті

Джерело: розроблено автором

Одночасно в Законі про бухгалтерський облік та фінансову звітність слід зазначити, що термін розуміється у значенні, наведеному в ПКУ [11, с. 42]. Це дозволить розмежувати відповідальність обліковців за різного роду інформацію та більш ефективне виконання їх функцій, а відтак, і підвищить якість системи податкового менеджменту через якісне покращання інформаційної бази, на якій і формуються рішення платників податків та податкових державних органів.

Висновки. Таким чином, податкове рахівництво є однією з основ, на якій ґрунтується прийняття управлінських рішень, адже саме воно забезпечує формування якісної аналітичної бази. Від системи податкового рахівництва, а саме від кількості затрат часу на його ведення, виявлення прихованих об'єктів оподаткування, правильного застосування норм податкового законодавства, вчасного реагування на зміну податкових правил, вчасної сплати податкових платежів, формування якісної бази податкових інформаційних масивів –залежить ефективність прийняття управлінських рішень і системи податкового менеджменту в цілому.

Останнім часом система обліку зазнавала численних змін, зокрема була виділена підсистема бухгалтерського обліку – податкове рахівництво, однак вона не змогла в теоретичному та практичному напрямах повністю реалізувати комплекс завдань, які пов'язані з нарахуванням та сплатою податків, а тому даний вид обліку потрібно обґрунтовано виділити в окрему самостійну галузь, яка б регламентувалася законодавчо та мала чітко визначену методику визначення і нарахування податків і зборів та методи формування податкової звітності. Формування податкового рахівництва забезпечить чітке розуміння користувачами послідовності облікових процесів, мети обліку, якісне та прозоре формування звітності.

Спрощення ведення податкового обліку, формування необхідної інформації для прийняття управлінських рішень, забезпечення зменшення затрат людських ресурсів платника податків та зборів і визначення за єдиною методикою достовірні фінансові та податкові результати – беззаперечні чинники успішної господарської діяльності платника податків, а відтак, і побудови ефективного державного менеджменту у сфері оподаткування. Отже, податкове рахівництво потребує постійного удосконалення та передусім законодавчого його закріплення.

Література:

1. 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.
2. Коцупатрий М.М. Податковий облік і звітність : [навч. посіб.] / М.М. Коцупатрий, Є.І. Ковач, В.В. Мельничук. – К. : КНЕУ, 2006. – 312 с.
3. Рязанова Н. С. Фінансове рахівництво : [навч. посіб.] / Н.С. Рязанова. – К. : Знання-Прес, 2002. – 246 с.
4. Шовкопляс Т.С. Гармонізація податкового рахівництва і бухгалтерського обліку – основна мета облікової політики суб'єкта економіки / Т.С. Шовкопляс // Науковий вісник ЧДІЕУ. – 2013. – № 4. – С. 159–163.
5. Олійничук В. Якісні характеристики облікової інформації та їх вплив на механізм прийняття управлінських рішень / В. Олійничук // Облік як інформаційна система для економічної безпеки підприємства в конкурентному середовищі : матеріали науково-практичної конференції. – Тернопіль, 2010 – С. 17–22.
6. Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» : Закон України від 22 травня 1997 р. № 283/9-вр // Відомості Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/283/97-%D0%B2%D1%80.
7. Соколовська-Гонтаренко І.Є. Сутність податкового рахівництва та його роль у забезпеченні ефективності оподаткування / І.Є. Соколовська-Гонтаренко // Науковий вісник Національного університету ДПС України. – 2010. – № 2(49). – С. 101–106.
8. Бордова Т.В. Теория и методология формирования системы управленческого учета для целей налогообложения : дис. … д-ра екон. наук / Т.В. Бордова . – Орел, 2008.
9. Захарин В. Налоговый учет : [практ. рук-во для бухгалтера] / В. Захарин. – М. : Гроссмедиа, 2007. – С. 268.
10. Касьянова Г. Налоговый учет / Г. Касьянова. – М. : Финансы и статистика, 2004. – С. 312.
11. Малишкін О.І. Облік і аудит податків в Україні: теорія, методологія, практика : [навч.-практ. посіб.] / О.І. Малишкін. – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 376 с.

Святаш С.В. Налоговое счетоводство как базовая составляющая управления налогами

Аннотация. В статье исследуются теоретические положения налогового счетоводства как определяющей базы управления системой налогообложения. Определено место налогового счетоводства в системе учета и в управлении налогами, а также ключевые аспекты налогового счетоводства и его необходимость для формирования налогового менеджмента, который будет отвечать требованиям сегодняшнего дня.

Ключевые слова: налоговое счетоводство, учет, управление налогами, налоги, бухгалтерский учет, менеджмент.

Sviatash S.V. Tax accounting as the basic component of tax management

Summary. The article deals with theoretical principles of tax accounting as a defining database of tax management system. The place of tax accounting in the accounting system and tax administration is identified. The key aspects of tax accounting and its necessity for formation of tax management that will meet the requirements of the present time are identified in this paper.

Keywords: tax accounting, accounting, tax management, taxes, accounting, management.