

УДК 657.1

МЕТОДОЛОГІЯ ІНТЕГРОВАНОЇ СИСТЕМИ ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ ПРИБУТКУ

Шевчук С.В.

Запропоновано метод обліку податкових (фіскальних) відхилень, який сприяє інформаційно-технологічній інтеграції бухгалтерського та податкового обліку доходів і витрат.

Ключові слова: податкове (фіскальне) відхилення, облік

Основна проблема податкового обліку на сучасному етапі його функціонування, полягає у відсутності науково обґрунтованого та системного підходу щодо його організації і методики ведення на підприємствах різних форм власності. Індикатором відсутності системності податкового обліку є те, що останній в більшості випадків розглядається виключно, як категорія податкового права, а більшість специфічних методичних аспектів його ведення не визначаються, ні офіційними положеннями бухгалтерського обліку, ні іншими нормативно-правовими актами.

Аналіз науково-практичної літератури, також, свідчить про відсутність в сучасних публікаціях єдиного підходу щодо методичного забезпечення процедури формування оподаткованого прибутку. Різноманітність поглядів щодо вирішення зазначеної проблеми можна звести до двох основних підходів: 1) повне розмежування процедур податкового та бухгалтерського обліку [3, 4]; 2) інтегрований підхід, який передбачає для ведення податкового обліку використовувати системно-методологічний інструментарій бухгалтерського обліку - синтетичні рахунки та субрахунки [2,8]; позабалансові рахунки [1]; облікові реєстри [6], процедури коригування фінансового результату [5].

Незважаючи на значну кількість публікацій, які покликані розв'язати проблему методичного забезпечення обліку валових доходів та витрат, слід зазначити, що наведені в них рекомендації, в своїй більшості, містять суттєві методологічні недоліки та не враховують вимогу комплексного відображення всіх об'єктів податкового обліку прибутку.

З урахуванням вищесказаного, метою даної статті є викладення пропозицій щодо побудови інваріантної інформаційно-облікової моделі, яка б за допомогою формалізації вхідної інформації в системі рахунків та субрахунків бухгалтерського обліку забезпечувала отримання вихідної інформації, як для потреб податкових органів, так і інших зовнішніх користувачів. Для досягнення поставленої мети, пропонуємо скористатися: методом порівняння податкової та облікової оцінки господарських фактів, формалізації та системного підходу щодо їх відображення в системі бухгалтерського обліку.

На думку, автора запропонований спосіб моделювання облікового процесу для потреб оподаткування повинен відповідати таким загальним вимогам ефективного функціонування обліково-інформаційних систем: 1) низька трудомісткість - вигоди отримані від використання отриманої таким способом інформації, повинні перевищувати витрати на її збирання, обробку та узагальнення; 2) системність – накопичення і систематизація даних, які необхідні для складання податкової звітності, за допомогою прийомів та процедур бухгалтерського обліку; 3) узгодженість – відповідність податкових показників даним бухгалтерського обліку, що дозволяє використовувати останні для потреб фіскальної звітності; 4) аналітичність – обраний спосіб повинен забезпечувати накопичення та систематизацію фінансово-господарської інформації в розрізі структурних складових податкової звітності; 5) комплексне відображення – такий підхід повинен забезпечувати відображення всіх об'єктів податкового обліку, які необхідні для задоволення потреб, як податкових органів, так і внутрішнього податкового менеджменту; 6) достовірність – обраний спосіб ведення податкового обліку повинен забезпечувати реєстрацію вхідної та формування вихідної інформації відповідно до податкових норм, зменшувати ймовірність допущення помилок; 7) простота та зрозумілість – порядок ведення податкового обліку повинен легко вписуватися в процес ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, інформація отримана таким шляхом повинна бути прозорою та забезпечувати інформаційні потреби внутрішніх і зовнішніх користувачів.

Слід зазначити, що наведені в сучасних публікаціях способи ведення податкового обліку, здебільшого, не відповідають таким вимогам, що наочно демонструють дані аналітичної таблиці 1.

Таблиця 1.

Порівняльна характеристика способів ведення податкового обліку

Способи ведення податкового обліку	Характеристика обраного способу						
	Низька трудомісткість	Системність	Узгодженість	Аналітичність	Комплексне відображення	Достовірність	Простота та зрозумілість
<i>Підходи, які базуються на використанні даних виключно податкового обліку</i>							
Ведення окремих податкових регістрів	ні	ні	ні	так	так	ні	так
Використання податкових проведення	ні	ні	ні	так	так	ні	ні
<i>Підходи, які базуються на використанні даних та інструментарію бухгалтерського обліку</i>							
Використання транзитних рахунків та субрахунків бухгалтерського обліку	ні	так	так	так	ні	так	так
Деталізація синтетичних рахунків та субрахунків бухгалтерського обліку	так	так	так	так	ні	так	так
За допомогою додаткових позабалансових рахунків	ні	так	ні	так	ні	ні	так
За допомогою модифікації регістрів бухгалтерського обліку	так	так	так	так	ні	так	так
Шляхом коригування бухгалтерського фінансового результату	ні	так	так	так	так	так	так

Дослідження методології податкового обліку свідчить про використання єдиних первинних форм документів, а також узгоджених з бухгалтерським обліком систем первинного спостереження та облікових процедур, що є безперечним підтвердженням відсутності потреби в створенні автономного типу податкової бухгалтерії на мікрорівні. Ми наголошуємо на тому, що податковий облік повинен вступати, лише, окремим випадком інтегрованої системи господарського обліку, а не власне відокремленою системою рахівництва. При цьому, модель його функціонування на сучасному етапі повинна бути побудована на системному використанні логіко-інформаційних зв'язків даних бухгалтерського та податкового обліку, як на стадії первинного, так і поточного обліку.

Сутнісний, а відповідно й інформаційний зв'язок між будь-якими об'єктами дослідження, в тому числі і між різними даними облікових систем, можна простежити тільки за допомогою їх співставлення, визначення тотожності, або відмінності розглядуваних об'єктів, іншими словами, шляхом послідовного виведення одного об'єкта з іншого. Загальним і найбільш універсальним прийомом емпіричного дослідження, який може бути використаний для таких цілей є метод порівняння.

На думку автора, методика ведення податкового обліку повинна базуватися не на дублюванні облікових процедур, а на можливості порівняння даних для цілей оподаткування та фінансової звітності, з відповідним відображенням відхилень що виникають між ними на рахунках та в регістрах бухгалтерського обліку. При цьому, методичний прийом порівняння виступає алгоритмічною процедурою, яка дозволяє описати процес податкових коригувань даних бухгалтерського обліку на основі вимог системного моделювання. Для сутнісної характеристики виявлених відмінностей між даними бухгалтерського та податкового обліку пропонуємо використовувати спеціалізований термін „податкове (фіскальне) відхилення”. Алгоритмічну процедуру - аналізу даних бухгалтерського обліку з метою виявлення податкових (фіскальних) відхилень можна представити у наступному вигляді (див. рис. 1).

Засобом формалізації фіскальних відхилень в системі бухгалтерського обліку виступатимуть рахунки та подвійний запис. Використання рахунків та подвійного запису для цілей оподаткування вважається доречним ще й з тієї причини, що відхилення між об'єктами бухгалтерського та податкового обліку завжди є кількісними,

а отже піддаються порівнянню саме на етапі концептуальної реконструкції господарських фактів (бухгалтерської проводки).

Запропоновану автором сукупність прийомів ведення податкового обліку в інтегрованій обліковій моделі можна назвати методом обліку податкових (фіскальних) відхилень. Його змістовна характеристика базується на доволі поширеному в бухгалтерському обліку прийомі оцінки об'єктів за декількома числовими ознаками (основами), який здійснюється за допомогою регулюючих рахунків.

Математичною моделлю в межах якої здійснюватиметься формалізація інформації про фіскальні відхилення обрано План рахунків бухгалтерського обліку активів, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва („спрощений план рахунків”) [7]. Зважаючи на це, задача побудови інтегрованої системи обробки інформації для цілей фінансової та податкової звітності, може бути вирішена шляхом введення в „спрощений” план рахунків двох регулюючих рахунків 86 “Фіскальне відхилення витрат” призначений для обліку відхилення, що виникає між обліковою та податковою оцінкою витрат, амортизації; 71 “Фіскальне відхилення доходів” призначений для відображення відхилень, що виникають між обліковою та податковою оцінкою доходів. За призначенням та структурою такі рахунки є контрарно-доповнюючими, зміст облікових записів на них, обумовлюється характером податкових відхилень (див. табл. 2).

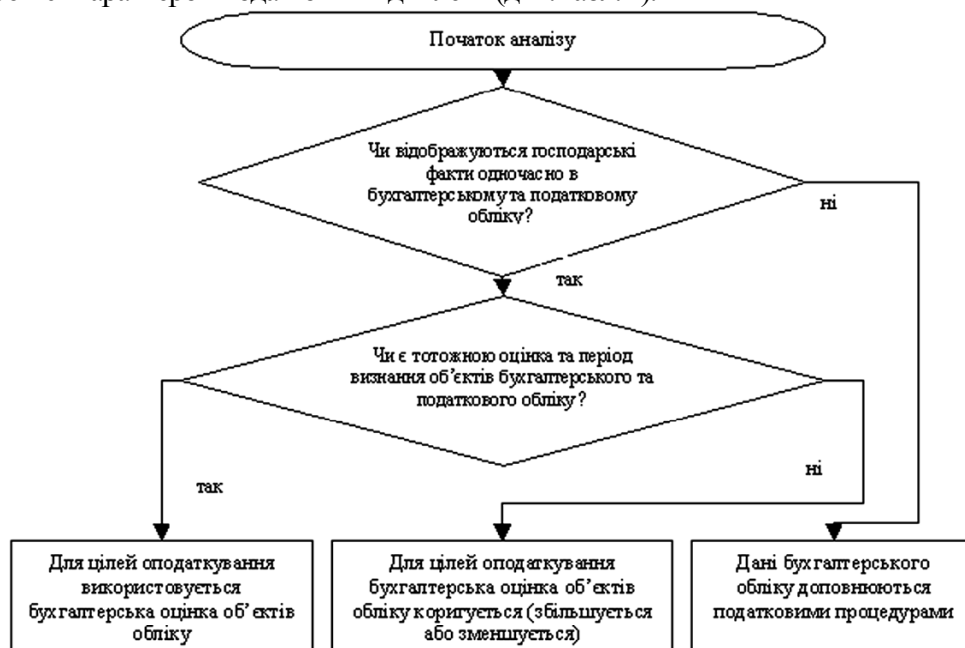


Рис. 1. Алгоритм аналізу даних бухгалтерського обліку з метою виявлення податкових (фіскальних) відхилень

Таблиця 2.

Схема облікових записів на рахунках бухгалтерського обліку в залежності від характеру (податкових) фіскальних відхилень

Дебет	Характер податкових (фіскальних) відхилень	Кредит
71 “Фіскальне відхилення доходів”	Податкова оцінка доходів > Облікова оцінка доходів	70 “Доходи”
70 “Доходи”	Податкова оцінка доходів < Облікова оцінка доходів	71 “Фіскальне відхилення доходів”
86 “Фіскальне відхилення витрат”	Облікова оцінка витрат > Податкова оцінка витрат	84 “Інші операційні витрати”, 85 “Інші витрати”
84 “Інші операційні витрати”, 85 “Інші витрати”	Облікова оцінка витрат < Податкова оцінка витрат	86 “Фіскальне відхилення витрат”
84 “Інші операційні витрати”, 85 “Інші витрати”	Облікова оцінка витрат < Податкова оцінка витрат	86 “Фіскальне відхилення витрат”

Таким чином, на рахунках обліку доходів та витрат протягом звітного періоду, за допомогою використання регулюючих рахунків буде накопичуватися сума валових доходів та валових витрат. На нашу думку, для полегшення ідентифікації фіскальних відхилень та їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку в практичній діяльності підприємствам необхідно скласти класифікатор фіскальних відхилень.

В кінці звітного періоду з метою усунення негативного впливу податкових відхилень на показники фінансової звітності необхідно провести обернені або сторнуючі записи на суму оборотів по таких рахунках та рахунку призначеного для обліку фінансових результатів. Виходячи з вищесказаного, принципова схема кореспонденції рахунків за методом обліку фіскальних відхилень виглядає наступним чином (див. рис. 2).

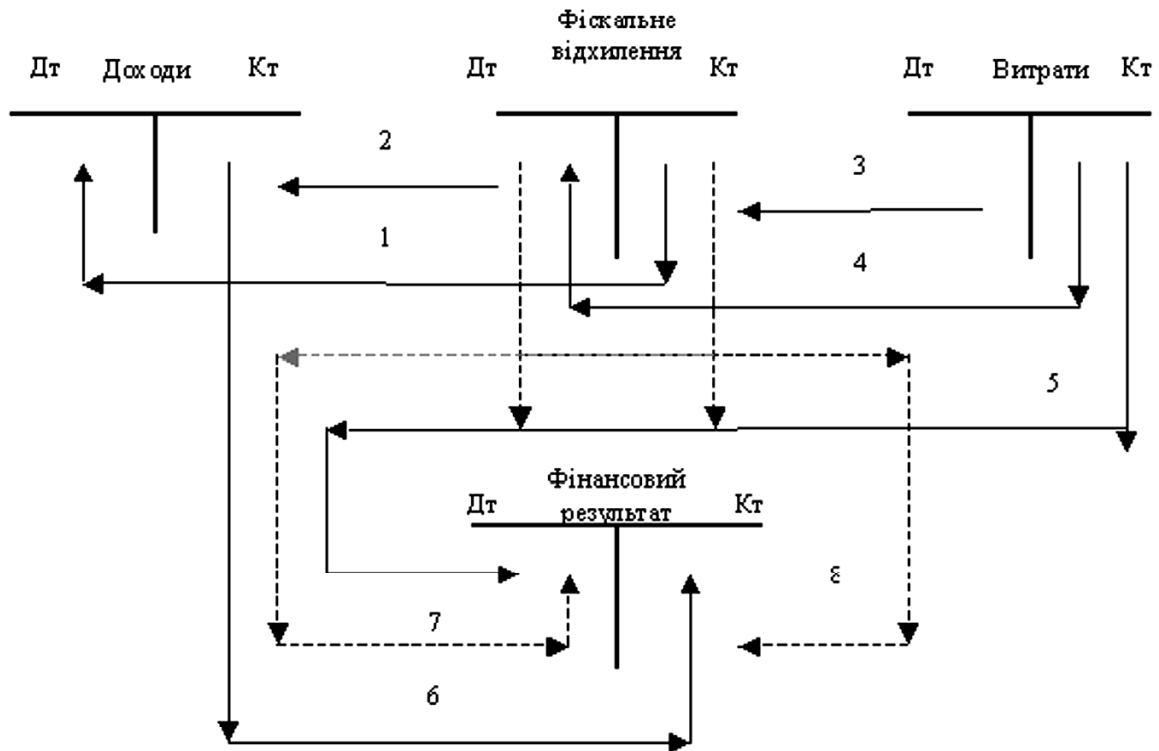


Рис. 2 Принципова схема кореспонденції рахунків при використанні методу обліку податкових (фіскальних) відхилень

- де 1 - обліковий запис у випадку коли податкова оцінка доходів менше їх облікової оцінки;
 2 - обліковий запис у випадку коли податкова оцінка доходів перевищує їх облікову оцінку;
 3 - обліковий запис у випадку коли податкова оцінка витрат перевищує їх облікову оцінку;
 4 - обліковий запис у випадку коли податкова оцінка доходів менше їх облікової оцінки;
 5, 6 – облікові записи по списанню витрат та доходів на фінансовий результат;
 7, 8 – облікові записи, які відображують списання фіскальних різниць на фінансовий результат.

ВИСНОВКИ

З огляду на проведені дослідження необхідно зробити наступні висновки: 1) введений термін „податкове (фіскальне) відхилення” є об’єктивною категорією, яка характеризує співвідношення показників бухгалтерського та податкового обліку; 2) відхилення між даними бухгалтерського та податкового обліку завжди є кількісними, що є вихідною передумовою для ефективної формалізації інформаційних зв’язків між ними, за допомогою використання регулюючих рахунків, як засобу відображення фіскальних різниць, на етапі концептуальної реконструкції господарських фактів; 3) використання регулюючих рахунків 71 „Фіскальне відхилення доходів” та 86 „Фіскальне відхилення витрат” дозволяє отримувати показники необхідні для складання, як фінансової, так і податкової звітності, в умовах інтегрованої інформаційно-облікової моделі, шляхом використання зворотного зв’язку між такими показниками, з одночасним дотриманням принципу не втручання податкового права в сферу бухгалтерського обліку.

Однак, незважаючи на те, що всі податкові відхилення можуть бути відображені в рамках запропонованої методики, значна їх частина пов’язана з додатковими податковими розрахунками, що є наслідком складності методологічних конструкцій ідентифікації та квантифікації окремих об’єктів податкового обліку. Тому, подальше удосконалення запропонованої методики полягає не лише у підвищенні аналітичності показників (розробці регістрів, деталізації рахунків), які необхідні для складання фіскальної звітності, а й удосконаленні нормативно-правових актів, які регулюють сферу оподаткування шляхом усунення недоцільних відмінностей між системами бухгалтерського обліку та оподаткування.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адамик О. Способи формування в обліку податкового зобов’язання з податку на прибуток // Економіка. Фінанси. Право. – 2002. - №1. – С. 20-25.
2. Гарасим П.М., Журавель Г.П., Хомин П.Я. Податковий облік і звітність на підприємствах: Підручник. – ВД «Професіонал», 2004. – 448с.
3. Кушина Е. Совмещение бухгалтерского и налогового учета // Баланс. – 1998. - №51 - С.35-42.
4. Копил В. Взаємозв’язок податкового та бухгалтерського обліку// Вісник податкової служби України. – 2002. - №32. – С.27 – 32.
5. Ловінська Л., Білоусова О. Облік податкових різниць у системі регістрів журнальної форми / Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – №4. - С. 7–25.
6. Мальшкин А. Налоговый учет в регистрах бухгалтерского учета // Бухгалтерия. Право. На-логи. Консультации. – 1999. - №13. – С.80-84.
7. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій суб’єкта малого підприємництва, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 19.04.2001 р. №186.
8. Плисковский Р. А был ли мальчик или О том, как не делать двойную работу ведя налого-вый учет // Бухгалтерия. – 2001. - №25/1. – С.34-38.