

Исанишина Галина Юрьевна
ст. преподаватель кафедры «Учет и аудит»
Донбасская государственная машиностроительная академия
г. Краматорск, Украина

Развитие налогового учета в условиях реформирования

***Аннотация:** в статье рассматривается обоснование теоретической и практической целесообразности выделения подсистемы налогового учета в системе бухгалтерского учета.*

В настоящее время в научном сообществе отсутствует единство относительно определения налогового учета. Некоторые авторы вообще не признают отдельного существования налогового учета [11]. Другие высказывают мнение относительно необходимости возврата расчетов налогов и сборов в состав бухгалтерского учета [12]. Имеет место и точка зрения, согласно которой налоговый учет предназначен исключительно для расчета налога на прибыль, а все другие налоговые платежи и так рассчитываются в рамках бухгалтерского (финансового) учета. Часть авторов исследует модели существования налогового учета: обособленно от бухгалтерского учета или имея общие черты с бухгалтерским учетом.

Целью исследования является обоснование теоретической и практической целесообразности выделения подсистемы налогового учета в системе бухгалтерского учета.

Значительная часть исследователей придерживается мнения, что появление налогового учета в Украине связано с введением в действие Законов Украины «О налогообложении прибыли предприятий» и «О НДС» в 1997 году. С этим нельзя согласиться, ведь этот термин упоминается в работах ученых еще в начале XX века [3, 7, 13, 16]. Налоговый учет объективно существует уже почти 100 лет. Усиление налогового законодательства в мире начинается с середины XIX в. Государственные органы начали активно регулировать бухгалтерский учет в фискальных интересах [8].

Модель бухгалтерского учета устанавливает взаимосвязь учета с государственной политикой, формами собственности и налогообложением. Выделяют две главных классических модели бухгалтерского учета, так называемую «континентальную» и «британо-американскую».

В континентальной модели бухгалтерский учет выполняет все фискально-учетные задачи, а балансовая прибыль совпадает с налоговой прибылью. Финансовая отчетность составляется преимущественно в интересах государственных налоговых органов.

В британо-американской модели параллельно существуют подсистемы бухгалтерского и налогового учета, каждая из которых отличается целью существования. Финансовая отчетность составляется, главным образом, в интересах владельцев [1]. Именно указанная модель стала основой для построения современной учетной системы Украины. Но ей остаются присущи

некоторые черты и континентальной модели учета. Так, в Украине осуществляется государственное регулирование бухгалтерского учета на основании соответствующего Закона [4], а движение капитала происходит при помощи банковской системы из-за неразвитости фондового рынка.

Следует отметить, что бухгалтерский учет на протяжении столетий развивался и усложнялся вместе с развитием экономических отношений и появлением новых потребностей, удовлетворить которые он призван. В зависимости от цели и пользователей учетной информации, бухгалтерский учет разделился на три подсистемы: финансовый, управленческий и налоговый учет.

Палий В.Ф. придерживается точки зрения, что «Разделение единого бухгалтерского учета на три довольно самостоятельных участка, а может и три вида: финансовый, управленческий, налоговый, произошло в последние годы на наших глазах как бы случайно, неожиданно. Пока ученые спорят о теоретической обоснованности такого размежевания, утверждая, что оно невозможно, ненужно и надуманно, оно реально существует на практике как довольно возможное и востребованное» [9].

Соколов Я.В., Соколов В.Я. определяют, что разделение бухгалтерского учета на финансовый и налоговый – это американский компромисс между духом свободного человека, который может делать все, что захочет, но считает необходимым делать то, что рекомендует ему GAAP (то есть профессиональное сообщество бухгалтеров), и духом необходимого объединения – государства. Государству мы отдаем то, что требует Закон, а в остальном мы свободны [14].

Ивахненко С.В. утверждает, что разделение бухгалтерского учета на такие подсистемы довольно условно, поскольку финансовый, управленческий и налоговый учет на предприятиях преимущественно осуществляет единое структурное подразделение – бухгалтерия, и они базируются на одних и тех же первичных документах [5]. Действительно, налоговый учет осуществляет бухгалтерия, но для этого создается специальный отдел бухгалтерии – бюро налогового учета, которое обычно подчиняется заместителю главного бухгалтера по вопросам налогового учета. Место налогового учета в системе бухгалтерского учета показано на рис. 1.

Бесспорно, общее между всеми указанными подсистемами – это документы первичного учета, элементы метода, а вот каким образом будет сгруппирована эта информация, зависит от цели, стоящей перед соответствующей подсистемой. Следовательно, можем еще раз отметить объективную реальность существования налогового учета.

Имеет место большое количество определений налогового учета:

- учет для целей налогообложения;
- система сбора, фиксации и обработки информации, необходимой для правильного исчисления налоговых обязательств плательщика [2];
- отдельный функциональный учет с целью усиления контрольно-аналитической функции учета относительно правильности начисления и уплаты налогов. Осуществляется для формирования показателей дохода и расходов с целью исчисления налогооблагаемой прибыли и налога [17];
- подсистема бухгалтерского учета, которая по определенным правилам,

утвержденным государством, выполняет функции начисления и уплаты налогов соответствующим государственным органам [10].

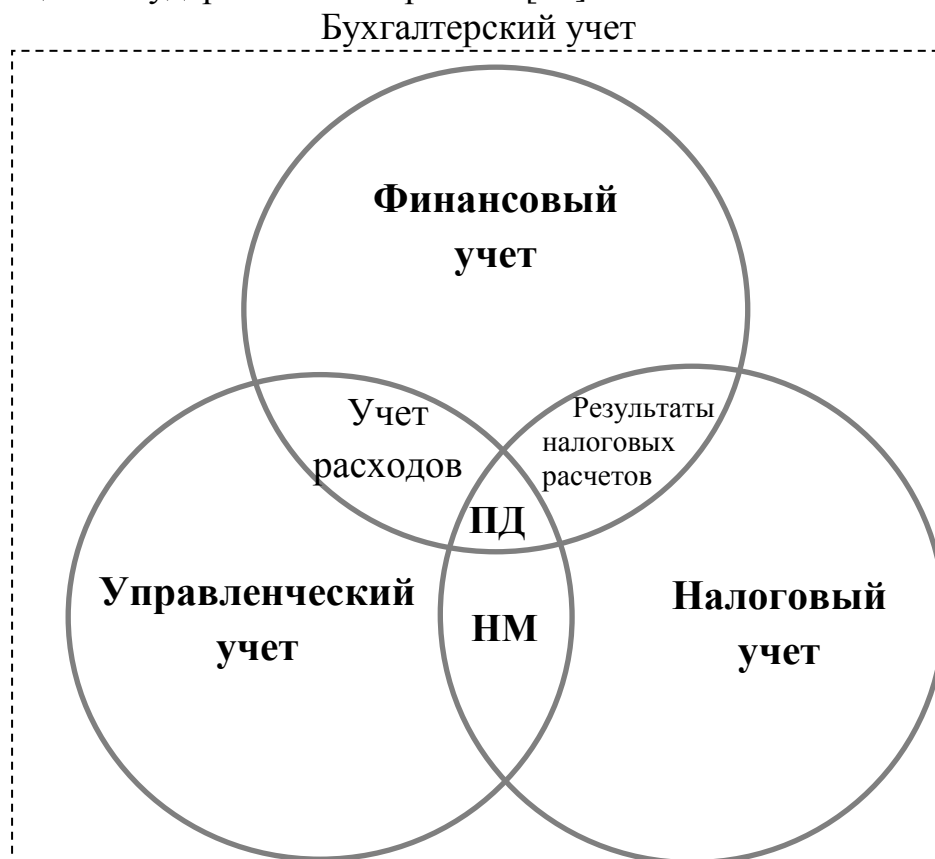


Рис. 1. Взаимосвязь составляющих бухгалтерского учета, где
ПД – первичные учетные документы;
НМ – корпоративный налоговый менеджмент.

В связи с тем, что налоговый учет является подсистемой бухгалтерского учета, ему присущи те же черты и характеристики. Это процесс сбора, обработки, обобщения, контроля, анализа и передачи информации о деятельности предприятия внешним и внутренним пользователям для принятия решений. Этот процесс регулируется налоговым законодательством, а его результатом является формирование документов обязательной налоговой отчетности. В свою очередь, информация налогового учета используется финансовым учетом для отражения начисления и уплаты налогов и сборов в системе счетов бухгалтерского учета.

Таким образом, налоговый учет – это сегмент бухгалтерского учета, в рамках которого осуществляются начисление и уплата налоговых платежей согласно требованиям налогового законодательства, формируются документы обязательной налоговой отчетности.

Несмотря на все вышеизложенное, в настоящее время высказываются предложения относительно необходимости возврата расчетов налогов в рамки финансового учета. Проанализируем, каким образом это повлияет на доходы государственного бюджета Украины. За счет поступлений от налога на прибыль формируется около 17,5% доходов государственного бюджета или 54739,4 млн. грн. [15]. Финансовый результат до налогообложения

предприятий, которые получили прибыль, в 2011 году составил 277179,5 млн. грн. Если предположить, что все субъекты хозяйствования являются плательщиками налога на прибыль, то сумма налога, рассчитанного по данным финансовой отчетности, будет составлять 58207,7 млн. грн., то есть даже несколько больше фактически полученной суммы.

Но необходимо учитывать, что значительная часть субъектов предпринимательской деятельности использует упрощенную систему налогообложения и платит единый налог. Это существенно уменьшит размер доходов бюджета после отмены расчета налога на прибыль по нормам Налогового кодекса.

Кроме того, государство потеряет действенный инструмент регулирования экономики с помощью системы налоговых льгот, норм включения расходов в уменьшение налоговой прибыли.

Плательщиками налога на прибыль в основном являются крупные промышленные предприятия. Рассмотрим показатели финансовой и налоговой отчетности ПАО «Дружковский машзавод» (табл. 1).

Таблица 1

Показатели финансовой и налоговой отчетности
ПАО «Дружковский машзавод», грн.

Объект налогообложения	2009 год	2010 год	2011 год
1. Налоговая отчетность	7 160 000	22 550 240	38 241 000
2. Финансовая отчетность	-133 836	162 278	133 160
3. Абсолютное отклонение, (г. 1-р.2)	+7 293 836	+22 387 962	+38 107 840

Представленные данные показывают, что сумма налога на прибыль согласно показателям налоговой отчетности значительно превышает сумму налога в финансовом учете.

Все это является следствием ограничений на включение в расходы в налоговом учете некоторых видов расходов предприятия. То есть нельзя заменить один показатель другим, сначала необходимо определиться с дополнительными источниками доходов государственного бюджета.

Ведение всех видов учета, включая налоговый, для крупного предприятия не является существенным препятствием, потому что этот процесс полностью автоматизирован. И главная задача учета – это предоставление своевременной и непредвзятой информации для менеджеров предприятия, акционеров, аудиторов, инвесторов и контролирующих органов. Именно на основании результативной информации всех подсистем учета разрабатывается налоговая стратегия предприятия, определяется уровень налогового нагроулки на отдельные виды деятельности, принимаются управленческие решения.

Список литературы

1. Брызгалин А. В. Налоговый учет. Анализ взаимодействия и противоречий налогообложения и бухгалтерского учета: учебник / А. В. Брызгалин, В. Р. Берник. – М.: Аналитика-Пресс, 1997. – 112с.
2. Бухгалтерський податковий облік: навчальний посібник / за ред. д.е.н., проф. Ф. Ф. Бутинця, к.е.н., доц. С.Л. Берези. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – 384с., ISBN 966-683-086-8.
3. Винокур С. И. Исчисление и взимание налоговых платежей с заработной платы рабочих и служащих / соавт. А. В. Могилевич. М.: Госфиниздат, 1953 (2-ое изд. – 1956).
4. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99р. №996-XIV зі змінами і доповненнями // www.rada.gov.ua.
5. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: Навч. посіб., 4-те вид., випр. і доп. – К.: Знання-Прес, 2008. – 343 с.
6. Ісаншина Г. Ю. Бухгалтерський облік як основа інформаційного забезпечення підприємства / Г. Ю. Ісаншина // Науковий вісник. – 2011. – №2(31). – С.30-33.
7. Могилевский О. А. Техника обложения и делопроизводства налогового участка. – М.: Госфиниздат, «Мосполиграф», 18-я тип. им. М. И. Рогова, 1928.
8. Палий В.Ф. О государственном суверенитете в области регулирования бухгалтерского учета / В. Ф. Палий // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 1. – С. 46-49.
9. Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы / В. Ф. Палій. – М., 2007. – 59 с.
10. Панасюк В.М., Ковальчук Є. К., Бобрівець С. В. Податковий облік. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 260с., ISBN 966-7952-09-6;
11. Проблемы развития теории бухгалтерского учета, анализа и контроля: Научное издание / Под ред. проф. Ф.Ф. Бутинца и доц. В.С. Кивачука. – Брест-Житомир: ЖГТУ, 2004. – 256с., ISBN 966-683-108-2.
12. Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки і практики: зб. матеріалів II Міжнар. наук.-практ. конф.; 6-7 грудня 2012р. – К.: КНЕУ, 2012. – 344с.
13. Скибинский М.А. Проект руководства к податному счетоводству для неграмотных в крестьянских обществах. Варшава: тип. Э. Скивского, 1893 (2-е изд. – 1897, под названием: Руководство к податному счетоводству для неграмотных в крестьянских обществах России и Царства Польского).
14. Соколов Я.В., Соколов В. Я. Сила и слабость бухгалтерии США / Я. В. Соколов, В. Я. Соколов // Бухгалтерский учет. – 1999. – № 2.
15. «Статистичний щорічник України за 2011 рік». – К.: Державна служба статистики України, 2012. – 559с.
16. Цыпкин В. М. Налоговый бухгалтерский учет и отчетность. Практическое руководство. – Кызыл: Тувооблиздат, тип. Тувоблисполкома, 1949.
17. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: Знання, 2004. – 447 с.