

УДК 657.4

**О.А. Магопєць, доц., канд. екон. наук, Г.І. Кузьменко, канд. екон. наук**  
*Кіровоградський національний технічний університет*

## Моделі організації податкового обліку

В статті висвітлюються підходи до побудови моделей організації податкового обліку в рамках чинного законодавства. Визначено особливості функціонування альтернативних моделей, порядок формування інформаційного масиву даних для розрахунку податкових платежів та складання податкової звітності в межах кожної з них

**податковий облік, інформаційний масив даних, облікові реєстри, податкові платежі, платник податків, база оподаткування**

**Е.А. Магопєц, доц., канд. екон. наук, Г.И. Кузьменко, канд. екон. наук**  
*Кіровоградский национальный технический университет*

**Модели организации налогового учета**

В статье освещаются подходы к построению моделей организации налогового учета в рамках действующего законодательства. Определены особенности функционирования альтернативных моделей, порядок формирования информационного массива данных для расчета налоговых платежей и составления налоговой отчетности в рамках каждой из них

**налоговый учет, информационный массив данных, учетные регистры, налоговые платежи, налогоплательщик, база налогообложения**

**Постановка проблеми.** Різнострамованість нормативного забезпечення формування «фінансових» та «податкових» результатів діяльності підприємства, оцінки активів і зобов'язань зумовило виникнення наукових дискусій щодо податкового обліку та податкових розрахунків. Серед основних проблем, які досліджуються, можна виділити такі: визначення та інтерпретація термінів «податковий облік», «податкові розрахунки», статус «податкового обліку» (окремими науковцями спростовується навіть його існування), організація накопичення і систематизації інформації, необхідної для нарахування та сплати податків, що ґрунтується на використанні відповідних моделей податкового обліку. В основі формування моделей податкового обліку лежить ознака відповідності і взаємного впливу правил формування фінансової (бухгалтерської) звітності і правил оподаткування. Проблема побудови податкового обліку донині залишається складною, як з наукової, так і з практичної точок зору, незважаючи на те, що у різні періоди його розвитку як вітчизняними, так і закордонними дослідниками здійснювалось обґрунтування доцільності виокремлення податкового обліку, як єдиної інформаційної системи для нарахування податкових платежів, визначення його ролі, принципів, статусу, функцій та методології. У результаті найбільше негативу отримують практики, які працюють за методом «спроб і помилок», що підвищує ризики нарахування штрафних санкцій за порушення податкового законодавства та знижує загальну ефективність бізнесу.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідженню проблем побудови податкового обліку присвячували свої праці Гейер Е. [1, 2], Єфіменко Т. [4], Жураковська І. [5], Коновалова І.Р. [7], Ловінська Л. [4, 6, 8], Малишкін О. [9, 10], Свідерський Д. [15 - 18], Ярошенко Ф. [4, 6] та ін. Проте, єдиної концепції побудови

податкового обліку, а відтак і чітко сформованих моделей його організації дотепер не встановлено, що ускладнює процес інформаційного забезпечення визначення бази оподаткування і суми податкових платежів, що свідчить про актуальність дослідження даної проблематики.

**Постановка завдання.** Метою даної статті є визначення моделей організації податкового обліку, особливостей їх функціонування, порядку формування інформаційного масиву даних для розрахунку податкових платежів та складання податкової звітності в умовах застосування відповідних моделей.

**Виклад основного матеріалу.** У фаховій економічній літературі моделі побудови податкового обліку розглядають широко [7, с. 121].

Перша модель в своїй основі має бухгалтерську інформаційну систему, корегування показників бухгалтерського обліку не передбачені. Це так званий «бухгалтерський податковий облік». Враховуючи вимоги вітчизняного податкового законодавства, можна в якості прикладу навести збір за першу реєстрацію транспортного засобу, плату за землю. Виходячи з особливостей справляння податкових платежів суб'єктами господарювання в Україні, даний вид податкового обліку є найбільш розповсюдженим, оскільки традиційно вітчизняна система оподаткування була орієнтована на показники бухгалтерського обліку, що свідчить про універсальність останнього.

Друга модель – «змішаний податковий облік» – передбачає формування показників податкового обліку шляхом коригування бухгалтерських показників. До цієї моделі відносять податок на прибуток. В розвитку даної моделі можуть існувати три варіанти:

1. В бухгалтерському обліку за допомогою додаткового аналітичного обліку виявляються відхилення для формування податкової інформації. В цьому випадку всі податкові показники формуються на основі даних бухгалтерської інформаційної бази і окрема податкова база не створюється.

2. Формуються дві відокремлені бази обліку на основі єдиних первинних документів. Основною причиною труднощів в цьому випадку є гнучкість програмних продуктів. Але слід підкреслити, що все побудовано на системі подвійного запису.

3. Створюються локальні ділянки відокремленого податкового обліку: облік основних засобів, облік вартості матеріальних цінностей на складах, в залишках незавершеного виробництва та залишках готової продукції. В цьому випадку при мінімумі витрат бухгалтерських сил створюється найбільш точна бухгалтерська інформація.

В рамках даної моделі може бути запроваджений підхід, що передбачає розрахунок податкового прибутку шляхом коригування облікового прибутку (збитку) на суму податкових різниць. На наш погляд, на Україні цей підхід міг би спрацювати лише за незначної кількості податкових різниць та за єдиної економічної природи їх утворення. Але в Україні існує велика кількість податкових різниць, що унеможливує застосування такого підходу. Іншим напрямом є запровадження методичного забезпечення безперервного формування та накопичення у бухгалтерському обліку інформації про податкові різниці, що дозволить здійснити розрахунок показників декларації з податку на прибуток підприємства щодо доходів та витрат.

Саме цей напрям був введений для підприємств України, починаючи з 2007 року. Норми податкового обліку до прийняття Податкового кодексу були викладені в Положенні про порядок розрахунку податкових різниць за даними бухгалтерського обліку, затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2006 року №1361 [14] та Методичних рекомендаціях про складання реєстрів бухгалтерського обліку податкових різниць, валових доходів та валових витрат, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 29.01.2007 року №45 [11]. Ці документи визначали, по-перше, методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про

податкові різниці для визначення валових доходів, валових витрат, відстрочених податкових активів, зобов'язань; по-друге, загальні вимоги до складання Розрахунку податкових різниць за даними бухгалтерського обліку, був розроблений як Додаток до Приміток до річної фінансової звітності, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 29.11.2000 р. №302 [12]; по-третє, порядок ведення реєстрів підприємствами - платниками податку на прибуток.

В умовах дії Податкового кодексу України підхід щодо розрахунку податку на прибуток з урахуванням постійних та тимчасових податкових різниць отримав остаточне впровадження в практику вітчизняного бухгалтерського та податкового обліку. Його аналіз з урахуванням зарубіжного досвіду детально викладений в колективній монографії «Інформаційне забезпечення управління державними фінансами» (Т.2 «Методологія формування фінансового результату підприємницької діяльності в контексті Податкового кодексу України») [6] та є об'єктом досліджень багатьох науковців та практиків [1-3; 15-18].

Третя модель (податковий облік «в чистому вигляді», або абсолютний податковий облік) передбачає розрахунок податкової бази без участі показників бухгалтерського обліку, що за своєю суттю, на наш погляд, практично неможливо для будь-якого суб'єкта господарювання. З точки зору досягнення кінцевої мети як бухгалтерського так і податкового обліку, цей підхід представляється правильним, оскільки дозволяє в кожній системі обліку інтерпретувати факт господарської діяльності відповідно до норм і правил, встановлених законодавством для кожної із систем.

Переваги та недоліки кожної моделі організації та ведення податкового обліку представлено на рис. 1.

Оптимальною, на нашу думку, є модель ведення податкового обліку, заснована на перевагах першого і третього підходів. Її суть полягає в наступному: протягом місяця господарські операції, які здійснюються суб'єктом господарювання, оформлені первинними документами бухгалтерського обліку, відображають в інформаційній базі за правилами бухгалтерського обліку. Потім, на основі даних бухгалтерського обліку, формуються аналітичні реєстри податкового обліку за правилами, визначеними податковим законодавством.

Податковий облік представляє собою систему узагальнення інформації з метою визначення бази оподаткування і суми податкових платежів на основі даних первинних документів, згрупованих відповідно до встановленого порядку. Платник податків організує систему податкового обліку самостійно, виходячи з принципу послідовності застосування норм і правил податкового обліку. Порядок же ведення останнього, встановлюється платником податків в податковій обліковій політиці, яка затверджується відповідним наказом (розпорядженням) керівника підприємства.

Законодавчо встановлено, що підтвердженням даних податкового обліку є первинні облікові документи (включаючи бухгалтерські довідки); аналітичні реєстри податкового обліку; розрахунок бази оподаткування, тощо.

Аналітичні реєстри податкового обліку призначені для систематизації і нагромадження інформації, яка міститься в прийнятих до бухгалтерського обліку первинних документах, аналітичних даних податкового обліку для того, щоб визначити та відобразити її при розрахунку бази оподаткування.

До таких реєстрів відносяться зведені форми систематизації даних податкового обліку за звітний (податковий) період, згруповані відповідно до вимог податкового законодавства, без відображення на рахунках бухгалтерського обліку. Форми реєстрів і порядок відображення в них аналітичних даних податкового обліку, даних первинних облікових документів (якщо інше не передбачено чинним податковим законодавством), платник податків розробляє самостійно і включає в додатки до податкової облікової політики підприємства.



Рисунок 1 – Альтернативні моделі ведення податкового обліку

Слід зазначити, що для визначення бази оподаткування платник податків може використовувати регістри бухгалтерського обліку. Якщо ж інформації, яка відображена в таких регістрах недостатньо, платник податків має право вносити до цих регістрів додаткові реквізити, формуючи тим самим регістри податкового обліку.

Дані податкового обліку за звітний (податковий) період систематизуються і накопичуються в аналітичних регістрах податкового обліку. Порядок ведення податкового обліку, визначений підприємством, повинен бути закріплений в його податковій обліковій політиці і застосовуватися послідовно від одного податкового періоду до іншого.

Таким чином, для ведення податкового обліку можуть використовуватись як бухгалтерські, так і аналітичні регістри податкового обліку. Вимоги до регістрів податкового обліку встановлені Податковим кодексом України, вимоги до регістрів

бухгалтерського обліку – Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88 [13]. Але, на відміну від реєстрів бухгалтерського обліку систематизація даних первинних облікових документів у реєстрах податкового обліку здійснюється на основі їх групування без відображення на рахунках бухгалтерського обліку. Це головна відмінна риса реєстрів податкового обліку.

Дані податкового обліку - це дані, які відображуються в розроблювальних таблицях, довідках бухгалтера й інших документах платника податків, що формують інформацію про об'єкт оподаткування.

При цьому, формування даних податкового обліку передбачає безперервність відображення в хронологічному порядку об'єктів обліку з метою оподаткування. На підприємстві аналітичний облік повинен бути організований таким чином, щоб він розкривав порядок формування бази оподаткування.

Розрахунок бази оподаткування здійснюється платником податків самостійно, відповідно до норм, встановлених Податковим кодексом, виходячи з даних податкового обліку.

При використанні суб'єктом господарювання моделі абсолютного податкового обліку, який ведеться паралельно з бухгалтерським, застосовуються спеціальні аналітичні реєстри податкового обліку (рис. 2).

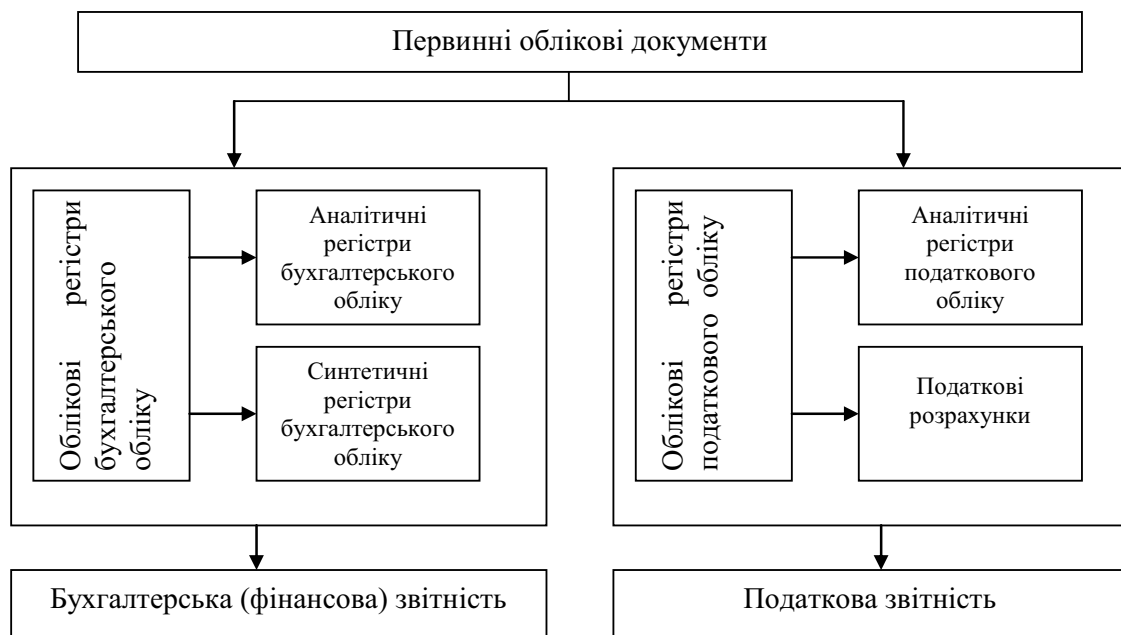


Рисунок 2 – Порядок формування інформаційного масиву даних для розрахунку податкових платежів та складання податкової звітності в умовах застосування моделі абсолютного податкового обліку

Аналітичні реєстри податкового обліку складаються на основі даних первинних документів, згрупованих відповідно до порядку, передбаченого податковим законодавством, і представляють собою зведені форми систематизації даних податкового обліку за звітний (податковий) період. Реєстри податкового обліку формуються за всіма операціями, які обліковуються з метою оподаткування.

Платник податків самостійно визначає, за якими об'єктами обліку йому необхідно розробити і затвердити форми реєстрів податкового обліку, у яких повинні бути наведені всі дані, необхідні для правильного визначення показників податкових платежів та їх відображення в податкових деклараціях.

Перевагою даної моделі є те, що вона дає реальну можливість одержувати дані для формування бази оподаткування безпосередньо з податкових реєстрів. При цьому

мінімізуються, або і зовсім виключаються помилки при визначенні бази оподаткування, оскільки показники податкових реєстрів формуються відповідно до вимог податкового законодавства, а не бухгалтерського обліку. Взаємодія двох систем обліку при використанні цієї моделі зводиться до мінімуму. Загальними для бухгалтерського і податкового обліку є лише дані первинних документів.

Разом з тим, таке «паралельне» ведення двох видів обліку вимагає значних витрат, пов'язаних з необхідністю створення суб'єктом господарювання відділу (сектору) або групи податкового обліку, залучення висококваліфікованих фахівців для розробки податкових реєстрів, системи документообігу і програмних продуктів, модернізації облікового процесу й обчислювальної техніки. При використанні суб'єктом господарювання моделі бухгалтерського податкового обліку, інформаційний масив даних податкового обліку формується в реєстрах бухгалтерського обліку. При цьому, за необхідності, реєстри бухгалтерського обліку доповнюються реквізитами, необхідними для визначення бази оподаткування (тобто створюються комбіновані реєстри) (рис. 3).

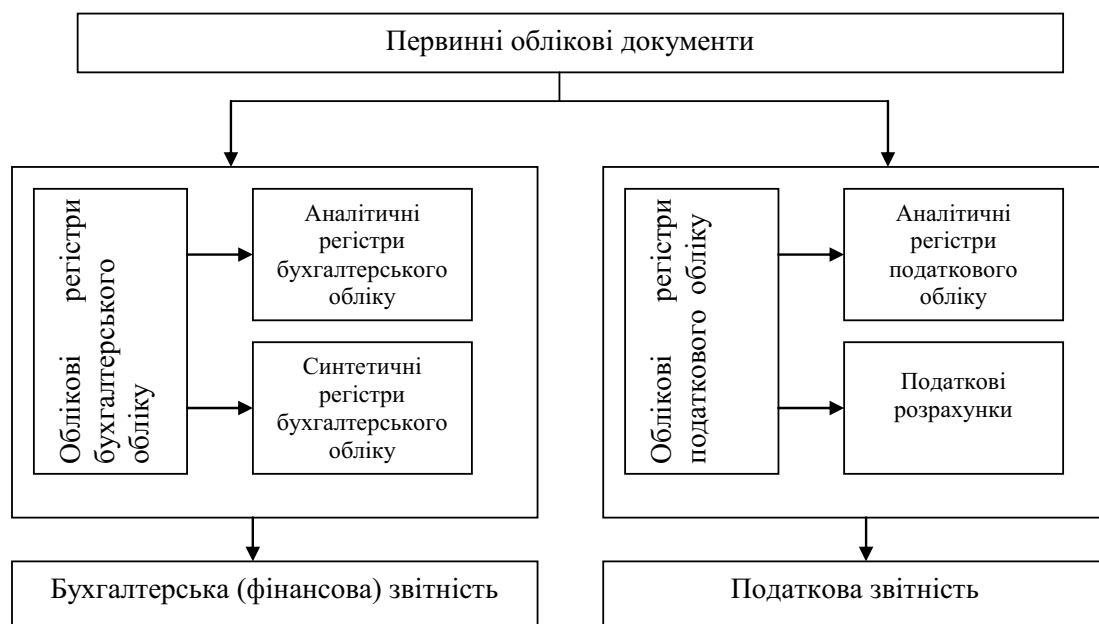


Рисунок 3 – Порядок формування інформаційного масиву даних для розрахунку податкових платежів та складання податкової звітності в умовах застосування моделі бухгалтерського податкового обліку

Однак у випадках, коли окремі елементи бухгалтерської облікової політики і податкової облікової політики підприємства не співпадають, застосування реєстрів бухгалтерського обліку, для розрахунку податкових платежів та складання звітності, практично неможливо.

При застосуванні змішаної моделі податкового обліку, використовуються реєстри як бухгалтерського, так і податкового обліку. У випадку, коли порядок групування й обліку об'єктів та господарських операцій з метою оподаткування не відрізняється від порядку, встановленого правилами бухгалтерського обліку, доцільно застосовувати бухгалтерські реєстри. Податкові реєстри взагалі можна не вести (рис. 4).

У випадку, коли методи бухгалтерського обліку дозволяють визначати і величину бази оподаткування, в розрізі податкових платежів, суб'єкту господарювання при формуванні облікової політики, доцільно обирати:

- або платити мінімум податків, (при цьому обираються такі методи обліку, які дозволяють отримати мінімальну оцінку активів і доходів);
- або показати користувачам бухгалтерської (фінансової) звітності (акціонерам, кредиторам, потенційним інвесторам) високу успішність своєї діяльності, у зв'язку з

чим суб'єкт господарювання повинен навпаки, прагнути максимізувати оцінку активів, прибутку і доходів.

Будь-якому суб'єкту господарювання вигідно, щоб досягалися обидві ці цілі. Але якщо бухгалтерський і податковий облік поєднані, то це стає неможливим.

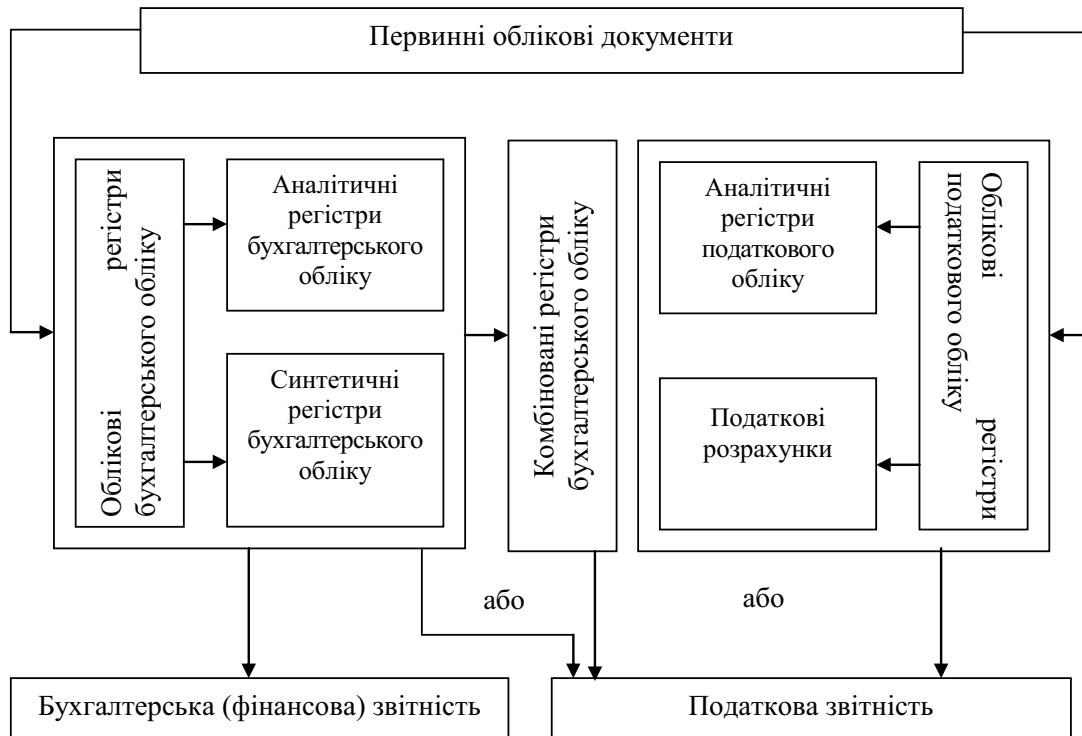


Рисунок 4 – Порядок формування інформаційного масиву даних для розрахунку податкових платежів та складання податкової звітності в умовах застосування змішаної моделі податкового обліку

Якщо окремо формувати бухгалтерську облікову політику і податкову облікову політику як незалежні одна від одної (перша - для бухгалтерського обліку, друга - для податкового), то реалізація вказаних цілей стає можливою.

Ми вважаємо, що бухгалтерський і податковий облік не можуть замінити або підміняти один одного і повинні існувати в рамках єдиної облікової системи разом, а не один замість іншого.

Позицію прив'язки податкового обліку лише до податку на прибуток критикують вчені. Наприклад, Малишкін О. підкреслює, що «у низці статей та пунктів Кодексу вимагається в організації інформаційного забезпечення оподаткування застосовувати особливі правила та норми, які пов'язані з необхідністю ведення на підприємствах так званого податкового обліку. Причому це стосується не тільки податку на прибуток, а й інших податків – ПДВ, плати за користування надрами, податків в умовах дії угоди про розподіл продукції. Крім того, окремий облік вимагається для груп операцій – операцій особливого виду (ст. 153 Податкового кодексу України), безнадійної та сумнівної заборгованості (ст. 159 Податкового кодексу України), космічної діяльності (перехідні положення податкового кодексу України)» [10, с. 23]. Отже, науковець робить висновок, що «застосування терміна «податковий облік» пов'язано із такими розділами облікового процесу, як податок на прибуток, податок на додану вартість, угоди про розподіл продукції тощо. Окремими об'єктами податкового обліку також виступають певні групи операцій платників податків: угоди про спільну діяльність, управління майном, розподіл продукції, реорганізацію юридичних осіб, застосування звичайних цін, доходи нерезидента на території України тощо» [10, с. 28].

На наш погляд, мову про моделі побудови податкового обліку слід вести окремо для кожного податку, а також для окремих груп фінансово-господарської діяльності та операцій, які вимагають особливого механізму нарахування та сплати податків, а тому мають вплив на організацію бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання та формування показників його фінансової звітності.

**Висновки.** Аналіз підходів до побудови моделі податкового обліку дозволяє зробити наступні висновки:

– узагальнення досвіду застосування підходів до побудови податкового обліку у практичній діяльності підприємств дає можливість визначити три моделі його організації («бухгалтерський податковий облік», «змішаний податковий облік», «абсолютний податковий облік»);

– кожна з визначених альтернативних моделей організації податкового обліку має певні особливості, переваги і недоліки застосування;

– в умовах застосування відповідних моделей визначено порядок формування інформаційного масиву даних для розрахунку податкових платежів та складання податкової звітності. Пріоритет повинен надаватися тій моделі, яка забезпечує точне, правильне і своєчасне визначення бази оподаткування і суми податкових платежів з найменшими витратами.

## Список літератури

1. Гейер Е. Концептуальні підходи щодо формування інформації про податки на прибуток за міжнародними стандартами фінансової звітності / Елеонора Гейер [Текст] // Вісник ДонНУЕТ імені М. Туган-Барановського. Науковий журнал. — 2009. — №4 (44). — С. 175—182.
2. Гейер Е. Моделі взаємодії бухгалтерського обліку та оподаткування прибутку / Елеонора Гейер [Текст] // Бухгалтерський облік і аудит. — 2011. — №11. — С.18—27.
3. Гура Н. Визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток за Податковим кодексом України [Текст] / Н. Гура // Бухгалтерський облік і аудит. — 2011. — №5. — С. 20—26.
4. Єфіменко Т.І. податок на прибуток: концепсія визначення об'єкта оподаткування / Т.І. Єфіменко, Л.Г. Ловінська, Ф.О. Ярошенко. — К.: НДФІ, 2004. — 192 с.
5. Жураковська І. податкові різниці як спосіб взаємоузгодженості бухгалтерського обліку та податкових розрахунків: обліковий аспект / І. Жураковська // Бухгалтерський облік і аудит. — 2011. — №12. — С. 11—21.
6. Інформаційне забезпечення управління державними фінансами: [у 2-х т.] [Текст] / за заг. ред. Ф.О. Ярошенка. Т.2: Методологія формування фінансового результату підприємницької діяльності в контексті Податкового кодексу України / Т.І. Єфіменко, Л. Г. Ловінська, І.К. Дрозд та ін. К.: — 2010. — 336 с.
7. Коновалова И.Р. Развитие учета прибыли в условиях трансформации отношений собственности. [Текст] / Ирина Рафаиловна Коновалова. — М.: Экономистъ, 2003. — 382 с.
8. Ловінська Л.Г. Облік податкових різниць у системі реєстрів журнальної форми / Л.Г. Ловінська, О.С. Білоусова // Бухгалтерський облік і аудит. — 2004. — №4. — С. 7—24.
9. Малишкін О. Облік і аудит податків в Україні: теорія, методологія, практика [Текст] / О.І. Малишкін. — К.: Центр учбової літератури, 2013. — 376 с.
10. Малишкін О. Податковий облік чи податкові розрахунки? [Текст] / Олександр Малишкін // Бухгалтерський облік і аудит. — 2010. — №1. — С. 22—28.
11. Методичні рекомендації про складання реєстрів бухгалтерського обліку податкових різниць, валових доходів та валових витрат, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.01.2007 року №45 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.dtk.com.ua/show/2cid0476.html>.
12. Наказ Міністерства фінансів України від 29 листопада 2000 року №302 «Про Примітки до річної фінансової звітності» // Бухгалтерський облік. Хрестоматія [Текст]: збірник систематизованого законодавства / укл. І.О. Назарбаєва, Н.М. Тарасова; засн. ПрАТ «Бліц-Інформ». Вид. 5-е, перероб. — К.: Бліц-Інформ, 2012. — Вип. 1. — С. 177—186.
13. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 року №88 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>.
14. Положення про порядок розрахунку податкових різниць за даними бухгалтерського обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2006 року №1361 [Електронний



- ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0060-07>.
15. Свідерський Д. Основи організації обліку показників податкової звітності з податку на прибуток за даними бухгалтерського обліку. [Текст] / Дмитро Свідерський. // Бухгалтерський облік і аудит. — 2011. — №1. — С. 43—52.
  16. Свідерський Є., Свідерський Д. Організація обліку податку на прибуток за Податковим кодексом у перехідний період. / Євген Свідерський, Дмитро Свідерський. [Текст] // Бухгалтерський облік і аудит. — 2011. — №5. — С. 15—21.
  17. Свідерський Є., Свідерський Д. Удосконалення методики бухгалтерського обліку податку на прибуток згідно з Податковим кодексом України. [Текст] / Євген Свідерський, Дмитро Свідерський. // Бухгалтерський облік і аудит. — 2011. — №3. — С. 3—7.
  18. Свідерський Д. Особливості оподаткування операцій в іноземній валюті згідно МСФЗ / Дмитро Свідерський // Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю і аналізу в розвитку економічної науки і практики : матер. II Міжнар. наук.-практ. конф. (6 – 7 грудня 2012 р.) : К.: КНЕУ, 2012. — С. 282—284.

**Elena Magopets, Galina Kuzmenko**

*Kirovograd National Technical University*

**Models of tax accounting organization**

The purpose of the article is to determine the models of tax accounting organization, peculiarities of their functioning, formation of an information basis for the calculation of tax payments and concluding the tax reports.

On the basis of summarizing the experience of the application of approaches to construction the tax accounting in enterprises` practical activities it have been identified three models of its organization. Under conditions of using each of the identified models it has been outlined the procedure of forming information complex of data for the purpose of calculating tax payments and concluding tax reports. The place and role of primary documents and accounting registers intended to systematize and accumulate information about the object of taxation.

The approaches to construction models of tax accounting organization under the current law have been defined.

**tax accounting, information data set, accounting registers, tax payments, the taxpayer, tax base**

Одержано 30.04.14

**УДК 657.221**

**О.В. Пальчук, доц., канд. екон. наук, Н.М. Нечай, доц., канд. екон. наук**

*Кіровоградський національний технічний університет,*

## **Проблеми формування облікової політики виробничих запасів машинобудівних підприємств**

Розглянуто обґрунтування та вибір оптимальних варіантів за основними елементами облікової політики, що визначають побудову обліку виробничих запасів з метою формування ефективної системи інформаційного забезпечення управління виробничими запасами машинобудівних підприємств.

**виробничі запаси машинобудівних підприємств, облікова політика в частині виробничих запасів, оцінка виробничих запасів, транспортно-заготівельні витрати**

**О.В. Пальчук, доц., канд. екон. наук, Н.М. Нечай, доц., канд. екон. наук**

*Кіровоградський національний технічний університет*

**Проблемы формирования учетной политики производственных запасов машиностроительных предприятий**