

Л.Я. ШЕВЧЕНКО*(Донецький національний університет економіки і торгівлі ім. Михайла Туган-Барановського,
м. Кривий Ріг, Україна)*

Інтегрований облік в управлінні процесом оподаткування підприємства

Стаття присвячена розкриттю теоретичних засад побудови інтегрованого обліку підприємства, і зокрема його складової – податкового обліку. Розкрито причини, що зумовили поширення інтегрованого підходу до побудови бухгалтерського обліку на великих підприємствах. Виявлено, що необхідність зниження рівня трудомісткості податкового обліку, підготовки інформації для прийняття рішень щодо законної мінімізації сплати податків, а також потреба планування сплати податків на перспективу на основі фактичних та прогнозних показників виробництва, обумовлюють підвищену увагу до організації обліку податків у системі інтегрованого обліку підприємства. Обґрунтовано доцільність формування окремого центру відповідальності в системі інтегрованого обліку – центру сплати податків, об'єктом контролю якого буде правильність обчислення та своєчасність сплати усіх видів податків. Акцентовано увагу на необхідності врахування соціально-економічної природи податків при розробці облікової політики підприємства. Завершальною процедурою в системі інтегрованого обліку підприємства на ділянці обліку податків повинен бути внутрішній контроль своєчасності, правильності і повноти обчислення та перерахування податків, достовірності податкової звітності.

Ключові слова: інтегрований облік, облік податків, внутрішній контроль, центри відповідальності, облікова політика.

Л.Я. ШЕВЧЕНКО*(Донецький національний університет економіки і торгівлі ім. Михайла Туган-Барановського,
г. Кривой Рог, Украина)*

Интегрированный учет в управлении процессом налогообложения предприятия

Статья посвящена раскрытию теоретических основ построения интегрированного учета предприятия, и в частности его составляющей – налогового учета. Раскрыты причины, обусловившие распространение интегрированного подхода к построению бухгалтерского учета на крупных предприятиях. Выявлено, что необходимость снижения уровня трудоемкости налогового учета, подготовки информации для принятия решений относительно законной минимизации уплаты налогов, а также необходимость планирования уплаты налогов на перспективу на основе фактических и прогнозных показателей производства, обуславливают повышенное внимание к организации учета налогов в системе интегрированного учета предприятия. Обоснована целесообразность формирования отдельного центра ответственности в системе интегрированного учета – центра уплаты налогов, объектом контроля которого будет правильность исчисления и своевременность уплаты всех видов налогов. Акцентируется внимание на необходимости учета социально-экономической природы налогов при разработке учетной политики предприятия. Завершающей процедурой в системе интегрированного учета предприятия на участке учета налогов должен быть внутренний контроль своевременности, правильности и полноты исчисления и перечисления налогов, достоверности налоговой отчетности.

Ключевые слова: интегрированный учет, учет налогов, внутренний контроль, центры ответственности, учетная политика.

Integrated Accounting in the Management of Company Taxation

The article is devoted to the theoretical principles of building the integrated accounting of the company, in particular, its component – tax accounting. The reasons for choosing the integrated approach to building the accounting principles for large companies are explained. It is found that the need for reducing the complexity of tax accounting, preparation of information for making decisions on legal minimization of taxes, as well as the need for planning tax payment in the future based on actual and forecast indicators of production, cause an increased attention to organizing tax accounting in the integrated accounting system. The necessity of forming a separate center of responsibility in the system of integrated accounting – the tax center, the object of control of which is the correct calculation and timely payment of all taxes, is substantiated. Attention is paid to the need to take into account the socio-economic nature of taxes in developing accounting policies. The final procedure in the integrated accounting system in the sphere of tax accounting must be the internal control of timeliness, completeness and correctness of calculation and recalculation of taxes, and tax reporting reliability.

Keywords: *integrated accounting, tax accounting, internal control, centers of responsibility, accounting policies.*

Постановка проблеми. Управління будь-яким підприємством здійснюється на основі використання якісної і достовірної інформації про його фінансово-господарську діяльність. В умовах українських реалій ведення бізнесу управлінському персоналу підприємства важливо своєчасно отримувати інформацію, яка б дозволяла не лише приймати обґрунтовані рішення щодо виробничої діяльності, але й уникнути порушень податкового законодавства та забезпечувала правильність нарахування і своєчасність сплати податкових платежів. Пріоритетність питання управління оподаткуванням настільки велика, що підприємства ведуть окремий податковий облік. Дисонанс бухгалтерських і податкових підходів до обліку витрат, доходів та фінансових результатів значно ускладнює процес формування облікових даних на підприємстві. Зацікавленість керівництва в більш швидкому отриманні агрегованих даних для аналізу визначає потребу організації інтегрованого обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Розробці концептуальних основ інтегрованого обліку присвячені дослідження таких вчених як О.М. Брадул, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валусев, С.Ф. Голов, В.Ф.Максимова, Н.М. Малюга та інші. Однак питання побудови інтегрованого обліку на підприємстві з позицій затребуваності зведених даних в управлінні процесом оподаткування залишаються маловивченими. Дослідники, зазвичай, зосереджують свою увагу на проблемах формування інтегрованої фінансової звітності (Л.Л. Баєвська [1], К.В. Безверхий [2]), впровадження комп'ютерних інформаційних систем інтегрованого обліку (О.І. Кольвах [5], П.О. Куцик [7, 8], Г.В. Федорова [9]), інтеграції в облік внаслідок зміни управлінських парадигм (Р.Ф. Бруханський [3], Л. Кузнецова [6]).

Метою статті є розкриття теоретичних засад інтегрованого обліку та обґрунтування на цій основі найбільш ефективного підходу до організації однієї з його підсистем – обліку податків в інтересах осіб вищої керівної ланки підприємства.

Виклад основного матеріалу. Одним із важливих напрямів удосконалення облікової системи в частині підвищення її ролі в управлінні вітчизняними підприємствами протягом останніх десятиріч вважається її розвиток на інтеграційних засадах. Необхідність інтеграції підсистем фінансового, управлінського та податкового обліку зумовлена тим, що окремо кожна з них сьогодні вже не задовольняє усі запити зацікавлених користувачів. Фінансова облікова система використовується з метою управління підприємством в цілому, але її інформаційний продукт не завжди відповідає сучасним вимогам до інформації через відсутність таких якісних характеристик, як релевантність і справедлива оцінка. Причиною цього є жорстке регулювання бухгалтерського фінансового обліку на основі визначених стандартами правил і норм. Управлінська облікова система, будучи, на нашу думку, найважливішою складовою частиною інформаційної системи управління підприємством, не завжди правомірна в розкритті інформації, що носить відносний характер. Податкова облікова система, меншою мірою орієнтована на управління підприємством, набуває все більшої значущості у зв'язку з посиленням залежності фінансового стану підприємства від обраної ним облікової політики в сфері оподаткування.

Інтегрований облік – це процес ідентифікації, вимірювання та накопичення в певних регістрах даних про господарювання, їх аналіз і контроль, підготовка, інтерпретація, надання широкої інформації про господарювання для використання менеджментом у плануванні, оцінці та управлінні

підприємством з метою забезпечення оптимального використання його ресурсів. Він також включає в себе підготовку звітів для певних груп зовнішніх користувачів інформації – акціонерів, кредиторів, регулюючих і податкових органів.

Перелічені вище процеси здійснюються в площині трьох підсистем бухгалтерського обліку – фінансовому, управлінському, податковому обліку, але їх взаємодія в єдиній обліковій інформаційній системі породжує інтегральний економічний ефект.

Отже, в якості одного з елементів інтегрованої системи в рамках управління підприємством є податковий облік, що підлягає певним організаційним змінам у відповідності з цілями управління, хоча, як правило, втручання в цю підсистему з боку управління обмежено і в більшості випадків облікова інформація як ресурс даного елемента відповідає управлінським потребам [4].

Як зазначає Т.В. Воронченко, інтеграція елементів фінансової, управлінської та податкової облікових систем носить організаційний характер і не зачіпає їх предметної та методологічної сутності, тобто їх автономність не порушується. У даному контексті підвищується цінність фінансового обліку та звітності, фінансового та управлінського аналізу, управлінського обліку і звітності, бюджетування, податкового планування, обліку й аналізу для цілей управління підприємством [4].

В аспекті управління процесом оподаткування метою організації інтегрованого обліку є розширення каналів надання менеджменту інформації для виконання підприємством зобов'язань зі сплати податків, вироблення політики їх законної мінімізації та уникнення штрафних санкцій.

Основними чинниками розвитку системи інтегрованого обліку процесу оподаткування є:

- інформаційне відображення всіх операцій з оподаткування діяльності підприємства;
- прийняття рішень щодо законної мінімізації сплати податків;
- потреба планування сплати податків на перспективу на основі фактичної та прогнозованої інформації про результати виробництва
- необхідність зниження рівня трудомісткості податкового обліку, який загалом, є відносно високим як в Україні, так і за кордоном.

Погоджуємося з П.О. Куциком, що включення в інтеграційну модель податкового обліку сприяє вирівнюванню пріоритетів, коли кожен вид обліку (фінансовий, управлінський, податковий) посідає належне йому місце [8, с. 141-142].

Відображення операцій з нарахування та сплати податків в системі інтегрованого обліку передбачає використання існуючих елементів методу бухгалтерського обліку, тобто податковий облік ґрунтується на методах, запроваджених у бухгалтерському обліку. Виходячи з цього цілком логічним є його ідентифікація як складової інтегрованої системи обліку підприємства. Як наслідок, вважаємо, що при організації податкового обліку можуть бути застосовані підходи, які

використовуються при побудові фінансового та управлінського обліку, та дадуть змогу забезпечити процес оперативного управління розрахунками з бюджетом за податками.

Одним із таких підходів є виокремлення центрів відповідальності в інформаційній системі підприємств, що, зокрема, використовують концепцію контролінгу.

Центр відповідальності – це підрозділ підприємства, де відповідальною особою (менеджером) контролюється поява витрат, отримання прибутку, використання прибутку, що інвестується.

В залежності від обсягу повноважень і відповідальності виділяють центр витрат, центр доходу, центр прибутку, центр інвестицій.

При побудові інтегрованого обліку пропонуємо виокремлювати окремий центр відповідальності – центр сплати податків (ЦСП), об'єктом контролю якого буде правильність обчислення та своєчасність сплати усіх видів податку, уникнення штрафних санкцій. Залежно від організаційної структури підприємства персоніфіковану відповідальність за вказаним центром може нести один чи декілька працівників бухгалтерії, фінансового відділу, відділу планування. Чинником підвищення ефективності облікового забезпечення процесу оподаткування, і як наслідок розробки виваженої податкової політики підприємства, при виділенні додаткового центру відповідальності, буде відсікання додаткових функціональних обов'язків працівників, що відповідатимуть за облік податків.

Ще однією важливою передумовою ефективної побудови інтегрованого обліку на ділянці управління процесом оподаткування є врахування соціально-економічної природи податків при розробці облікової політики. Податки, як ніяке інше соціально-економічне явище, характеризуються високим ступенем ризику конфліктів, що провокують масові соціальні протести, в основі яких лежить проблема утиску майнових прав платників податків. Суперечливість податкових відносин стала причиною підвищеної уваги видатних філософів і мислителів людства до їх змісту та організації. Так чи інакше, всі теорії, що розглядають проблематику суспільства та економіки, приділяють особливу увагу податкам і їх впливу на процес розподілу доходів, соціальну диференціацію, майнове становище населення.

Безумовно, державний устрій є головною умовою існування податків і ще однією значущою передумовою їх виникнення, так як податки виконують специфічне суспільне призначення: з одного боку – забезпечують мобілізацію грошових коштів у бюджет, а з іншого боку виступають як дієвий метод державного втручання в економіку. Тісний зв'язок держави і податків породжує подвійність змісту податкових відносин, оскільки податкам притаманний не тільки об'єктивний, а й обов'язковий характер, що передбачає імперативне покладання на платника податкового обов'язку.

Податки в реальній практиці сприймаються платниками податків аж ніяк не як об'єктивно необхідні відносини, а як насильницькі, нав'язані владою. І це сприйняття справедливе, оскільки саме держава безпосередньо зацікавлена в джерелах доходів, державною владою здійснюється встановлення податкового обов'язку, а виконання цього обов'язку можливо тільки під владним примусом.

Питання про джерело податків та їхнє місце у відтворювальному процесі дозволяє розкрити зв'язок податків з іншими вартісними категоріями – вартістю, ціною, заробітною платою, кредитом. При цьому податки виступають універсальною категорією розподілу, супроводжуючи процес формування і використання фінансових ресурсів. Податки проявляють сутність через функції, реалізуючи таким чином своє суспільне призначення.

Виходячи із сказаного, функції відповідального суб'єкта центру сплати податків підлягають внутрішньому контролю. Контроль процесу оподаткування як складова інтегрованого обліку передбачає моніторинг та перевірку своєчасності, правильності і повноти обчислення та перерахування податків, достовірності податкової звітності. Результатом такої діяльності є не тільки забезпечення виконання норм податкового законодавства, а й виявлення резервів зниження податкових платежів і мінімізація податкових ризиків.

Усі податкові рішення на підприємстві повинні прийматися за допомогою певних регламентів, що дозволяє виключити суб'єктивізм. Податкові параметри слід фіксувати на етапі впровадження технологій, і ніяка посадова особа підприємства (включаючи керівника та головного бухгалтера) не може прийняти жодного рішення одноосібно. При зміні ситуації податковий висновок приймає група експертів (комісія): чітко визначене коло осіб, які мають право здійснювати певні дії і процедури щодо податків. Будь-яка фінансово-господарська операція повинна супроводжуватися документом певного зразка. Для зменшення ризику виникнення податкової помилки слід максимально використовувати стандартизовані документи, при цьому жоден документ не слід складати в одному примірнику – повинна бути хоча б ще одна його копія, на випадок втрати. Повсякденному контролю підлягає обґрунтованість застосування податкових пільг за кожною угодою.

Метою попереднього внутрішнього податкового контролю є запобігання порушень на етапі здійснення підприємством певних дій, у тому числі укладання угод і договорів. На етапі планування процедур внутрішнього податкового контролю передбачається виділення наступних основних елементів: об'єкта контролю, критерію ефективності стану, функціонування об'єкта контролю і методики внутрішнього податкового контролю. Поточний внутрішній податковий контроль сприяє дотриманню законодавства і локальних норм, у тому числі договірної політики, облікової політики для цілей

бухгалтерського обліку та оподаткування, внутрішніх правил і процедур.

Попередження податкових ризиків має особливе значення для економічно активних платників податків, які з метою підвищення ефективності свого бізнесу готові розглядати будь-які, що не суперечать закону, можливості зниження податкових платежів. Формування іміджу сумлінного платника податків є стратегічним трендом розвитку багатьох українських підприємств, що забезпечує ринкову цінність і стійкість бізнесу.

На підставі проведеного дослідження можна зробити такі **висновки**:

Інтеграція функцій управління – це об'єктивний процес, який є відповіддю на постійні зміни й ускладнення зовнішніх і внутрішніх умов функціонування підприємства. Інтегрований облік є одним з перспективних напрямків інформаційного забезпечення системи управління підприємством. Інформаційний продукт інтегрованого обліку об'єднує процеси, технології, персонал і ресурси, в результаті взаємодії яких виникає інтегральний економічний ефект.

Основним чинником розвитку системи інтегрованого обліку процесу оподаткування є інтерес власників підприємства, що виражається у:

а) необхідності планування процесу оподаткування та розрахунків з бюджетом на перспективу на основі фактичної та прогнозованої інформації про результати виробництва;

б) пошуку шляхів законної мінімізації сплати податків з метою збільшення частки прибутку, що залишається в розпорядженні підприємства.

В сфері управління процесом оподаткування підприємства ефект від інтеграції проявляється в можливості менеджменту здійснювати контроль правильності обчислення і своєчасного перерахунку податкових платежів до бюджету, а також виробити шляхи законної мінімізації податкового навантаження на основі аналізу облікових даних.

Виходячи з підвищеної уваги бухгалтерів до процесу оподаткування рекомендується в системі інтегрованого обліку виділити окремий центр відповідальності – центр сплати податків, який функціонально охоплюватиме операції з нарахування та сплати податкових платежів. Визначення суб'єкта, що закріплений за даним центром, сприятиме підвищенню ефективності контролю правильності розрахунку і своєчасності сплати податків, наслідком чого буде уникнення штрафних санкцій за порушення податкової дисципліни.

4 Список використаних джерел

1. *Баєвська, Л. Л.* Особливості облікової політики та її вплив на фінансову звітність інтегрованих підприємств [Текст] / Л. Л. Баєвська // Облік і фінанси АПК. – 2005. – № 5. – С. 16-21/
2. *Безверхий, К. В.* Методичні засади формування інтегрованої звітності підприємства [Текст] / К. В. Безверхий // Облік і фінанси. – 2014. – № 3(65). – С. 8-14.

3. Бруханський, Р. Ф. Зміна управлінських парадигм як фактор розвитку бухгалтерського обліку: стратегічний аспект [Текст] / Р. Ф. Бруханський // Облік і фінанси. – 2014. – № 3(65). – С. 15-20.

4. Воронченко, Т. В. Основы бухгалтерского учета. Учебник и практикум [Текст] / Т. В. Воронченко. – М. : ЮРАЙТ, 2016. – 276 с.

5. Кольвах, О. И. Компьютерная бухгалтерия для всех [Текст] / О. И. Кольвах. – Ростов н/Д : Издательство «Феникс», 1996. – 416 с.

6. Кузнецова, Л. Развитие бухгалтерского учета на основе бенчмаркинга: теория, методология, практика [Текст] : дис. ... д.э.н. : 08.00.12 / Кузнецова Лилия Николаевна. – Ростов-на-Дону, 2005. – 480 с.

7. Куцик, П. О. Концептуальні підходи до розгляду інформаційних систем обліку в корпоративному управлінні [Текст] / П. О. Куцик // Облік і фінанси. – 2013. – № 4(62). – С. 52-59.

8. Куцик, П. О. Развитие методологии интегрированного обліку в умовах застосування корпоративних інформаційних систем [Текст] / П. О. Куцик // Вісник ЖДТУ. Сер. Економічні науки. – 2010. – № 3(53). – С. 140-142.

9. Федорова, Г. В. Информационные технологии бухгалтерского учета, анализа и аудита [Текст] : учеб. пособие / Г. В. Федорова. – 2-е изд., стер. – М. : Омега-Л, 2006. – 304 с.

4 References

1. Baievska, L. L. (2005). Osoblyvosti oblikovoi polityky ta yii vplyv na finansovu zvitnist intehrovanykh pidpriemstv [Features of the accounting policy and its impact on the financial statements of integrated companies]. *Oblik i finansy APK*, No. 5, 16-21.

2. Bezverkhyi, K. V. (2014). Metodychni zasady formuvannia intehrovanoi zvitnosti pidpriemstva

[Methodological bases of creating the enterprise's integrated reporting]. *Oblik i finansy*, No. 3(65), 8-14.

3. Brukhanskyi, R. F. (2014). Zmina upravlinskykh paradyhm yak faktor rozvytku bukhgalterskoho obliku: stratehichnyi aspekt [Change of management paradigm as a factor in development of accounting: strategic aspects]. *Oblik i finansy*, No. 3(65), 15-20.

4. Voronchenko, T. V. (2016). *Osnovy buhgalterskogo ucheta. Uchebnik i praktikum [Fundamentals of Accounting. Tutorial and Workshop]*. Moskva: YuRAIT.

5. Kolvakh, O. Y. (1996). *Kompyuternaya buhgalteriya dlya vseh [Computer accounting for all]*. Rostov n/D: Izdatelstvo «Feniks».

6. Kuznetsova, L. (2005). *Razvitie buhgalterskogo ucheta na osnove benchmarkinga: teoriya, metodologiya, praktika [Development of accounting on the basis of benchmarking: the theory, methodology, practice]* (Doctoral dissertation). Rostov-na-Donu: Rostovskiy gosudarstvennyiy ekonomicheskiiy universitet.

7. Kutsyk, P. O. (2013). Kontseptualni pidkhody do rozghliadu informatsiinykh system obliku v korporatyvnomu upravlinni [Conceptual approaches to review of corporate governance information accounting systems]. *Oblik i finansy*, No. 4(62), 52-59.

8. Kutsyk, P. O. (2010). Rozvytok metodolohii intehrovanoho obliku v umovakh zastosuvannia korporatyvnykh informatsiinykh system [Development of methodology of integrated accounting in the terms of use of corporate information systems]. *Visnyk ZhDTU. Ser. Ekonomichni nauky*, No. 3(53), 140-142.

9. Fedorova, G. V. (2006). *Informatsionnyie tehnologii buhgalterskogo ucheta, analiza i audita [Information technology of accounting, analysis and audit]* (2th ed.). Moskva: Omeha-L.