

процесі виробництва завдяки природному функціонуванню і розвитку, росту живого організму під впливом природи та людської праці.

П'ята особливість аграрного виробництва полягає у тому, що тут продукцію одержують внаслідок попередньо вкладеної праці, відбувається накопичення сонячної енергії (фотосинтез).

Шоста особливість аграрного виробництва зумовлена природними (грунтово-кліматичними) умовами, які є важливим чинником виробництва.

Інколи дослідники виокремлюють і таку особливість аграрного виробництва, як територіальну розпорощеність робочих місць.

Через взаємодію природних і економічних процесів у сільському господарстві обіг основних засобів теж має особливості: головним засобом виробництва є земля, існують специфічні основні засоби (продуктивна худоба, деревинно-чагарникові, плодово-ягідні та інші насадження); специфічні оборотні засоби – насіння, корми, тварини різних статевовікових груп тощо. За обіговістю основні засоби теж мають специфіку: машини і обладнання протягом року використовуються нетривалий час (від декількох днів до декількох місяців), повільніша оборотність засобів праці порівняно з іншими галузями виробництва; відносно висока фондоемність сільськогосподарського виробництва.

Сільське господарство щільно пов'язане з багатьма напрямками національної економіки, залишаючись своєрідним постачальником робочої сили іншим галузям економіки, значною мірою визначаючи добробут населення.

**Висновки.** Як підсумок, зазначимо, що у статті розкрито особливості сільськогосподарського виробництва та їх вплив на формування ефективної діяльності підприємств галузі за умов бурхливого розвитку конкурентного середовища.

Подальші наукові розвідки потребують поглибленого наукового узагальнення проблеми розвитку соціального партнерства у межах соціально орієнтованої економіки на теренах трансформації відносин підприємств усіх сфер агропромислового комплексу.

#### Джерела та література:

1. Ринок продовольства (теоретичні і практичні аспекти розвитку) / за ред. В. І. Бойка, М. П. Коржинського та ін. – К.: ІАЕ УААН, 1995. – 65 с.
2. Березіна Л. М. Аграрне виробництво як основа функціонування АПК / Л. М. Березіна // Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. Серія: Економічні науки. – Част. 1. – Вип. 5(44). – Полтава: ПУЕТ, 2010. – С. 32-35.
3. Березіна Л. М. Землекористування у механізмах взаємовідносин підприємств АПК / Л. М. Березіна // Проблеми раціонального використання соціально-економічного та природно-ресурсного потенціалу регіону: фінансова політика та інвестиції: зб. наук. праць. – Вип. XVI. – № 4. – Рівне: НУВГП, 2010. – С. 334-340.
4. Березіна Л. М. Сучасні аграрні проблеми та їх вплив на розвиток організаційно-економічних відносин підприємств АПК / Л. М. Березіна // Актуальні питання сучасної економіки: матер. II Всеукр. заочної наук. конф., (20-21 січня 2011 р.). – Ч.1. – Умань: Вид. "Сочинський", 2011. – С. 20-21.

Веремчук Д.В.

УДК 657.4

## ОРГАНІЗАЦІЯ ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВІ: ІСТОРИЧНИЙ ОГЛЯД І СИСТЕМАТИЗАЦІЯ НАУКОВИХ ПОГЛЯДІВ

*Анотація.* У статті систематизовано наукові погляди вітчизняних і зарубіжних авторів, які піднімають проблеми податкового обліку. Усебічно проведений аналітичний та історичний огляд щодо існування податкового обліку, виявлені причини, що зумовили виникнення поняття «податковий облік». Розглянуто нормативне регулювання обліку в оподаткуванні та його організації на підприємстві. Досліджено питання про необхідність ведення окремого податкового обліку або можливості визнання його як складової бухгалтерського обліку.

**Ключові слова:** податок, оподаткування, податковий облік, облік в оподаткуванні, бухгалтерський облік.

*Аннотация.* В статье систематизированы научные взгляды отечественных и зарубежных авторов, которые поднимают проблемы налогового учета. Всесторонне проведен аналитический и исторический обзор о существовании налогового учета, выявлены причины, обусловившие возникновение понятия «налоговый учет». Рассмотрено нормативное регулирование учета в налогообложении и его организации на предприятии. Исследован вопрос о необходимости ведения отдельного налогового учета или возможности признания его как составляющей бухгалтерского учета.

**Ключевые слова:** налог, налогообложение, налоговый учет, учет в налогообложении, бухгалтерском учет.

*Summary.* In the article the scientific views of national and international authors who raise issues of tax accounting. Comprehensively conducted analytical and historical survey of the existence of tax accounting, the causes that led to the emergence of the concept of «tax records». Considered normative regulation of accounting and taxation of his organization in the enterprise. The question of the necessity of a separate tax account or opportunity to be awarded as part of the accounting.

*Keywords: tax, taxation, tax accounting, accounting in taxation, accounting.*

**Постановка проблеми.** У сучасних ринкових економічних умовах для вітчизняної практики оподаткування господарської діяльності підприємств характерна різноманітність видів і ставок податків, зборів, платежів, складність оподаткування багатьох господарських операцій, в результаті чого значно зріс обсяг облікової роботи бухгалтерій підприємств щодо розрахунків податкових платежів. Саме реформування податкової системи України зумовило необхідність приведення облікового забезпечення підприємств у відповідність до вимог вітчизняного податкового законодавства. В результаті відбувся поділ єдиної системи бухгалтерського обліку і почала формуватись як його складова підсистема податкового обліку (облік в оподаткуванні).

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання сутності податкового обліку та його місця в обліковій системі розглядали в своїх працях такі зарубіжні науковці, як Ж. Рішар, Я. В. Соколов, Е. С. Хендріксен та інші. У вітчизняній обліковій думці проблеми податкового обліку залишаються невирішеними і знаходять своє відображення у працях В. М. Панченка, С. Ф. Голова, Є. К. Ковальчука, О. С. Бородкіна, О. І. Малишкіна, Є. В. Мниха, О. В. Бондаря, П. Марича та інших науковців. Високо оцінюючи накопичений досвід щодо вивчення особливостей організації податкового обліку на підприємстві, зауважимо, що залишаються відкритими питання формалізації податкового обліку як системи або підсистеми обліку, відповідності правил оподаткування вимогам щодо ведення бухгалтерського обліку, розвитку методичної бази вирішення проблеми організації податкового обліку на підприємстві.

**Мета статті.** Головною метою цієї роботи є систематизація і узагальнення наукових поглядів та історичний огляд питань щодо існування податкового обліку та організації його на підприємстві.

**Виклад основного матеріалу.** Новизна взаємовідносин господарюючих суб'єктів з державою, що визначається розвитком різних форм податкових зобов'язань, не змінила самої сутності бухгалтерського обліку, де формується вихідна інформація про стан цих зобов'язань. Системою бухгалтерського обліку акумулюється та обробляється інформація про нарахування та сплату податків до бюджетів різних рівнів, позабюджетних фондів, місцевих податків і зборів, яка надається до податкових органів [1]. Рішення суб'єктів господарювання щодо сплати частини власних ресурсів на користь держави було прийнято одночасно з організацією державної влади на певному етапі соціального, політичного й економічного розвитку. Засобом акумуляції фінансових надходжень до державного бюджету стали податки.

До 1914 р. в Європі у бухгалтерському обліку «царила» статична і динамічна практика обліку. Це перший період розвитку обліку, названий Ж. Рішаром динамічним. Саме в цей період народжуються, не без протистояння підприємців, перші податки на доходи підприємств. З цього моменту податкові органи починають цікавитись найкращим джерелом інформації про фінансові результати платників податків, тобто бухгалтерським обліком [2]. Існувало два шляхи розвитку цього питання: 1) податкові органи для визначення фінансового результату дозволяють використовувати вже існуючі методи бухгалтерського обліку; 2) створення спеціального типу бухгалтерії, тобто податкового обліку, що міг бути впроваджений нав'язуванням податковими органами своєї концепції облікової практики чи доданням своєї облікової системи до тієї, що вже існувала [3].

На першому етапі податкова адміністрація почала крок за кроком регулювати бухгалтерський облік, відображаючи в ньому вплив специфічних податкових правил. Протягом цього періоду – періоду «змушеного віддалення», за Ж. Рішаром – податкова регламентація стає самостійною, але ще приймає до уваги принципи бухгалтерського обліку, закладені в попередньому періоді. Згодом (сепаратистський період) податкова система стає абсолютно самостійним інструментом економічної політики держави. Виникає новий тип обліку, який називають податковим, що має зовсім інші правила, ніж бухгалтерський облік.

Регулювання через державне планування почало зростати в ХХ ст., зокрема після великої депресії 1929 р. і проведення економічної політики в дусі кейнсіанства. В Європейських країнах після 1945 р. роль держави проявлялась шляхом державного планування економічної діяльності і проведення «агресивної» податкової політики. Таке регулювання залишило дуже важливий слід в обліку як на інституціональному рівні, так і на рівні облікової техніки (підпорядкування її в значній мірі цілям оподаткування) [2]. Фіскальна функція дуже швидко виділилася серед усіх інших функцій бухгалтерського обліку і перетворилася в домінуючу. З кінця 60-х рр. ХХ ст. податкова система стає самостійним інструментом економічної політики держави. Податкові органи встановлюють правила виходячи не з економічної сутності відносин, що виступають в якості об'єкта регулювання, а винятково з потреб держави [3].

На наш погляд, нормативні рішення щодо оподаткування здійснили суттєвий вплив на розвиток концепцій бухгалтерського обліку. До того ж ефект, який здійснила податкова регламентація на розвиток бухгалтерського обліку в країнах світу, був досить суттєвим, хоч і не вирішальним. «Саме по собі законодавство про оподаткування», – пише Е. Хендріксен, – «не призвело до революційного перевороту облікової теорії, але прискорило розповсюдження бухгалтерської практики, привнесло критичну направленість в аналіз використовуваних облікових процедур і концепцій і в той же час слугувало стримуючим фактором в розвитку передової облікової думки» [4].

Перехід України до ринкової економічної системи зумовив значні перетворення у системі господарювання, зміни у ставленні до державного регулювання економічних процесів. Ці перетворення також торкнулися і бухгалтерського обліку. Виділення обліку з метою оподаткування підприємств з бухгалтерського обліку має свою специфіку. Якщо говорити точніше, то в 90-ті рр. ХХ ст. в Україні спостерігалось не стільки виділення податкового обліку з бухгалтерського, скільки перетворення вітчизняного бухгалтерського обліку в податковий [3]. В останній час в Україні він є домінуючим на рівні підприємства. Це пов'язано з тим, що податкове законодавство вимагають від них вести бухгалтерський

облік своєї діяльності з обов'язковим обліком вимог контролюючих органів у сфері оподаткування.

Податковий облік (обліку в оподаткуванні) є відносно новим явищем в Україні та достатньо суперечливим з огляду на його існування взагалі як окремої системи чи підсистеми обліку та на його взаємозв'язок з бухгалтерським обліком як цілісної системи. Тенденція до розгалуження бухгалтерського і податкового обліку остаточно закріпилася в 1997 р. з прийняттям законів України «Про оподаткування прибутку підприємств» та «Про податок на додану вартість» (які втратили силу у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України [5]), що в корені змінило визначення бази оподатковування для цих податків, а також для визначення інших податків і зборів. Дату запровадження в дію податкових законів можна вважати історичною у вітчизняному законодавстві – з цього моменту відбулося виділення з бухгалтерського обліку податкового в самостійну сферу облікової діяльності підприємств.

З 1 січня 2000 р. в Україні здійснюється стандартизація вітчизняного бухгалтерського обліку відповідно до вимог міжнародних стандартів. Правові принципи регулювання та функціонування облікової системи визначив Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [6]. Він зафіксував державне регулювання та обумовив обов'язкові для всіх підприємств єдині правила ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Прийняття вищезазначеного закону остаточно сформулово два види обліку: бухгалтерський та податковий. Причому бухгалтерський облік поділився на фінансовий і управлінський [7].

Однією з найочікуваніших подій як у сфері бухгалтерського обліку, так і вітчизняної економіки в цілому стало прийняття у 2010 р. Податкового кодексу України [5], який вступив у дію із 1 січня 2011 р. Кодекс майже не змінив правила розрахунку ПДВ і його відображення у бухгалтерському обліку (залишилося так зване «правило першої події»), але Кодексом введено принципово нові правила розрахунку податку на прибуток підприємств, що вплинуло безпосередньо й на відображення таких сум на рахунках бухгалтерського обліку. Прийняття Кодексу стало передумовою для вирішення більшості облікових проблем, які неодноразово піднімалися науковцями та бухгалтерами-практиками. Крім того, у ст. 44.1 Податкового кодексу України зазначається, що «для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством. Платникам податків забороняється формування показників податкової звітності, митних декларацій на підставі даних, не підтверджених документами» [5].

Таким чином, саме поняття «податковий облік» (або точніше в даному випадку необхідно говорити про «облік в оподаткуванні») з'явилося в Україні з прийняттям податкового законодавства та реформуванням бухгалтерського обліку. Але законодавчі акти, на жаль, не містять визначення категорії «податковий облік», не формулюють його принципів, мети, завдань та методів.

В економічній літературі дебати про взаємозв'язок бухгалтерського обліку та оподаткування стосуються декількох питань: 1) чи є податкові розрахунки (облік в оподаткуванні, податковий облік) відокремленою підсистемою бухгалтерського обліку, за якого доцільно відділяти фінансові результати від прибутку належного для оподаткування (диференційний підхід); 2) чи є податковий облік складовою цілісної системи бухгалтерського обліку і чи мають результати фінансової звітності відображати прибуток, визначений з метою оподаткування (інтегрований підхід) [8].

Отже, дискусійним є виділення податкового обліку як окремої підсистеми вітчизняного бухгалтерського обліку. Зокрема, С. Ф. Голов, обґрунтовує податковий облік як такий, що призначений для визначення сум податків і контролю за їх сплатою [9]. Проте він не наполягає на виділенні його із цілісної системи бухгалтерського обліку. П. Марич, навпаки, вказує на необхідність створення податкового обліку поряд з бухгалтерським з метою накопичення відповідних даних про валові витрати та валові доходи для складання податкової декларації [10]. О. І. Малишкін визначає податковий облік як облік податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість [11]. Проте він не вказує різниці між обліком розрахунків з бюджетом по податкам і зборам як складової частини бухгалтерського обліку і своїм визначенням податкового обліку. Ю. Я. Литвин пише, що «під податковим обліком слід розуміти облік, який забезпечує виконання органами державної податкової адміністрації своїх основних функцій по наповненню доходної частини бюджету держави податками» [12]. Він вважає, що податковий облік повинен покладатися більшою частиною на плечі відповідних податкових органів. Ф. Ф. Бутинець розглядає податковий облік як окрему інформаційну систему. Система податкового обліку – це інформаційна система, яка надає інформацію державним податковим органам та керівництву підприємства про порядок нарахування та сплати податків [13].

На наш погляд найбільш повне визначення належить В. М. Панасюку та іншим співавторам, які визначають податковий облік як окремий облік, який за певними правилами, затвердженими державою, виконує функції нарахування та сплати податків відповідним державним органам. Призначення податкового обліку полягає у контролі за повнотою і своєчасності нарахування й сплати податків, зборів та обов'язкових платежів [14]. Однак вважаємо, що податкового обліку стосується лише тих господарських операцій платників податків, що відображають виникнення або зміну об'єкта оподаткування тільки по податку на прибуток і ПДВ. По іншим податкам і зборам податковий облік не потрібен, оскільки облік цих податків і зборів ведеться в системі бухгалтерського обліку.

Отже, у наукових колах визначення податкового обліку як системи не знайшло підтвердження, а на практиці до його змісту входить вся сукупність облікової роботи щодо розрахунків з бюджетом.

**Висновки.** Виходячи із вищевикладеного зазначимо, що нормативними документами у сфері оподаткування положення податкового обліку недостатньо обґрунтовані, тим більше, що значна частина науковців досі не визнає права на його існування, а тому не приділяє вивченню цього питання належної уваги. В результаті порядок організації податкового обліку на підприємстві не достатньо описаний, тому дослідження методології, методики та організації податкового обліку на підприємстві є одним із найважливіших наукових завдань, яке має вагоме практичне значення.

#### Джерела та література:

1. Бухгалтерський фінансовий облік [Текст] : підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – 5-е вид., доп. і перероб. – Житомир : ПП «Рута», 2003. – 726 с.
2. Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика [Текст] / Ж. Ришар ; под ред. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 160 с.
3. Береза С. Л. Чи потрібен податковий облік? [Текст] / С. Л. Береза // Вісник ЖДТУ. – № 2. – 2005. – С. 35-41.
4. Хендриксен Э. С. Теория бухгалтерского учета [Текст] / Э. С. Хендриксен ; под ред. проф. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 576 с.
5. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] : Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. – 01.09.2013. – Назва з екрану.
6. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/>. – 01.09.2013. – Назва з екрану.
7. Чебанова Н. Бухгалтерский и налоговый учет: проблемы совмещения, перспективы практического применения [Текст] / Н. Чебанова, О. Евсеева // Вестник бухгалтера и аудитора Украины. – 2002. – № 13. – С. 15-16.
8. Лучко М. Р. Податкові розрахунки як елемент методу бухгалтерського обліку [Текст] / М. Р. Лучко // Регіональні перспективи. – 2001. – № 2-3. – С. 43-48.
9. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: проблеми та рішення [Текст] / С. Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 1997. – № 10. – С. 12-23.
10. Марич П. Деякі питання організації податкового обліку [Текст] / П. Марич // Бухгалтерський облік і аудит. – 1997. – № 10. – С. 57-59.
11. Малышкин А. И. Налоговый учет: ситуации и решения : пособие [Текст] / А. И. Малышкин. – К. : Либра, 1999. – 224 с.
12. Литвин Ю. Я. Податковий облік: хто його повинен вести або як допомогти бухгалтеру у його відносинах з ДПА? [Текст] / Ю. Я. Литвин // Світ бухгалтерського обліку. – 1997. – № 6. – С. 3-13.
13. Організація бухгалтерського обліку [Текст] : підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / за ред. проф. Ф.Ф.Бутинця. – 3-е вид., доп. і переробю – Житомир : ПП «Рута», 2002. – 592 с.
14. Панасюк В. М. Податковий облік: організація, нормативне забезпечення, податкові розрахунки, звітність : навчальний посібник [Текст] / В. М. Панасюк, Є. К. Ковальчук, С. В. Бобрівець. – Тернопіль : Астон, 2003. – 304 с.

Десяткина И.В.

УДК 657

## ПРОЦЕСС ВНЕДРЕНИЯ И РЕИНЖИНИРИНГА УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

***Аннотация.** Учет в Украине приближен к международным принципам его ведения, но имеет свои национальные особенности. Растущий профессионализм заставляет руководителей предприятий внедрять новые подходы к управлению, и одним из таких подходов является постановка управленческого учета. Важной проблемой является недостаточное понимание сущности управленческого учета на предприятии. Главной целью управленческого учета является ориентация управленческого процесса на достижение стратегических и тактических целей предприятия.*

***Ключевые слова:** управленческий учет, бизнес-процесс, реинжиниринг, планирование, стратегия*

***Анотация.** Облік в Україні наближений до міжнародних принципів його ведення, але має свої національні особливості. Професіоналізм, що росте, примушує керівників підприємств упроваджувати нові підходи до управління, і одним з таких підходів є постановка управлінського обліку. Важливою проблемою є недостатнє розуміння суті управлінського обліку на підприємстві. Головною метою управлінського обліку є орієнтація управлінського процесу на досягнення стратегічної і тактичної мети підприємства.*

***Ключові слова:** управлінський облік, бізнес-процес, реінжиніринг, планування, стратегія*

***Summary.** Accounting in Ukraine is close to the international principles of his conduct, but has its own national characteristics. The growing professionalism makes business leaders to introduce new approaches to management, and one of these approaches is to set management accounting. An important problem is the lack of understanding of the essence of management accounting in the enterprise. The main purpose of management accounting is the orientation of the management process to achieve strategic and tactical goals of the enterprise. The organization and management accounting in the enterprise are impossible without the proper classification of processes and technologies in respective to hindrance to the classification of management accounting. The implementation of this system involves the use of specific methods and approaches most commonly used and effective actuated business management such as planning, management through centers of financial*