

ІНТЕГРАЦІЯ ОБЛІКОВИХ СИСТЕМ: ПРИНЦИПОВА МОЖЛИВІСТЬ

Анотація. У статті розглянуто проблеми сучасної системи національного обліку, котра повинна задовольняти зовнішніх і внутрішніх користувачів, забезпечуючи їх достовірною фінансовою інформацією про діяльність суб'єктів господарювання з декларуванням реальних показників фактичного прибутку. Це є можливим лише при удосконаленні існуючого методичного забезпечення облікових підсистем, котре може бути проведене за запропонованими принципами. Для цілей даного дослідження застосовані закони доцільності та діалектичного розвитку в науці. Саме на їх підґрунті є можливою оптимізація методичного забезпечення облікових підсистем з метою їх інформаційно-функціональної цілісності в єдиній системі обліку.

Ключові слова: облікові системи, інтеграція, принципи, методичне забезпечення, суб'єкти господарювання

Artyukh O., Maximova V., Shlyakhov E.

INTEGRATION OF ACCOUNTING SYSTEMS: PRINCIPAL POSSIBILITY

Annotation. The problems of the modern system of national account, that must satisfy external and internal users, are considered in the article, providing them reliable financial information about activity of subjects of menage with declaration of the real indexes of actual income. It is possible only at the improvement of the existent methodical providing of registration subsystems, that can be conducted after the offered principles. For the aims of this research the applied laws of expediency and dialectical development are in science. Exactly on their soil possible is optimization of the methodical providing of registration subsystems with an aim them informatively-functional integrity in the single system of account.

Keywords: accounting systems, integration, principles, methodological support, entities

1. Вступ

На сучасному етапі процес зближення національних економік веде до утворення цілісної економічної системи та до зближення світових облікових систем, що потребує іншого ставлення до вітчизняної облікової системи та її підсистем. У цьому контексті наукова і практична проблема вбачається у неспроможності сучасної системи національного обліку задовольняти зовнішніх і внутрішніх користувачів, забезпечувати їх достовірною фінансовою інформацією про діяльність суб'єктів господарювання з декларуванням реальних показників фактичного прибутку. Досягнення цих прагнень є можливим лише при створенні системної облікової цілісності за умови узгодження усіх організаційно-структурних і функціональних складових системи. Для досягнення гармонійного співіснування основних облікових підсистем (бухгалтерського і податкового обліку) та в цілому гармо-

нійного розвитку системи обліку необхідним є реформування обліку із запровадженням відповідних методичних уніфікованих прийомів та інструментів.

Нові правила податкового законодавства, які внесені Податковим кодексом України, позитивно вплинули на процес наближення облікових підсистем, але не усунули проблеми їх гармонійного співіснування. Впровадження стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності тільки посилює незалежність між обліковими підсистемами. При цьому, широке використання МСФЗ позначило конфлікт бухгалтерського і податкового обліку, оскільки вимоги МСФЗ не допускають компромісів з оподаткуванням, тобто з державою в особі податкових органів.

2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

Питання характеру взаємодії бухгалтерського і податкового обліку в різних країнах не могло

не викликати пильної уваги. У ряді робіт зарубіжних вчених [1, 7] при класифікації країн за моделями обліку та звітності використовується ознака взаємозв'язку бухгалтерського і податкового обліку, в основі якої лежить міра відповідності та взаємного впливу правил формування бухгалтерської звітності і правил оподаткування. В аналогічному ракурсі ці питання розглядали і вітчизняні вчені [3, 6].

3. Мета статті і постановка завдання

Займаючись проблемами аналізу національної економіки, не можна не помітити, що її ефективність залежить від інформаційного забезпечення, в основі якого лежить облікова інформація. Саме завдяки наявності достовірної облікової інформації у цілому можна скласти висновок про економічний та соціальний розвиток держави. У цьому контексті мета і завдання функціонування підприємства, яке є важливою частиною загальної суспільно-економічної системи країни, повинні втілювати також її інтереси, а не обмежуватися лише власними цільовими установками.

Вказане зумовлює необхідність розвитку інформованості усіх зацікавлених у достовірній інформації сторін, що, у свою чергу, вимагає удосконалення формування й отримання користувачами даних. Сучасний стан бухгалтерського і податкового обліку створює підґрунтя для їх вдосконалення та вирішення проблеми їх адекватного співіснування у системній цілісності. Тому метою і основним завданням даної статті є пошук шляхів оптимізації методичного забезпечення цілісної системи обліку.

4. Виклад основного матеріалу

Застосовуючи системний підхід у даному дослідженні, можна констатувати, що рахункова або методологічна мета функціонування системи обліку – це створення моделі, яка дає змогу фіксувати, класифікувати та відображати факти господарської діяльності на рахунках методом подвійного запису і складати фінансову звітність найефективнішим способом. Тобто, необхідна певна процедура обліку, яка полягає в напрацюванні логічного порядку виконання певних видів облікової роботи, починаючи від отримання документів і закінчуючи складанням звітності.

Однак зосередженість на формальній процедурі обліку позбавляє бачення важливого процесу – використання даних, які виходять із цієї системи. Іншими словами, для сучасного системного обліку важливим є не лише створення інформації, але також її цільова спрямованість, призначення, подальше застосування і його результати (за термінологією теорії систем – зворотний зв'язок).

Як зауважують вітчизняні вчені, аналіз середовища, в яке надходять дані бухгалтерського обліку, вивчення реакції користувачів на отриману інформацію дозволяє поліпшити змістовність інформаційних ресурсів, вмонтувати в систему бухгалтерського обліку додаткові елементи. У підсумку таке удосконалення змінює систему та підвищує її цінність для користувачів [4, с. 111]. При цьому, для підвищення рівня змістовності інформації

необхідно удосконалити методичне забезпечення облікового процесу, що дасть змогу розширити межі інформаційного простору для споживачів.

Аналіз існуючих у різних країнах підходів до взаємозв'язку між підсистемами обліку проводився і низкою провідних вітчизняних вчених, однак єдиної концепції у вирішенні питання гармонізації обліку на сучасному етапі не запропоновано. Концепція паралельного співіснування облікових підсистем вважається пріоритетною окремими дослідниками, оскільки, на їх думку, передбачає забезпечення користувачів звітністю інформацією, незалежно від податкових правил.

Концепція наближення облікових підсистем, за результатами дослідження інших науковців [6], має вагомі переваги, оскільки передбачає: єдиний підхід до визначення елементів облікового апарату; економічність (уніфікація ведення облікових підсистем зменшує витрати робочого часу, кількість фахівців); відносну простоту ведення обліку; збільшення рівня прозорості та якості зовнішнього і внутрішнього аудиту.

Так, відомі зарубіжні економісти Д. Хегарт, Ф. Гелен, А. Баррос [7, с.19] вважають, що чим тіснішим є взаємозв'язок облікових підсистем, тим важливіша високоякісна фінансова звітність для визначення впливу розміру податків на прибуток компанії. У зв'язку з цим на перший план виходить проблема оптимізації співвідношення інтересів користувачів фінансової звітності і фіскальних інтересів держави.

На думку окремих фахівців, облікова система повинна відповідати реаліям світового ринку, а держава зобов'язана виходити з пріоритету бухгалтерських правил зі збереженням традиційної незалежності нормативно-методичної бази бухгалтерського обліку від податкового законодавства.

Така пропозиція є слушною, однак її практичне втілення можливе у контексті уніфікації облікових підсистем, що передбачає застосування єдиного методичного підходу щодо визнання та оцінки облікових показників з урахуванням спадкоємності позитивних досягнень як в бухгалтерському, так і в податковому обліку.

Протилежну думку висловлюють вчені, котрі взагалі негативно ставляться до існування податкового обліку, вважаючи, що “створення податкової служби нанесло величезної шкоди розвитку економіки України через:

- залучення надмірної чисельності працездатного населення (за нашими розрахунками близько 200 тис службовців та обслуговуючого персоналу, які не приносять користі для економіки, але шкода від цієї “паразитичної” системи за роки її існування склала близько 40 млрд грн, враховуючи лише заробітну плату, відрахування на соціальні заходи та матеріальні поточні витрати);

- штучне стримування ділової активності бізнесу внаслідок надмірного витрачання робочого часу персоналу на пояснення справ під час різних перевірок податковими службами (за нашими даними витрати робочого часу становлять до 15%);

– психологічний тиск на бізнес, народження страху та невпевненості щодо захисту від насильства з боку “псів царевих”, “опричників”, які діяли і до цього часу діють поза законом, творячи свавілля в угоду владним структурам (примусування здійснювати відрахування на виборчі кампанії, сумнівні фонди тощо);

– поганий менеджмент податкової служби (“махровий” бюрократизм, невміння розробити зрозумілі для “малого” українця інструкції з взаємодії бізнесу і податкової системи, тлумачення законів на користь держави, маніпулювання і зловживання службовим становищем та інші негативні риси) підривав справедливості, рівень довіри до держави, що породило “тіньовий бізнес”;

– нераціональне використання бюджету робочого часу бухгалтерів на непотрібний “податковий” облік, що вимагає до 25% зусиль персоналу на його ведення, але інформативність і користь від якого близька до нуля” [4, с. 74 – 75].

Вчені зазначають відсутність усіякого сенсу в існуванні податкового обліку, тому що у системі фінансового обліку є всі необхідні дані для визначення суми податків на основі реального прибутку, відображеного в балансі. Інші вчені вважають, що існуюча система бухгалтерського обліку не забезпечує формування інформаційної бази для складання усіх видів звітності, зокрема, податкової. Таке твердження, на нашу думку, має сенс у контексті нових правил Податкового кодексу України. Так, відповідно до п.п. 14.1.171 п.14.1 ст.14 Податкового кодексу України, у податковому обліку використовується податкова інформація у значенні, наведеному у Законі України “Про інформацію” за № 2657-ХІІ від 02.10.92 р., на підставі якого фахівці податкового обліку мають можливість одержати інформацію більш широкого спектру.

Можна погодитися з висловлюваннями про наявність негативних тенденцій у роботі органів вітчизняної податкової служби, непомірного податкового тиску у зв’язку з пріоритетом фіскальної функції податків у податковій системі, що негативно впливає на результати фінансово-господарської діяльності суб’єктів підприємництва [4, с. 74 – 75]. Проте потрібно відзначити, що податковий облік, тобто облік, який фіксує основні елементи числення податків (об’єкт, базу, пільги, ставки), як складова цілісної системи обліку, є об’єктивною економічною реальністю, що існує в особливому нормативно-правовому просторі.

Джерелом інформаційного забезпечення для податкового обліку може стати система фінансового обліку лише за умови інтеграції підсистем за всіма напрямками (законодавча база, методологія, методика ведення облікових підсистем).

При вирішенні проблеми реформації облікових підсистем, вважаємо за необхідне враховувати величезний досвід провідних фахівців в області оподаткування, їх пропозиції щодо удосконалення законодавчої бази, методики ведення бухгалтерського і податкового обліку з метою ліквідації тіньових схем господарювання й опти-

мізації результатів фінансово-господарської діяльності суб’єктів бізнесу.

Подібну позицію займають також вчені, у роботах яких йдеться про необхідність досягнення адекватності практик ведення бухгалтерського та податкового обліку для формування економічних показників результативності фінансово-господарської діяльності суб’єктів підприємництва за єдиним розрахунковим алгоритмом, що забезпечить інформаційну прозорість для всіх користувачів обліку.

Окремі вчені вважають податковий облік як складову фінансового обліку (його підсистему), на думку інших – податковий облік не існує автономно як окремий вид обліку, а є складовою частиною інтегрованої системи господарського обліку. Так, наприклад, вчена Н.М. Ткаченко пропонує ліквідувати подвійну систему фінансової звітності (як сьогодні в Україні – бухгалтерський і податковий облік) [5, с. 51–53]. Існують також твердження щодо необхідності взаємодії систем бухгалтерського обліку та оподаткування.

Аналіз наукового надбання попередників і реалії практики дають змогу констатувати, що:

1) сучасна облікова система промислового підприємства потребує перебудови у напрямі гармонізації інформаційно-функціональних властивостей її підсистем;

2) бухгалтерський і “податковий” облік, як облікові підсистеми, є автономними економічними категоріями, створеними для задоволення інформаційних потреб користувачів. Кожний із облікових підсистем притаманні власні понятійні категорії, відмінності в яких створюють різне ставлення до об’єктів обліку – витрат, доходів, амортизації тощо, і формують показники прибутку, які відрізняються від реального прибутку діяльності суб’єкта господарювання, що є негативним явищем обліку та не може задовольняти потреби користувачів;

3) підсилюється навантаження зовнішніх користувачів на стан і розвиток обліку на промислових підприємствах. Так, сучасний “податковий” облік має чітко виражену фіскальну направленість, реалізація якої супроводжується створенням і розвитком потужного нормативно-правового підґрунтя. І навпаки: простежується тенденція зниження ролі та дещо формальний підхід до організації та ведення фінансового обліку;

4) вирішення проблеми реформації облікових підсистем є можливим лише при удосконаленні їх методичного забезпечення за допомогою спеціальних уніфікованих прийомів, застосування яких сприятиме їх гармонізації.

Вітчизняні вчені все більше звертають увагу на той факт, що наявні епізодичні прояви локально-функціонального удосконалення у вигляді внесення змін до діючих нормативних чинників сьогодні нікого не влаштовують вже хоча б через те, що й вони не реальні, а формальні. Просте порівняння розрізаних розрахунків бухгалтерського та податкового обліку призводить до плутанини та протиріч, унеможливорює отримання єдиної, цілісної характеристики об’єкта. Уникнути подібного здатна лише системна організація обліку.

Підтвердження знаходимо, як усвідомлення значущості подібних обставин, у роботах багатьох дослідників проблематики системного підходу [2, с. 31-37; 3; та ін.].

Дійсно, якщо ми вивчаємо систему як ціле, а не як сукупність окремих фрагментів, то ми повинні застосовувати стратегію дослідження, в якій місце кожного ступеня визначається з точки зору ретельного узгодження усіх цих фрагментів в єдине ціле в кінці програми досліджень. Інакше в кінці дослідження може виявитись, що фрагментарні результати, отримані на кожному із різних ступенів програми, просто не можуть бути узгоджені один з одним і дати у підсумку хибне уявлення щодо об'єкту дослідження. Задля уникнення такого невтішного результату необхідно заздалегідь визначитись – на підґрунті яких законів дослідження будується у цілому концептуальна модель та яким чином і за допомогою застосування яких принципів може бути побудована методична субмодель, котра здатна узгодити різні системи як компоненти єдиного цілого.

Для цілей даного дослідження якомога краще можуть бути застосовані закони доцільності та діалектичного розвитку в науці. Саме на їх підґрунті можливо є оптимізація методичного забезпечення облікових підсистем з метою їх інформаційно-функціональної цілісності в єдиній системі обліку. Для цього пропонується сформувати та проводити подальшу оптимізацію методичного забезпечення за такими принципами:

- принцип адекватності оцінки, сутність якого полягає в узгодженні правил, порядку визначення оцінки об'єктів, методики її розрахунку та застосування єдиного алгоритму оцінювання об'єктів обліку;

- принцип нормативно-законодавчої упорядкованості, котрий уможливує застосування уніфікованого підходу до обліку окремих операцій (отримання поворотної фінансової допомоги, активів, переданих на відповідальне зберігання суб'єкту господарювання і використаних ним у власному обороті тощо) на основі узгодження правил П(С)БО та податкового законодавства;

- принцип нормативної релевантності, застосування якого передбачає можливість нормативного уточнення визнання витрат у контексті їх зв'язку з господарською діяльністю підприємства та у напряду послаблення фіскальної функції оподаткування;

- принцип досконалості термінології, котрий потребує термінологічно точного тлумачення доходів, витрат, необоротних активів та їх класифікації;

- принцип нівелювання витратної дискримінації, котрий за своєю сутністю передбачає застосування уніфікованого підходу щодо визнання витрат, пов'язаних з поточними ремонтами без урахування будь-яких обмежень, та капіталізації витрат при проведенні поліпшення основних засобів.

5. Висновки

Унаочнено концептуальні засади цілісної системи обліку, які створюють передумови адекватного співіснування її підсистем. Підкреслено,

що досягнення гармонізації є можливим лише при удосконаленні існуючого методичного забезпечення облікових підсистем. З метою їх інформаційно-функціональної цілісності в єдиній системі обліку оптимізація методичного забезпечення може бути проведена за визначеними принципами адекватності оцінки, нормативно-законодавчої упорядкованості, нормативної релевантності, нівелювання витратної дискримінації, підґрунтям для формулювання яких стали закони доцільності та діалектичного розвитку.

Запропоновані шляхи удосконалення методичних підходів при веденні обліку дають змогу суб'єктам господарювання формувати облікову політику за єдиними правилами. Окрім того, стає реальною можливість на підставі отриманої інформації здійснювати контрольні заходи, що, безумовно, буде спрощувати процедури ведення бухгалтерського та податкового обліку, забезпечувати формування достовірних показників в обліковій звітності та в цілому сприяти вдосконаленню управління промисловими підприємствами.

Отримані результати дослідження можуть бути використані у подальших дослідженнях щодо пошуку шляхів вирішення піднятих у даній статті проблемних питань, а також при розгляді можливостей застосування системного підходу, законів і принципів розвитку економічної науки.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Вахрушина М. А. Развитие парадигмы бухгалтерского учета и отчетности в России / М. А. Вахрушина // Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету. – Кам'янець-Подільський. – 2009. – Вип. 17, т. 2. – С. 30–35.

2. Максимова В. Ф. Трансформація принципів цілеутворення у системі внутрішнього економічного контролю / В. Ф. Максимова // Проблеми науки. – 2005. – № 6. – С. 31–37.

3. Петрук О. М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку : монографія / О. М. Петрук – Житомир : ЖДТУ, 2005. – 420 с.

4. Пушкар М. С. Філософія обліку : монографія / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-Бланш, 2002. – 157 с.

5. Ткаченко Н. М. Актуальні проблеми теорії і практики бухгалтерського обліку та звітності в умовах інтеграції України у світове співтовариство / Н. М. Ткаченко // Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету. – Кам'янець-Подільський. – 2009. – Вип. 17, т. 2. – С. 51–53.

6. Токарь С. Щодо реалізації реформи бухгалтерського обліку в Україні / С. Токарь, Р. Мушинський // Бухгалтерський облік і аудит, 2000. – № 4. – С. 44–48.

7. Alexander D. International Financial reporting and Analysis / David Alexander, Anne Britton, Finn Jorissen. – 2nd, ed. – Thompson, 2005. – p. 26-27.