

ПОДАТКОВИЙ ОБЛІК ЯК ШТУЧНЕ УТВОРЕННЯ: ПРИЧИНИ ВИНИКНЕННЯ ТА НАСЛІДКИ

В статті здійснено спробу з'ясувати причини запровадження податкового обліку в Україні та показати згубний вплив його наслідків для економіки країни

Постановка проблеми. Хоча на сьогодні минуло лише два квартали після набрання чинності Податкового кодексу України, всі ілюзії та ейфорія, з якою рекламувався даний законодавчий акт, встигли вже остаточно розвіятись. Особливе розчарування продовжує приносити не нова проблема існування двох різних підсистем бухгалтерського обліку у вигляді фінансової та податкової складових. Продовжують також виникати закономірні запитання. В чому ж справжня причина запровадження податкового обліку в Україні? Якщо податковий облік є таким негативним явищем, то чи можна його просто скасувати, і якщо так, то чи не вплине це негативно на стан наповнення бюджету країни? Отже, дана стаття і стала спробою автора знайти відповіді на поставлені запитання.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Значну увагу вивченню проблеми складності та неефективності системи податкового обліку в своїх публікаціях приділяли наступні вітчизняні та зарубіжні автори: Ф.Ф. Бутинець, Я.В. Соколов, В. Борейко, О.Д. Василик, Н.В. Воскресенська, Д.Ф. Гараєв, Я. Голубка, В.В. Євдокимов, М.В. Калинська, І.В. Кальницька, О.В. Ларіонова, П.Ю. Нечай, Н. Папп, М. Респер, Г. Ямборко, Лоуренс Джордж Люкс (Lawrance George Lux), Едвард Дж. МакКеффері (Edward J. McCaffery) та інші. Однак ряд питань в даній сфері досі залишаються недостатньо розкритими і вимагають подальших досліджень.

Мета даного дослідження полягає в тому, аби з'ясувати істинні першопричини запровадження податкового обліку в Україні, що, в свою чергу, дозволить окреслити можливі шляхи трансформації існуючої підсистеми бухгалтерського обліку в більш зрозумілу та ефективну.

Викладення основного матеріалу дослідження. На сьогодні Україна продовжує займати останні місця в світових рейтингах за важливими показниками економічного розвитку. Наприклад, у світовому рейтингу конкурентоспроможності "World Competitiveness Yearbook 2011", опублікованому швейцарською бізнес-школою "IMD", Україна посіла 57-ме місце з 59 [7].

Таблиця 1. Місце України в рейтингу "Doing Business-2011" [6]

Категорія рейтингу	Місце у рейтингу 2011 року	Місце у рейтингу 2010 року	Зміни в рейтингу
Реєстрація підприємства	118	136	+ 18
Отримання дозволів на будівництво	179	181	+ 2
Реєстрація власності	164	160	- 4
Отримання кредитів	32	30	- 2
Захист інвесторів	109	108	- 1
Сплата податків	181	181	без змін
Міжнародна торгівля	139	139	без змін
Забезпечення виконання контрактів	43	43	без змін
Припинення діяльності підприємства	150	145	- 5

І хоча у рейтингу легкості ведення бізнесу "Doing Business-2011", підготовленому Світовим банком, Україна зайняла 145 місце, піднявшись на дві позиції з минулого року, проте за таким показником як простота сплати податків

Україна продовжує знаходитися на 181 місці серед 183 досліджуваних країн (табл. 1) На сплату податків, зборів та інших загальнообов'язкових платежів (приблизно 135 платежів в рік) середньостатистичному українському бухгалтеру потрібно 657 годин, тоді як середній показник по країнам Східної Європи та Центральної Азії становить приблизно 314 годин (41 платіж в рік), по країнам ОЕСР – 199 годин (14 платежів в рік). Таким чином, це і не дивно, що Україна за простотою обліку та сплати податків займає третє місце з кінця вищевказаного рейтингу, перевершуючи лише Центрально-Африканську Республіку та Республіку Білорусь [6].

Вважаємо, основною причиною ускладнень, що виникають для українського бухгалтера, є не додаткова облікова робота (яку зараз без особливих труднощів можна комп'ютеризувати), але сам факт існування різних підходів до трактування фактів господарського життя в окремих підсистемах бухгалтерського обліку. До того ж, такий негативний ефект посилюють занадто розмиті норми податкового законодавства, що вносять в облік незрозумілість та можливість альтернативних тлумачень.

Далі доцільно більш конкретно зупинитися на історії виникнення такого поняття як податковий облік. Якщо говорити взагалі про бухгалтерський облік, то як зазначають Я.В. Соколов та В.Я. Соколов [5, с. 3], на запитання, коли виникла бухгалтерія, однозначної відповіді немає, зазвичай можна почути три відповіді: 1) 6000 років тому, в той момент, коли люди стали ціленаправлено реєструвати факти господарського життя; 2) 500 років тому, коли вийшла книга Луки Пачолі та розпочався процес осмислення обліку; та 3) 100 років тому, коли з'явилися перші теоретичні конструкції в сфері бухгалтерського обліку. Зрозуміло лише одне: витоки обліку, його перші паростки приховані від нас назавжди, ми не зможемо пізнати їх, оскільки вони зникли за декілька тисячоліть до нас.

Як вказує Н.В. Воскресенська [1, с. 335], об'єктивна необхідність розподілу фінансового та податкового обліку обумовлена історичним процесом ускладнення господарської діяльності, розвитком ринків товарів і капіталів та систем оподаткування, що призвело до суперечності між інтересами інвесторів та фіскальних органів держави, що, в свою чергу, призвело до того, що системна бухгалтерська інформація припинила задовольняти вимоги як тих, так і інших. Таким чином, бухгалтерський облік як такий виник одночасно з появою цивілізації тисячі років тому, його розвиток був викликаний потребами життя, тоді як причини появи податкового обліку історично склалися зовсім інакше і, в більшій мірі, пов'язані з виникненням та розвитком держави.

На думку Я. Голубка [2], податковий облік має відносно недовгу історію, оскільки виник тільки на початку ХХ століття, коли витрати, понесені під час Першої світової війни, підштовхнули уряди країн-учасниць військових дій шукати додаткові джерела фінансування армій і відповідно вводити додаткові джерела формування податку на прибуток підприємств. З кінця 60-х років податкова система виділяється як самостійний інструмент економічної політики держави. З того часу активно почали встановлюватися правила, виходячи не з економічної суті відносин, а з потреб оподаткування. Одностороннє спотворення правил бухгалтерського обліку стало йти в розріз з інтересами основного користувача фінансової звітності – власника, отже, визначилася необхідність поділу бухгалтерського та податкового обліку. А сам бухгалтерський облік, який першопочатково не був призначений для визначення бази оподаткування, став виконувати невластиві йому функції [2].

Що стосується розвитку податкового обліку в вітчизняній практиці на сучасному етапі розвитку, то до початку 1990-тих років в обліку фінансові показники діяльності підприємства і для бухгалтерських, і для фіскальних цілей практично співпадали. Саме ця обставина, на думку Н.В. Воскресенської [1, с. 336-337], і вплинула на те, що питаннями оподаткування в організаціях стали займатися бухгалтерські служби. Таким чином, податкова система, що діяла в СРСР, не містила в собі будь-яких спеціальних вимог щодо ведення окремого спеціального обліку для цілей оподаткування.

Отже, після розпаду СРСР до середини 90-х років ХХ століття в Україні не існувало як такої проблеми відмінності бухгалтерського обліку та обліку для цілей оподаткування, проте з прийняттям Закону України “Про внесення змін до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 22.05.1997 року № 283/97-ВР та Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 № 996-XIV різниця суттєво посилилась і бухгалтери, не без підстав, заговорили про існування двох видів обліку в Україні.

В чому ж істинна причина того, що Україна пішла шляхом ускладнення національної системи бухгалтерського обліку? На нашу думку, насамперед, це пов'язано з потребою вирішити проблему дефіциту державного бюджету, яку намагалися усунути шляхом запровадження нових вимог до податкових розрахунків та активізації податкового адміністрування (адже, в період 1995–1997 рр. дефіцит державного бюджету становив 6,8 %, 4,9 % та 5,6 % щодо ВВП відповідно). Таким чином, такий крок був нічим іншим як одним із заходів вирішення одвічної проблеми наповнення Державного бюджету. Іншою причиною було і те, що Україна в той час намагалася робити кроки до переходу до ринкової економіки (те, що такі кроки часто були просто необдуманною копією досвіду інших країн – це вже інше питання), в ті часи необхідно було вирішити, який шлях переходу обрати та, зокрема, яку модель бухгалтерського обліку взяти за основу.

Наприклад, як зазначає Я. Голубка [2], при створенні системи податкового обліку і вирішенні питання про його зв'язок з бухгалтерським обліком можливі три варіанти провадження системи.

I варіант. Створюється повністю незалежна система податкового обліку, яка не має прямого відношення до бухгалтерського. Даний варіант повного відособлення податкового обліку без істотного впливу на бухгалтерський відповідає концепції відносин двох видів обліку в англо-американських правових системах.

II варіант. Створюється система податкового обліку, інтегрована до складу бухгалтерського обліку. Такий варіант “включення” оподаткування в систему, що діє в бухгалтерському обліку, схожий на систему відносин податкового та бухгалтерського обліку в країнах континентальної Європи.

III варіант. Передбачає використання в цілях оподаткування результатів даних бухгалтерського обліку в незмінному вигляді. Це ідеальний на сьогоднішній день варіант, який не реалізовується на повну можливість через відсутність законодавчої підтримки [2].

З поміж наведених варіантів і зробили вибір українські “реформатори” тих недалеких часів (реальними реформами назвати такий вибір важко, скоріше це була тільки їх імітація). Таким чином, сьогодні ми маємо дивну суміш із першого та другого варіантів. Це і не дивно, адже третій варіант не був швидкими ліками від бюджетних проблем, а отже, був відхилений. Та ми не збираємося витрачати час на критику минулих рішень: те, що прийняли – те прийняли. Зараз важливіше відповісти на питання, як бути з існуючою підсистемою податкового обліку далі.

На нашу думку, третій варіант, хоч він і є певною мірою ідеалізованим, все ж таки є найбільш оптимальним. Саме впровадження такої моделі має стати реальністю для України вже в короткостроковій перспективі, адже реалізація такого підходу дозволить отримати максимальний баланс між бажанням підприємства штучно занижувати фінансовий результат для сплати менших податків та бажанням необґрунтовано завищувати його для формування іміджу інвестиційно-привабливої компанії в очах інвесторів та, відповідно, для збільшення вартості своїх акцій.

Звичайно, ми розуміємо і основний мінус такої ідеї: податкові надходження до бюджету суттєво зменшаться, адже база оподаткування за даними фінансового обліку на порядок менша, ніж за даними податкового обліку (для цього він і був створений). Опоненти можуть апелювати та вказувати на надважливість соціальної та державоутворюючої функції податків, але, по-суті, в Україні всі ці класичні функції податків більшою або меншою мірою не знаходять свого втілення в економічних реаліях національної економіки, оскільки значна частина видатків бюджету розпорошується по кишеням різного роду бюрократичних посередників шляхом використання доволі великої кількості схем.

Проте, отримавши з однієї сторони менші надходження до бюджету, з іншої сторони отримаємо беззаперечну перевагу у вигляді простішої та зрозумілішої податкової системи, з меншим податковим тиском на бізнес та значно меншими часовими та фінансовими витратами на ведення податкового обліку. Що, в свою чергу, стане стимулом для виходу бізнесу з тіні, відкриття нових підприємств та однією з гарантій для іноземних інвестицій. Як наслідок – це більша кількість офіційних робочих місць, більші відрахування в Пенсійний фонд, менша потреба у фінансуванні дефіциту даного фонду з Державного бюджету, більша купівельна спроможність, більший сукупний попит, поживавлення на ринку, ріст ВВП, в кінці кінців, і більші податкові надходження.

Отже, в середньостроковій перспективі від такого рішення країна буде отримувати не менші, а більші доходи до бюджету (при цьому не підвищуючи ставки податків та не застосовуючи нормативних вимог штучного завищення бази оподаткування). Таким чином, основний мінус ідеї з часом перетворюється на плюс для України та грандіозну можливість стрибка в економічному розвитку.

Зниження податкового тиску – це серйозний виклик для наповнення бюджету, але не варто забувати, що основна проблема української економіки криється не в бюджетних надходженнях, а в неефективному та часто незаконному використанні видаткової частини. Сьогодні для вирішення проблеми дефіциту Державного бюджету у майже 40 млрд. грн. варто говорити не про збільшення доходів, але, як би це не звучало дивно, зробити акцент на скороченні видатків, тобто оптимізації, в першу чергу, потребує не доходна, а видаткова частина Державного бюджету.

Наприклад, на думку В. Пинзеника [4], сьогодні дві основні проблеми зумовлюють бюджетний дефіцит – 1) пенсійна, а саме дефіцит Пенсійного фонду, який покривається за рахунок Державного бюджету; та 2) газова, що виражається в необґрунтованих бюджетних компенсаціях різниці цін на газ для населення та НАК "Нафтогаз України". Вирішення цих двох проблем Державному бюджету обходиться приблизно в 100 млрд. грн. щороку. Пенсійна реформа та реформа існуючої системи цін на газ дають змогу зняти потребу у зазначених видатках і спрямувати вивільнені кошти на компенсацію недоотриманих надходжень від скасування податкового обліку в Україні. Та це лише один з багатьох кроків,

особливої уваги також заслуговує проблема незаконного відшкодування ПДВ та схем при тендерних закупівлях. Докладно не зупиняючись на кожному з заходів, хочемо тільки зазначити, що всі можливості для вирішення бюджетних проблем без системи податкового обліку є, немає тільки бажання зі сторони законодавців.

Сьогодні складається враження, що велика кількість науковців в сфері бухгалтерського обліку стали прихильниками загальноприйнятого підходу, суть якого полягає в тому, що зв'язок бухгалтерського обліку та економіки сприймається як односторонній вплив економічних процесів на облікове відображення фактів господарського життя. Таким чином, вплив самого по собі процесу ведення бухгалтерського обліку на економічне життя нівелюється.

Проте, вважаємо, що недооціненою є альтернативна ідея про можливий зворотній вплив, тобто вплив бухгалтерського обліку власне на саме економічне життя. Ця ідея не нова, це так званий підхід В. Зомбарта. Але, як зазначає С.Ф. Легенчук в одній із своїх монографій [3, с. 22], пропозиція Вернера Зомбарта в бухгалтерській науковій літературі використовується лише на рівні гіпотези і на даний час існує велика кількість досліджень, що присвячені її спростуванню (Р. Лістер, К. Мост, С. Томс, В. Фаннел, І. Чіапелло, Б. Ямей). З даними спростуваннями ми не можемо погодитись, нам залишається не зрозумілим, чому сьогодні так мало звертають уваги на зворотній вплив, чому ніхто не хоче помічати як суттєво власне сама надмірна ускладненість бухгалтерського податкового обліку негативно впливає на простоту та зрозумілість ведення бізнесу, а отже, і взагалі на економіку країни?

Іноді ще досі можна почути суперечки про те, чи є бухгалтерський облік наукою у її класичному розумінні. Вважаємо, дискусії, що точаться з цього приводу, є марними та непотрібними, єдиним беззаперечним і остаточним доказом існування бухгалтерського обліку як автентичної науки є застосування певної ідеї бухгалтерів-науковців на практиці (ми маємо на увазі ідею, яка здатна дійсно трансформувати економіку країни). Проте цього ніколи не станеться, поки науковий світ буде жити формальними правилами, ставити себе в штучні рамки шифрів спеціальностей, така формальність – це лише додатковий доказ відсутності економічного мислення, ще одне свідчення відірваності науки від реального економічного життя.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Отже, чому ми вважаємо, що податковий облік – це штучне утворення? Бо, насамперед, основний мотив його запровадження – це вирішення бюджетних проблем. Таким чином, обліком захотіли скористатися як інструментом для покриття бюджетного дефіциту, намагаючись вирішити одну проблему, українські законодавці створили іншу, переважачи національну систему бухгалтерського обліку штучними підсистемами та надуманими надбудовами.

Повертаючись до запитання, яке було поставлене на початку даної статті, можна сказати, що відміна податкового обліку найімовірніше призведе до зменшення надходжень до бюджету країни, але при правильній економічній політиці це явище буде носити тільки короткостроковий характер. А отримані позитивні ефекти (у вигляді простоти обліку та сплати податків) переважають ризик тимчасового бюджетного дисбалансу та у перспективі створюють основу для менш бюрократизованої, більш інвестиційно-привабливої та дружньої до бізнесу економіки.

Ми усвідомлюємо, що дана стаття не несе в собі якогось глобального відкриття, ми не претендуємо на оригінальність, просто велика кількість правильних рішень вже давно кимось придумані, залишається тільки проблема їх реалізувати в життя. Ми хотіли лише привернути черговий раз увагу до окресленої проблеми та зазначити, що можна і далі продовжувати “грати” в науку, написати ще десятки дисертацій та монографій з проблеми податкового обліку, вносячи пропозиції, які, на жаль, тільки стануть косметичним ремонтом фасаду, а можна піти іншим шляхом – прийняти рішення про скасування податкового обліку і зняти проблему як таку з порядку денного назавжди.

Таким чином, отримаємо систему, в якій податки будуть сплачуватися виходячи з фінансових результатів, отриманих в так званому фінансовому обліку, але, по-суті, від такого рішення отримаємо вже дійсно єдиний бухгалтерський облік, без штучних класифікацій та нав'язаних поділів. Розуміємо, що і такий бухгалтерський облік не буде ідеальним, тому далі пропонуємо науковому бухгалтерському товариству зосередити свою увагу на удосконаленні отриманої в результаті системи, працюючи над покращенням національних П(С)БО та рафінуючи їх від необдуманого копіювання МСФЗ.

ЛІТЕРАТУРА:

1. *Воскресенская Н.В.* Исторические предпосылки разделения бухгалтерского и налогового учета в современной отечественной учетной практике / Н.В. Воскресенская // Вестник Чувашского университета. – 2010. – № 4. – С. 335-339.

2. *Голубка Я.* Податкові наслідки впровадження Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в Україні [Електронний ресурс] / Я. Голубка // Економічний аналіз. – 2008. – № 3 (19). – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Ecan/2008_3/pdf/golubka.pdf

3. *Легенчук С.Ф.* Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки [Текст]: монографія / С.Ф. Легенчук. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 652 с.

4. *Пинзеник В.* По тонкій кризі [Електронний ресурс] / В. Пинзеник // Дзеркало тижня. – 22-28 травня 2010. – № 19 (799). – Режим доступу: http://www.pynzenyk.com.ua/news/detail.php?id=506&phrase_id=1380

5. *Соколов Я.В.* История бухгалтерского учета: Учебник. / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 272 с.

6. *Doing Business in Ukraine.* World Bank Group [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/ukraine/>

7. *Foundation of good politics.* У світовому рейтингу конкурентоспроможності Україна посіла 57 місце з 59 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.fundgp.com/ua/events/news/176/>