

ПРАВОВА ПРИРОДА ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ ТА ЙОГО СКЛАДОВІ ЧАСТИНИ

Мінаєва О. М.

ВСТУП

Економічні та політичні перетворення, що сталися в нашій країні за останні роки, призвели до суттєвих змін у правовій системі України. Закріплення на конституційному рівні європейського напрямку розвитку держави, демократизація суспільства та реформа децентралізації спровокували потребу переосмисленні базових правових категорій. Не дивно, що податкове право, з його імперативними методами фінансово-правового регулювання, не залишилося осторонь цих процесів.

Юридична нерівність суб'єктів є однією з характерних особливостей податкових відносин, які будуються на принципах влади та підпорядкування. Статус держави як важливого фінансово-правового регулятора, обов'язковість рішень державних органів для платників податків, тобто одностороння орієнтація на владні приписи дають підстави говорити про виключну роль держави у податкових відносинах.

Центральну роль у розумінні цих процесів відіграє система обов'язків платника податків, яка включає в себе обов'язки з ведення податкового боргу, зі сплати податків та зборів, а також зі складання та подання податкової звітності. Саме на останній складовій частині податкового обов'язку слід зупинитися більш детально.

Поява бухгалтерського обліку й відповідного відображення податкових операцій пов'язується із цілою системою передумов. Насамперед, до них можуть бути віднесені загально-цивілізаційні передумови:

- 1) поява мови як засобу спілкування, передачі інформації та відповідно обліку відомостей і даних;
- 2) виникнення писемності як інструмента фіксації відомостей про наявність і рух матеріальних благ, речей, цінностей;
- 3) поява рахунку як носія інформації, відповідно до якого здійснювався облік, формувалися критерії зобов'язань.

Крім подібних загальних умов виникнення та розвитку облікових операцій, цьому сприяла також і сукупність матеріальних передумов:

- 1) розпад родового ладу, в умовах якого зрівняльні критерії в розподілі й обліку робили непринциповою необхідність фіксації тих або інших показників;
- 2) виділення індивіда як самостійного суб'єкта відносин, власника, носія прав і обов'язків, що визначаються рухом матеріальних цінностей;
- 3) поява родини і приватної власності.

Останні передумови лежали в основі формування системи стимулів. Учасники суспільного господарства, ґрунтуючись на приватній власності, одержували передумови до збільшення свого майна, об'єктів власності, ефективного й раціонального використання наявного господарського потенціалу, безумовного його збільшення. Це неможливо було здійснити без елементарних форм обліку. Причому якщо спочатку облік використовувався тільки як форма узагальнення відомостей про натуральне майно, то згодом акцент став робитися і на узагальненні інформації про наявність та обіг коштів, відповідності відомостей про майно відомостям про гроші.

Перша відома реєстрація торговельних угод, зроблена на каменях у Шумері, відноситься до періоду близько 3600 до н.е. Рахівництво на глиняних табличках нам відомо з 3200 р. до н.е. У Древньому Єгипті в цих цілях використовувався папірус. Для цілей обліку древніми індіанцями використовувалися вузлики мотузок¹. Наступний якісний етап пов'язаний із примітивними формами грошового обігу. В V в. до н.е. з'явилися монети, одночасно виникли й гроші. Якщо спочатку гроші були лише одним із видів майна, то пізніше вони усе більше здобували функцію універсальної міри вартості. У цих умовах особливий акцент робиться на розвиток саме цієї функції грошей. Це пояснюється тим, що гроші стають не тільки носієм упредметненої суспільно необхідної праці, але й необхідною, зручною, ефективною формою обліку. Значення грошей в обліковому контексті здобуває два напрямки: натуральний і грошовий.

Виникнувши спочатку як індивідуальна фіксація майнового стану, облік поступово охоплює відносини між суб'єктами, визначає співвідношення майнових інтересів різних учасників господарських відносин. У цих умовах різні облікові операції формалізуються, одержують закріплення й фіксацію на папері. Торговці, ведучи облік обороту товарів і грошей, починають оформляти зі своїми контрагентами документи про виконання угод, щоб захистити свої права і інтереси при виникненні майнових суперечок. В I ст. до н.е. облікові записи вперше стали здобувати значення в судовій аргументації. У Древньому Римі, наприклад, облік державних, зокрема армійських, фінансів був зосереджений у руках квесторів, які контролювали всі операції, пов'язані з виплатою грошей. Виплати провадилися тільки по наданню первинних документів, що служили єдиною підставою для складання записів. До періоду Древнього Рима відноситься також відомий в історії прецедент про використання в суді як доказів облікових реєстрів. Макр Туллій Цицерон виграв судовий процес, виступивши з промовою «За Розція – актора». У цій промові він заперечував проти посилань на *Adversaria* – щоденник чорнових записів – як єдиний доказ провини, коли такі записи були відсутні в

¹ Правовая бухгалтерия : учебник / отв. ред. С.Г. Чаадаев. Москва, 2001. С. 9.

кодексах – в облікових журналах, які розглядалися в Римі як юридично повноцінні документи².

Однак в цих умовах облікові операції ще не одержали назви бухгалтерських. Спочатку облік виконував переважно прикладне призначення, тільки фіксував практичні потреби в констатації стану майна, грошей. Початок уявлень і систематизації знань про облік як бухгалтерській відбувається у середині століття і пов'язується з ім'ям професора математики Луки Пачолі. Першим теоретичним дослідженням в області бухгалтерського обліку вважається його трактат XI «Про рахунки й записи» книги «Сума арифметики, геометрії, вчення про пропорції й відносини», уперше виданої у Венеції (1494 р.)³.

Значимість внеску Л. Пачолі зв'язується з виділенням їм двох глобальних цілей обліку:

1) одержання вичерпної інформації про стан справ, відомостей про майно, кошти, боргах і вимогах. У цьому випадку він акцентував увагу на бухгалтерському обліку як фіксації дій і подій, що відбуваються на підприємстві, для керування ним. У самій «Сумі...» можна зустріти розбір безлічі чисто комерційних завдань, рішення яких вимагало облікових знань;

2) визначення результату, відомостей про стан фінансів як узагальнюючого підсумку стану справ індивіда. У цьому випадку акцентувалася увага вже не на бухгалтерському, а на фінансовому обліку. При цьому одним з основних показників був прибуток, але не як критерій успішності господарської діяльності, а як кошти, що обмежують зростання цін. Це приводило і до мінімізації непродуктивного споживання. Насамперед, йшлося про непродуктивне споживання учасників обміну, припиненні експлуатації покупців купцями. Фактично у цьому випадку Пачолі повторює ідеї Св. Фоми Аквінського (1225–1274). Останній вважав, що ціна повинна бути справедливою. В основі критерію подібної справедливості він бачив баланс між собівартістю й прибутком, які забезпечували прожитковий мінімум купця, що відповідає його суспільному становищу⁴.

Не менш значимим досягненням Луки Пачолі є введення й обґрунтування поняття і змісту подвійних рахунків і записів. «Рахунки суть не більш як належний порядок, установлений самим купцем, при вдалому застосуванні якого він одержує відомості про всі свої справи й про те, чи йдуть ці справи його успішно чи ні». Але рахунки тільки елементи системи, зв'язки між якими розкриваються завдяки подвійному запису. В описі подвійного запису містяться положення, що отримали назву постулатів Пачолі: а) сума дебетових оборотів

² Правовая бухгалтерия : учебник / отв. ред. С.Г. Чаадаев. Москва, 2001. С. 10.

³ Л. Пачолі. Трактат о счетах и записях. Москва, Финансы и статистика, 1983. 368 с.

⁴ Правовая бухгалтерия : учебник / отв. ред. С.Г. Чаадаев. Москва, 2001. С. 10–11.

завжди тотожна сумі кредитових оборотів тієї ж системи рахунків;
б) сума дебетових сальдо завжди тотожна сумі кредитових сальдо тієї ж системи рахунків.

Аналізуючи змісті роль бухгалтерського обліку, Пачолі зробив ще одне не менш важливе досягнення в розвитку системи поглядів про облік. Він зв'язав його з характером пропорцій. Для Пачолі, що посилається на Платона, увесь Божий світ складається з певних співвідношень, кожний елемент буття перебуває на якомусь заданим природою, Богом відношенні до інших елементів. Для бухгалтерії ці божественні пропорції представлені набором коефіцієнтів: відношення податків до прибутку, прибутку до капіталу, обороту до запасу і т.п. Лука Пачолі, учень П'єроделла Франческа і друг Леонардо да Вінчі, вважав вищим проявом людського генія живопис, а облікові реєстри (книги) – це ті ж картини, що розкривають більше таємниць, ніж весь живопис всіх музеїв світу. З живописом, на його думку, бухгалтерію поєднував як суб'єктивний початок у художника й рахівника, так і об'єктивна необхідність того, що вони відображали: художник – зображував, а рахівник – описував. Головною «картиною», що створюються працею рахункового працівника, він вважав баланс.

Фактично з появою цього поняття пов'язується виникнення безпосередньо бухгалтерського обліку. Цим починається сукупність цього якісного розвитку і зміни облікових операцій із позицій бухгалтерського обліку:

1. Перший етап пов'язується з появою бухгалтерського балансу й подвійного запису. На цьому початковому етапі переважав вузький практицизм, прагненням звести весь облік до форми. Характерними ознаками цього періоду в історії бухгалтерського обліку була відсутність теоретичних узагальнень, вироблених практикою; невміння авторів розібратися в сутності явищ, що відбуваються, у взаємозв'язку з економічним життям тієї або іншої держави. Із початку XIX ст. у теорії бухгалтерського обліку сформувалося два напрямки:

1) юридичний напрямок розглядав облік як сукупність відносин, що існують відокремлено і виникають у зв'язку з рухом та зберіганням цінностей. Розвиток юридичного напрямку пов'язується з діяльністю італійського рахівника Никколо д'Анастасіо. Його навчання ґрунтується на вихідних положеннях щодо того, що, по-перше, облік – це реєстрація прав і обов'язків власника, а по-друге, центром облікової системи є рахунок капіталу. На його думку, відбиття всіх фактів господарського життя повинне торкати цей рахунок і забезпечувати твердий контроль за рухом коштів. Кожне проведення руху коштів для співвіднесення з рахунком капіталу вимагало, як мінімум, чотири записи, що й лягло в основу її назви – четверна. Однак саме її громіздкість зумовила незручність практичного застосування;

2) економічний напрямок акцентував основну увагу не на обліку цінностей, але не їхньому русі і зберіганні. Представник даного

напрямку Коффі виходив з того, що бухгалтерський облік повинен ґрунтуватися на визнанні економічної, речової, суґубо матеріальної природи ведення рахунків. При такому веденні обліку кожному виду матеріальних цінностей відповідає певний рахунок. Із цього випливало, що розподіл рахунків здійснювалося на рахунки реальних і раціональних (фіктивних) цінностей.

Відособлене існування цих двох методів було неможливо та навряд чи логічно. Спробу синтезувати юридичні і економічні цілі обліку почав видатний італійський теоретик, юрист за освітою, Франческо Вілла. Саме із цього моменту бухгалтерський облік виникає як теоретична дисципліна. На його думку, для того щоб бухгалтерія піднялася до рівня науки, вона повинна досліджувати свої принципи та категорії. Рахівництво, на його думку, являє собою серію економічних і адміністративних знань, необхідних для ведення рахунків і книг. Ціль обліку зводилася, насамперед, до того, щоб контролювати рух господарських цінностей, що перебувають в обороті до початку періоду. Не менш важливим Ф. Вілла вважав своєчасність і чіткість у визначенні передбачуваних доходів і видатків у зв'язку з отриманими доходами й зробленими видатками. З появою наукової теорії бухгалтерський облік одержав внутрішнє джерело розвитку. Із цього моменту теоретичні конструкції бухгалтерського обліку розвиваються паралельно з їхньою практичною реалізацією⁵.

2. Другий етап у розвитку бухгалтерського обліку пов'язується з періодом із другої половини XIX до початку XX століття. Принциповою відмінністю даного періоду є те, що в більшості країн Європи починає формуватися бухгалтерське законодавство, складовою частиною якого був бухгалтерський баланс і звіт про прибутки та збитки. Законодавства в багатьох випадках закріплюють безумовний обов'язок підприємців публікувати свої бухгалтерські звіти. Цим закріплювалися передумови зниження ризику з боку акціонерів, інвесторів і т.д. В основі подібних процесів, природно, лежали матеріальні передумови: поява й розвиток великої промисловості, шляхів сполучення, збільшення світової торгівлі, виникнення ринку цінних паперів.

На цьому етапі складаються дві конструкції відносин між державою і зобов'язаними особами. У першому випадку йдеться про тверду регламентацію обліку усередині країни (ФРН, Франція, Швеція й т.д.). Наприклад, у цих умовах чітко розмежовуються бухгалтерські і податкові аспекти обліку. У практиці роботи підприємств ФРН розрізняли два види балансів: податковий і комерційний. У тих умовах розробка теорії балансу була спрямована на ліквідацію цього дуалізму. Невипадково П. Герстнер писав, що тільки з появою праць О. Шмаленбаха й Ф. Шмідта податковий баланс втратив своє первісне

⁵ Правовая бухгалтерия : учебник / отв. ред. С.Г. Чаадаев. Москва, 2001. С. 12–13.

значення. «Твориці вплинули на теорію комерційного балансу і витравили з неї юридичну домішку»². Основний акцент робився на цілях співвідношення руху доходів і видатків. Якщо в умовах комерційного обороту основою такого був захист кредиторів, інформація акціонерів, надання відомостей для формування господарської політики, то інші цілі ставилися в аспекті оподаткування. Податкове законодавство виключало можливість створення прихованих резервів і припускало рівномірний розподіл результатів господарської діяльності по звітних періодах. Комерційний баланс впливав із рахунків поточного бухгалтерського обліку, тоді як податковий формувався з комерційного. Тільки до середини 70-х рр. XX століття на основі докладного опису балансу, диференціації його на статті, оцінку та обов'язкову експертизу, були створені передумови ліквідації розходжень між обома балансами.

У другому – відносини між державою і підприємцями з приводу обліку формуються відносно вільно (Англія, США, Швейцарія й т.д.). При даному підході вважалось, що облік повинен містити інформацію, але не бути єдиним. Якби в дійсності його форма була встановлена законом, то в багатьох випадках облік став би містити надзвичайно мало інформації, тому що один незмінний зразок «не може задовольнити різноманітні галузі». З'єднанням цих двох підходів характеризується розвиток облікових операцій і їхнє законодавче регулювання в Італії.

Специфічною особливістю відрізнявся розвиток бухгалтерського обліку в США. Тут він розвивався переважно шляхом удосконалювання консолідованої звітності. Уперше цей принцип був застосований в 1902 р. в «Юнайтед Стейтс Стіл Корпорейшен».

У Росії школи бухгалтерського обліку з'явилися наприкінці XVIII – на початку XIX століття. Вони являли собою своєрідне сполучення як загальносвітового досвіду з реалізації облікових знань, так і російського багатовікового досвіду в сфері облікових операцій. Ранні школи російської бухгалтерської думки (такі, як «Рахівництво»), традиціоналісти-радикали зробили великий якісний стрибок у розвитку концепції подвійної бухгалтерії та вивели облікову науку на рівень найвищих стандартів.

Система господарського керування після 1917 року характеризувалася зміною етапів у політичному розумінні модернізації економіки держави. Насамперед, вона відображала спрямованість на створення потужного військово-промислового комплексу підприємств важкої промисловості. Бухгалтерська система формувалася поступово під дією «потреб практики» шляхом адміністративних реорганізацій. У цих умовах обирався шлях переважного скасування або відмови від старих інструкцій, прийняття нових. У підсумку це привело до формування якісно іншої системи обліку й керування, заснованої на адміністративних принципах і підходах.

3. Третій етап у розвитку облікових операцій відображає загальносвітову тенденцію у формуванні глобальної економіки в умовах міжнародної конкуренції, що приводить до перегляду як змісту, так і складового бухгалтерського обліку та методології фінансової звітності. У даних умовах створюються передумови формування міжнародних стандартів, формування і розвитку глобальної системи бухгалтерського обліку й звітності. Це пов'язане з необхідністю узгодження різних потреб у використанні різних моделей бухгалтерського обліку, які логічніше пристосувати друг до друга, а ще краще об'єднати в єдину загальноприйнятну систему обліку. Модель бухгалтерського обліку відповідного відображення податкових операцій повинна відповідати макро- і мікроекономічним вимогам, забезпечувати єдиний підхід до задоволення потреб користувачів.

Глобальні моделі обліку, уніфікуючи облікові відносини в багатьох країнах, забезпечують інтеграцію національних економік. Одним із проявів цього процесу є коректування нормативної бази національних бухгалтерських систем. У деяких країнах регулювання бухгалтерського обліку й звітності входить у систему законодавства і диференціюється по конкретних юридичних особах, які відповідно до законодавства зобов'язані вести бухгалтерський облік, реалізуючи як загальні правила і норми ведення бухгалтерського обліку, так і спеціальні завдання обліку. У цих умовах склалося два підходи. Відповідно до першого вимоги до бухгалтерського обліку містяться в кількох джерелах права, які перебувають у певному ієрархічному співвідношенні один з одним. В основі другого підходу лежить наявність єдиного закону по бухгалтерському обліку, загального для всіх юридичних осіб, зобов'язаних вести облік.

Досліджуючи зміст і порядок проведення дій в умовах податкового обліку, акцентується увага на тому, що він являє собою встановлену податковим законодавством послідовність дій податкових органів зі здійснення реєстрації, перереєстрації або зняття з реєстрації осіб, що підлягають податковому обліку, а також діяльність податкових органів із веденню Єдиного державного реєстру платників податків⁶. За такого підходу податковий облік фактично з'являється винятково як сукупність дій контролюючих органів. У цьому випадку зникає ще одна важлива складова частина в змістові податкового обліку – дії зобов'язаних осіб – платників податків. Насамперед, вони зводяться до надання певних відомостей для податкового обліку, дії з організації та здійснення облікових операцій.

Одним із напрямків реформування як системи оподаткування в широкому значенні слова, так і системи бухгалтерського обліку є завершення формування ринкової моделі взаємодії цих двох

⁶ Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А. Налоговое право России. Общая часть : учебник / отв. ред. Н.А. Шевелева. Москва : Юристъ, 2001. С. 270.

конструкцій. Основний напрямок подібної консолідації складається в оптимальному співвідношенні правил ведення бухгалтерського обліку і оподатковування стосовно до сформованих умов господарювання. Постійні зміни складових елементів у системі оподатковування відображаються як на елементах і особливостях реалізації податкового обов'язку, так і на перспективах застосування облікових моделей. На сучасному етапі одним із перспективних напрямків виходу із системи протиріч, пов'язаних із цим, бачиться можливість ведення двох видів обліку: бухгалтерського й податкового.

Поняття «податковий облік» чинним законодавством не визначено і фактично не використовується. Виходячи зі змісту і підходів податкового законодавства, категорій і понять, що перебувають на його стику із законодавством, що регулює бухгалтерський облік, податковий облік можна характеризувати як бухгалтерський облік, що здійснюється з метою оподатковування, як систему збору, фіксації та обробки інформації, необхідної для правильного обчислення податкового обов'язку платника.

Податковий облік можна аналізувати у двох аспектах: податковий облік у широкому та вузькому значенні. Розгорнуте значення податкового обліку охоплює процес фіксації майна платника податків, вчинених ним господарських операцій і їхніх результатів. Кінцевою метою цих процесів є визначення показників, необхідних для обчислення суми податку, що підлягає сплаті в бюджет. Податковий облік у широкому значенні означає практично будь-який облік, що здійснюється (у тому числі статистичний і бухгалтерський облік) з метою оподатковування. У цих умовах бухгалтерський облік використовується для обчислення суми податку й реалізує обліково-фінансову й обліково-податкову функції.

Вузьке значення податкового обліку припускає використання спеціалізованої облікової системи, що використовується винятково з метою оподатковування для визначення суми податку або збору. Даний аспект податкового обліку затребуваний тоді, коли йдеться про ситуацію, в умовах якої бухгалтерський облік неможливо застосовувати для розрахунку сум податків. У чистому вигляді податковий облік застосовується досить рідко, у той час як методологія податкового обліку практично скрізь заснована на обліку бухгалтерському. Більш того, як аргументовано підкреслюють Дмитренко Т.М., Чаадаєв С.Г., Чадин М.В., у тих випадках, коли для обчислення податку, що належить внеску в бюджет, застосовується бухгалтерський облік, останній перестає виконувати свої чисто фінансово-облікові завдання і трансформується в облік податковий⁷.

Співвідношення бухгалтерського і податкового обліку визначає застосування на практиці декількох моделей взаємодії облікових і

⁷ Правовая бухгалтерия : учебник / отв. ред. С.Г. Чаадаев. Москва, 2001. С. 83.

податкових аспектів визначення і форм операцій, здійснюваних з майном і коштами. Показово, що в кожному з варіантів вихідна база бухгалтерського та податкового обліку єдині – дані первинного обліку. Традиційно виділяється дві моделі співіснування систем бухгалтерського обліку й оподаткування⁸:

1. Перша модель системи бухгалтерського обліку визначається вмістом і особливостями системи оподаткування. Природно, що ця залежність не статична та постійна, вона може диференціюватися від повної до незначної. Однак оподаткування є вихідним початком щодо впливу на облік операцій у бухгалтерії й, як правило, істотно впливає на систему бухгалтерського обліку. У цьому випадку йдеться про зміст «континентальної системи бухгалтерського обліку». Вона визначає практично повний збіг бухгалтерського та податкового обліку, орієнтацію їх обох винятково на фіскально-облікові завдання. Ця модель бухгалтерського обліку використовується в Німеччині, Швеції, Іспанії, Італії та ін.

2. Друга модель системи бухгалтерського обліку ґрунтується на паралельному і самостійному існуванні бухгалтерського та податкового обліку. У цих умовах вони реалізують різні, як за змістом і цілями, так і за методами здійснення завдання. Дана модель забезпечує здійснення бухгалтерського і податкового обліку, їх співіснування двома способами. Насамперед, це певні коректування облікових даних, що здійснюються з метою бухгалтерії для визначення податкових зобов'язань. Другий спосіб припускає доповнення бухгалтерських процедур такими, які забезпечують системний облік відомостей і операцій, що здійснюються в цілях оподаткування. Дана модель, обумовлена як «англо-саксонська», використовується переважно в США, Англії, Австрії, Канаді та інших державах.

Незважаючи на різні варіанти співвідношення податкового і бухгалтерського обліку, безумовною особливістю податкового обліку є те, що він реалізується з метою оподаткування. Однак бухгалтерський облік бере участь у цьому по-різному. Виділення окремих моделей співіснування систем бухгалтерського обліку і оподаткування є умовним. На практиці важко, а іноді неможливо однозначно ідентифікувати модель, що визначає співвідношення облікових операцій в області бухгалтерії і оподаткування. Тому будь-яка класифікація є в більшому або меншому ступені формою наукової абстракції. Проте саме з метою адекватного законодавчого регулювання, досягнення певної досконалості в області податкового обліку необхідна чітка уява про саму конструкцію співвідношення податкового й бухгалтерського обліку. Залежно від ступеня участі бухгалтерського обліку в системі обліку податкового можна виділити три види податкового обліку⁹:

⁸ Правовая бухгалтерия : учебник / отв. ред. С.Г. Чаадаев. Москва, 2001. С. 81–83.

⁹ Правовая бухгалтерия : учебник / отв. ред. С.Г. Чаадаев. Москва, 2001. С. 82–83.

1. Переважно бухгалтерський податковий облік. Цей вид характеризується тим, що показники податкового обліку формуються переважно, а під часі винятково за рахунок даних бухгалтерського обліку. Даний вид є універсальним і найбільш інтенсивно використовуваним. Це пояснюється тим, що в більшості випадків обчислення обов'язку по окремих видах податків ґрунтується на традиційних підходах і показниках саме бухгалтерського обліку, що застосовується в аспекті оподаткування.

2. Змішаний податковий облік. Даний вид податкового обліку обумовлює існування показників, які формуються на основі даних бухгалтерського обліку, але з використанням певних методів оподаткування. Якщо в першому випадку облік здійснюється шляхом застосування показників бухгалтерського обліку з метою оподаткування, то в другому випадку йдеться про співіснування і з'єднання методів, все-таки різних за змістом – бухгалтерського та податкового. При даному методі податкового обліку платник податків спочатку використовує показники бухгалтерського обліку, а після цього провадить коректування отриманих показників за спеціальною методикою, передбаченою податковим законодавством.

3. Абсолютний податковий облік. Даний метод припускає самостійне існування і застосування показників податкового обліку, які формуються без участі бухгалтерських засобів обліку операцій і майна, винятково за рахунок методик, що склалися у сфері оподаткування. Навряд чи в цьому випадку йдеться про широке розповсюдження даного виду обліку. Проте цілий ряд обов'язкових платежів податкового характеру припускає використання винятково даного виду обліку. Так, за рахунок податкового обліку без використання бухгалтерських показників визначаються розміри сум, що підлягають сплаті по митних зборах і державних митах, окремим видам зборів і плат.

Хотілося б зробити одне, на наш погляд, досить істотне зауваження щодо співвідношення бухгалтерського і податкового обліку в цілому та видів цього співвідношення зокрема. Порушувати питання про порівнянність, їх взаємодію можна тільки в тому випадку, якщо ми порівнюємо бухгалтерський облік і одну зі складових податкового обліку. Справа в тому, що бухгалтерський облік охоплює рух матеріально-речовинних благ, коштів, визначає їхній стан і співвідношення на різних етапах цього руху. Податковий облік передбачає як облік зобов'язаних осіб (фактично платників податків), ведення відповідних реєстрів, так і облік об'єктів оподаткування. Виходячи з такого розуміння, говорити про співвідношення бухгалтерського і податкового обліку можна тільки щодо другої частини податкового обліку (облік об'єктів оподаткування). Облік платників здійснюється за рахунок спеціальних процедур, у спеціалізованих формах і до бухгалтерського обліку відношення не має.

На початку 90-х років реалізація завдань із правильного обчислення податків і зборів здійснювалася за допомогою ведення бухгалтерського обліку. На цьому етапі бухгалтерський облік, виконуючи розрахункові і облікові функції, практично повністю лежав в основі кількісного визначення податкового обов'язку. Ця ситуація визначила розвиток законодавчого регулювання системи оподаткування, закріплення різних аспектів бухгалтерського обліку при виконанні податкового обов'язку. Так, ст. 16 Податкового кодексу України до обов'язків платників податків і зборів відносить обов'язок: вести в установленому порядку облік доходів і витрат, складати звітність, що стосується обчислення і сплати податків та зборів; подавати до контролюючих органів у порядку, встановленому податковим та митним законодавством, декларації, звітність та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів¹⁰. Схоже положення існувало і на початковому етапі розвитку податкового законодавства.

Навряд чи дане положення можна було вважати однозначно вірним і остаточним. Грунтуючись на положеннях бухгалтерського обліку, податковий облік, пов'язаний з обчисленням податків і зборів, трохи відрізняється за цілями і завданнями від бухгалтерського обліку. Відповідно до Положення про бухгалтерський облік і звітність основним завданням бухгалтерського обліку є формування повної та достовірної інформації про господарські процеси і результати діяльності підприємства. Ця інформація є не тільки обліковою для самого підприємства, але і безумовно необхідною для інших підприємств, банків, податкових та інших контролюючих органів. Призначення податкового обліку трохи вужче. Із його позицій важливо визначити розмір суми, що надходить у бюджети як податковий обов'язок. У зв'язку з нею і відбувається обчислення та облік. Інші ж аспекти обліку фінансової діяльності можуть мати або віддалене відношення до визначення суми податку або збору, опосередковане, або не мати відносини взагалі.

Показово, що з розвитком законодавчого регулювання облікових відносин склалася стійка тенденція розмежування принципів і трактування тих самих фактів господарської діяльності для цілей бухгалтерського обліку і для цілей оподаткування. У контексті цього в податковому законодавстві з'явилися окремі форми податкової звітності.

ВИСНОВКИ

Таким чином, ситуація, що склалася, характеризується використанням методів і конструкцій бухгалтерського обліку з метою

¹⁰ Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. Дата оновлення: 01.08.2021. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 13.09.2021).

оподатковування, що практично припускає єдине ведення і здійснення бухгалтерський облікових операцій, одним із напрямків і контекстів яких є визначення податкового обов'язку. У цьому випадку складно погодитися з необхідністю ведення окремо податкового обліку в інтересах оподатковування. Очевидно, неможливо в сучасних умовах якісно вести дві різні системи обліку, що навряд чи може бути забезпечено і кваліфікованими виконавцями, і наявною нормативною базою. Необхідно визнати, що паралельно наявні бухгалтерський і податковий облік недоцільні. Окремі показники, необхідні для обчислення податкового обов'язку, можуть бути отримані з бухгалтерської звітності шляхом коректування бухгалтерських показників. Подібна їхня зміна не зачіпає сутності, а тільки визначає форму й значення останніх відповідно до правил оподатковування. Відмова від введення паралельної системи двох обліків дозволить уникнути багатьох проблем і витрат, тому що паралельне співіснування бухгалтерського і податкового обліку збільшить витрати на підготовку кваліфікованих фахівців, введення нових методологій. У зв'язку із цим представляється логічним використання такої моделі співіснування бухгалтерського обліку і оподатковування, коли як базові показники для цілей оподатковування використовуються дані бухгалтерського обліку. При веденні податкового обліку дані, сформовані в бухгалтерському обліку, трансформуються, ґрунтуючись на правилах оподатковування, складається податкова звітність на базі бухгалтерських даних.

АНОТАЦІЯ

У статті розглянуто систему передумов появи бухгалтерського обліку й відповідного відображення податкових операцій. Підкреслено, що з появою цього поняття пов'язується виникнення безпосередньо бухгалтерського обліку. Визначено етапи розвитку і зміни облікових операцій із позицій бухгалтерського обліку. Розглянуто податковий облік у двох аспектах: у широкому та вузькому значенні. Охарактеризовано співвідношення бухгалтерського і податкового обліку як застосування на практиці декількох моделей взаємодії облікових і податкових аспектів визначення і форм операцій, здійснюваних із майном і коштами.

ЛІТЕРАТУРА

1. Правовая бухгалтерия : учебник / отв. ред. С.Г. Чаадаев. Москва, 2001. 339 с.
2. Л. Пачоли. Трактат о счетах и записях. Москва : Финансы и статистика, 1983. 368 с

3. Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А. Налоговое право России. Общая часть : учебник / отв. ред. Н.А. Шевелева. Москва : Юристъ, 2001. 490 с.

4. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. Дата оновлення: 01.08.2021 URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 13.09.2021)

Information about the author:

Minaieva Olha Mykhailivna,

Doctor of Law,

Judge

The Second Administrative Court of Appeal
1, Teatralny Square, Kharkiv, 61057, Ukraine