

УДК 347.73

Романова Г. С., здобувач кафедри  
фінансового права Національного  
юридичного університету України, м. Харків

## **Окремі питання співвідношення бухгалтерського та податкового обліку**

В статті аналізуються питання, пов'язані з правовим регулюванням податкового обліку в Україні, досліджуються відмінності податкового обліку як облікової системи від бухгалтерського обліку, а також робиться спроба пошуку оптимального співвідношення правил ведення бухгалтерського і податкового обліку.

**Ключові слова:** податковий облік, бухгалтерський облік.

В статье анализируются вопросы, связанные с правовым регулированием налогового учета в Украине, исследуются отличия налогового учета как учетной системы от бухгалтерского учета, а также делается попытка поиска оптимального соотношения правил ведения бухгалтерского и налогового учета.

**Ключевые слова:** налоговый учет, бухгалтерский учет.

The paper analyzes the issues related to the legal regulation of tax accounting in Ukraine, studied the differences of tax accounting as the accounting system of accounting, as well as attempts to find the optimum ratio of the rules of accounting and taxation.

**Keywords:** tax accounting, accounting.

**Актуальність теми.** На даний час у науковій літературі відсутній єдиний підхід до характеристики облікових систем, принципу їх правового регулювання. Податковий облік є відносно новим поняттям в облікових системах, виникнення його пов'язане з еволюцією податкового законодавства. В таких умовах проблема раціонального співвідношення принципів і порядку співіснування системи бухгалтерського та податкового обліку набуває особливої актуальності.

**Аналіз досліджень.** Висвітленню проблем, пов'язаних з окремими особливостями правового регулювання податкового обліку присвячені наукові праці О.М. Ашмаріної, М.П. Кучерявенка, О.М. Мінаєвої, М.В. Нікітіної та інших.

**Мета дослідження.** Метою статті є дослідження особливостей співвідношення бухгалтерського та податкового обліку.

**Виклад основного матеріалу.** В системі складових податкового обов'язку обов'язок з податкового обліку є вихідним. Адже без попереднього податкового обліку неможливі подальші дії ні зплати податку, ні з податкової звітності. Взагалі всю сукупність дій, пов'язаних з реалізацією податкового обов'язку можна розподілити на дії, що виражают зміст податкового обов'язку й гарантують надходження коштів від податків і зборів у бюджети (обов'язок сплати податку) і дії, що забезпечують сплату податку (обов'язки з податкового обліку й звітності). Останні не гарантують надходження коштів у доходи держави й територіальних громад, але без них неможливо визначити розміри податку, що підлягає сплаті, системно забезпечити виконання всіх видових різновидів податкового обов'язку. Також слід звернути увагу, що саме податковий облік (як облік об'єктів оподаткування, так і облік платників податків) забезпечує можливість сплати відповідних сум податків зобов'язаними особами. Забезпечувальна функція податкового обліку направлена, перш за все на виконання основного податкового обов'язку – обов'язку сплати, а вже після цього – на складення та надання податкової звітності.

Отже, логічним вбачається розглядати податковий обов'язок у двох аспектах: широкому й вузькому. У вузькому аспекті це частина податкових обов'язків, реалізація конституційно встановленої міри належної поведінки по сплаті законно встановлених податків і зборів. Податковий обов'язок в широкому смыслі являє собою потрійну систему складових вказаної категорії, яка містить у собі обов'язок по: реєстрації й веденню податкового обліку, сплаті податків і зборів і податковій звітності.

Конструкція обліку в податкових відносинах має складний характер, являючи собою системну категорію. Не зовсім повним вбачається визначення податкового обліку як встановленої податковим законодавством послідовності дій податкових органів по здійсненню реєстрації, перереєстрації або зняття з реєстрації осіб, що підлягають податковому обліку, а також діяльність податкових органів по веденню Єдиного державного реєстру платників податків [7, с. 270]. Облікові обов'язки доцільно диференціювати за видовими формами, виокремивши обов'язки з обліку платників податків та обов'язки з обліку об'єктів оподаткування [5, с. 86]. Тобто сукупність обов'язків щодо обліку платників податків та зборів, пов'язується з одним із основних елементів правового механізму податку (платником), облік об'єкта оподаткування – з іншим. М.П. Кучерявенко наголошує на єдності обліково-податкового регулювання, зауважуючи разом з тим, що це не виключає виділення двох блоків облікових податкових процедур. Перший блок включає до себе реєстраційні податкові процедури (за допомогою яких забезпечується облік зобов'язаних осіб – реєстрація платників податків). Другий блок охоплює сукупність обліково-об'єктних податкових процедур (процедур, які пов'язані з обліком об'єкта оподаткування) [4, с. 248].

Отже, податковий облік є певною підготовчою стадією для виконання обов'язку зі сплати податків і зборів. Для того, щоб держава отримала сплачену суму податку у повному обсязі, особа повинна бути визначена як платник та правильно здійснити розрахунок суми до сплати. Відомості обліку об'єкта оподаткування є підставою не для розрахунку суми відповідного податку. В подальшому вони також будуть відображені в основному документі податкової звітності - у податковій декларації. Тобто, податковий облік забезпечує можливість виконання двох наступних стадій податкового обов'язку.

Досліджуючи облік об'єктів оподаткування, хотілося б приєднатися до позиції О.М. Мінаєвої, яка характеризує податковий облік як бухгалтерський облік, що здійснюється з метою оподатковування, як систему збору, фіксації та обробки інформації, необхідної для правильного обчислення податкового обов'язку платника. Звісно, що таке визначення підходить тільки для однієї частини податкового обліку – обліку об'єктів оподаткування, тоді як облік платників здійснюється за рахунок спеціальних процедур і до бухгалтерського обліку відношення не має.

В цьому контексті логічним вбачається підхід, згідно якого одним із напрямків реформування системи оподаткування бачиться встановлення оптимального спвідношення правил ведення бухгалтерського і податкового обліку, можливості ведення двох видів обліку - бухгалтерського й податкового [6, с. 41-42]. Відмінністю податкового обліку як облікової системи від бухгалтерського є певне звуження функцій, що передбачає виконання перш за все обліково-фіiscalної функції без виконання фінансово-облікової. Для обчислення податкової бази платники податків зобов'язані вести податковий облік показників своєї діяльності, в книзі обліку доходів і витрат організацій та індивідуальних підприємців, які застосовують спрощену систему оподаткування. Якщо платника звільнено від ведення бухгалтерського обліку, він повинен здійснювати збір, реєстрацію та узагальнення інформації в рамках податкового обліку. Тобто можна говорити про певну

самостійність податкового обліку як облікової системи, що починає функціонувати поза межами бухгалтерського обліку [2, с. 153-156].

Доцільно аналізувати податковий облік у двох аспектах: у широкому і вузькому значеннях [6, с. 9]. Податковий облік в широкому, розгорнутому розумінні включає процес фіксації майна платника податків, вчинених ним господарських операцій та їх результатів. В такому значенні податковий облік включає практично будь-який облік, що здійснюється з метою оподаткування, в тому числі статистичний і бухгалтерський облік. Тобто у разі, коли бухгалтерський облік використовується для обчислення суми податку, він починає виконувати дві функції: обліково-фінансову (основна функція) і обліково-податкову (допоміжна функція). Вузьке значення податкового обліку, як зазначає О.М. Мінаєва, «припускає використання спеціалізованої облікової системи, яка застосовується винятково з метою оподаткування, для визначення суми податку або збору». Але в такому «чистому» вигляді податковий облік застосовується досить рідко, в ситуаціях, коли бухгалтерський облік не можна застосовувати для розрахунку сум податків. Такий поділ вбачається досить логічним, але звісно, що застосування такого підходу припустимо лише до обліку об'єкта оподаткування.

С.А. Ніколаєва, аналізуючи окремі питання облікових систем, підкреслює, що «основними обліковими системами, з якими доводиться працювати економістам і бухгалтерам, є стандарти бухгалтерського обліку і податкове законодавство», до яких «приєднуються міжнародні стандарти фінансової звітності» [9, с. 4]. Л.В. Калиновська щодо цього обґрунтовано звертає увагу, що і національна бухгалтерська система, і міжнародні стандарти фінансової звітності мають єдину мету - врегулювання облікових дій учасників відносин. Тому навряд чи логічно ці дві облікові системи протиставляти. Більш логічно розглядати перспективи їх інтеграції, перш з все шляхом реформування національної системи бухгалтерського обліку на базі міжнародних стандартів фінансової звітності [3, с. 49].

Якщо говорити про співвідношення систем бухгалтерського обліку й оподатковування, то традиційними є дві моделі їх співвідношення [11, с. 81-82]. Перша модель має назву «Континентальна» і передбачає, фактичне співпадіння бухгалтерського (фінансового) та податкового обліку. Тобто в даному випадку бухгалтерський облік виконує всі фіiscalno-oblікові завдання. До континентальної системи належать, зокрема, облікові системи Німеччини, Швеції, Бельгії, Франція, держави ісламського світу та ін. Друга модель співвідношення бухгалтерського та податкового обліку передбачає існування і ведення паралельно як бухгалтерського, так і податкового обліку. Тобто бухгалтерські процедури доповнюються такими, які забезпечують системний облік відомостей і операцій, що здійснюються в цілях оподатковування. Ця модель носить назву «Ангlosаксонська», до неї відносяться, в основному, США, Англія, Канада, Нідерланди та ін. Так, наприклад, американське податкове законодавство взагалі не пов'язує податковий облік з нормами бухгалтерського обліку. Основою для визначення податкової бази для корпорацій є Кодекс внутрішнього доходу і відповідні документи Податкового управління [1]. Легалізація приписів податкового обліку здійснюється шляхом затвердження уповноваженою організацією професійних бухгалтерів як принципи (стандарти) обліку або ж вони формуються на підставі практики минулих років.

Слід зазначити, що проблема рационального співвідношення принципів і порядку співіснування системи бухгалтерського та податкового обліку є дуже важливою. Залежно від ступеня участі бухгалтерського обліку в системі податкового обліку можна виокремити три види податкового обліку: «бухгалтерський» податковий облік;

«змішаний» податковий облік; «абсолютний» податковий облік [6, с. 45-48].

«Бухгалтерський» податковий облік. В даному випадку показники податкового обліку формуються виключно на даних бухгалтерського (фінансового) обліку. За кількістю обчислованих податків даний вид податкового обліку є визначальним, оскільки традиційно вітчизняна система оподаткування орієнтована на показники бухгалтерського (фінансового) обліку, що свідчить про універсальність останнього.

«Змішаний» податковий облік передбачає формування Показників податкового обліку на основі даних бухгалтерського (фінансового) обліку, але з використанням певних методів для цілей оподаткування. В даному випадку платник податків спочатку використовує показники бухгалтерського обліку, а після цього здійснює коригування отриманих показників за спеціальною методикою, передбаченої податковим законодавством. Тобто використовуються реєстри бухгалтерського і податкового обліку. Якщо порядок обліку господарських операцій для цілей оподаткування не відрізняється від порядку, встановленого правилами бухгалтерського обліку, можуть застосовуватися облікові форми бухгалтерського обліку.

При «абсолютному» податковому обліку показники податкового обліку формуються без застосування бухгалтерського обліку, виключно за рахунок методик, що склалися в сфері оподатковування. В даному випадку система податкового обліку, не пов'язана з системою бухгалтерського обліку. Між бухгалтерським і податковим обліком загальними залишаються тільки первинні документи. При цьому кожна операція відображається у відповідному реєстрі податкового обліку. Даний вид обліку не є дуже розповсюдженим, хоча ряд обов'язкових платежів податкового характеру припускає використання виключно даного виду обліку.

Слід зазначити що до недавнього часу Законом України «Про систему оподатковування» було закріплено, що «платники податків і зборів (обов'язкових платежів) зобов'язані: вести бухгалтерський облік, складати звітність про фінансово-господарську діяльність і забезпечувати її зберігання у терміни, встановлені законами; подати до державних податкових органів та інших державних органів відповідно до законів декларації, бухгалтерську звітність та інші документи і відомості, пов'язані з обчисленням і сплатою податків і зборів (обов'язкових платежів)» [13, ст. 9]. Тобто фактично визначався розвиток законодавчого регулювання шляхом закріплення різних аспектів бухгалтерського обліку при виконанні податкового обов'язку. Але ґрунтуючись на положеннях бухгалтерського обліку, податковий облік, пов'язаний з обчисленням податків і зборів. Він відрізняється по цілям і завданням від бухгалтерського обліку: призначення податкового обліку полягає в визначення розміру суми, яка підлягає надходженню до бюджету як податковий обов'язок, інші ж аспекти обліку фінансової діяльності можуть взагалі і не мати відношення до визначення цієї суми. Тому більш логічно вбачається норма статті 15 Податкового кодексу України, яка закріплює: «платник податків зобов'язаний вести в установленому порядку облік доходів і витрат, складати звітність, що стосується обчислення і сплати податків та зборів». Тобто в даному випадку мова йде саме про податковий облік.

Новий етап в правовій регламентації співіснування бухгалтерського та податкового обліку наступив з прийняттям Податкового кодексу України [14, с. 150-153]. Цей етап характеризується певним зближенням зазначених облікових систем. Раніше чинний Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» виходив із чіткого розмежування податкового та бухгалтерського обліку. Так, згідно п.п. 8.1.4 п. 8.1 ст. 8 цього акту, бухгалтерський облік вівся окремо від податкового обліку та не повинен був впливати

на податкові зобов'язання платника податку [12]. З прийняттям Податкового кодексу України, перш за все, змінено методику обліку доходів і витрат з методу «першої події» на метод нарахувань, який використовується у бухгалтерському обліку). Також Податковим кодексом закріплено обов'язки з ведення бухгалтерського обліку та подання фінансової звітності. Сближенню сприяло також і закріплення обов'язку платників обчислювати та зазначати у документах фінансової звітності податкові різниці.

Слід зазначити, що в законодавстві Російської Федерації поняття податкового обліку закріплено саме відносно податку на прибуток організацій. Відповідно до статті 313 Податкового кодексу РФ податковий облік являє собою систему узагальнення інформації для визначення податкової бази на основі даних первинних документів, згрупованих відповідно до порядку, передбаченому законодавством [8, ст. 313]. Тобто в такому визначенні в якості функцій податкового обліку не вказуються збір і реєстрація інформації, в чому і виражається головна відмінність податкового обліку від бухгалтерського. При цьому якщо в реєстрах бухгалтерського обліку міститься недостатньо інформації для визначення податкової бази відповідно до вимог Податкового кодексу Російської Федерації, платник податків має право самостійно доповнювати застосовувані реєстри бухгалтерського обліку додатковими реквізитами. Таким чином формуються реєстри податкового обліку. Також платник може вести самостійні реєстри податкового обліку.

Отже необхідність ведення окремо податкового обліку в інтересах оподатковування вбачається недоцільною, адже в такому разі значно збільшаться витрати на підготовку кваліфікованих фахівців, введення нових методологій. Окрім показників, необхідні для обчислення податкового обов'язку, можуть бути отримані з бухгалтерської звітності шляхом коректування бухгалтерських показників. У зв'язку з 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.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. Дернберг Р. Л. Международное налогообложение: Пер. с англ. / Р.Л. Дернберг. – М.: ЮНИТИ, 1997 – 213 с.
2. Калиновська Л.В. Правовая природа налогового учета / Л.В. Калиновська // Право і суспільство. Науковий журнал. – 2011. – № 3. – С. 153-156.
3. Калиновська Л.В. Регулирование учета в финансовом праве: к вопросам об отраслевом и институциональном подходе / Л.В. Калиновська // Право та державне управління. Збірник наукових праць. – Запоріжжя. – 2011. - Вип. 2– С. 48-52.
4. Кучерявенко М.П. Податкові процедури: правова природа і класифікація: Монографія / Н. П. Кучерявенко – К.: Алерта; КНТ;ЦУЛ,2009. – 460 с.
5. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: в 6 т. / Н. П. Кучерявенко. – Х.: Легас, 2005. – Т. 3: Ученіє о налоге. – 2005. – 600 с.
6. Мінаєва, О. М. Правове регулювання податкового обліку в Україні : дис.... канд. юрид. наук / О. М. Мінаєва. – Х., 2007. – 201 с.
7. Налоговое право России. Общая часть: учебник / [М.В. Кустова , О.А. Ногина , Н.А. Шевелева]; Отв. ред. Н.А. Шевелева – М.: Юристъ, 2001. – 418 с.
8. Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.07.1998, № 146-ФЗ // Собр. законодательства

РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.

9. Николаева С. А. Учетные системы можно сделать ближе / С.А. Николаева // Экономика и жизнь. – 2004. – № 52. - С. 4-7.

10. Податковий кодекс України // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14, № 15-16, № 17. - Ст.112.

11. Правовая бухгалтерия. / Отв. Ред. доктор юрид. наук, профессор С.Г. Чаадаев. –М., 2001. – 420 с.

12. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 28.12.1994, № 334/94-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 4. – Ст. 28

13. Про систему оподаткування: Закон України від 25.06.1991 № 1251-XII // Відом. Верхов. Ради України. – 1991. – №39. – Ст. 510

14. Черних Д.С. Правове регулювання оподаткування прибутку підприємств. Дис.... канд. юрид. наук / Д.С Черних. – Х., 2011. – 205 с.



УДК 342.9

**Заяць Р. Я.**, перший заступник начальника  
ДНДЕКЦ МВС України полковник міліції, к.ю.н., доцент

## **До питання розуміння поняття внутрішньо-організаційних засад забезпечення діяльності**

У статті присвячено увагу розгляду змісту таких понять як «організація» («організовувати») та «організаційні засади», наголошено, що організація як діяльність має яскраво виражений управлінський аспект, вона виступає інструментом, за допомогою якого налагоджується та підтримується нормальна робота (діяльність, функціонування) певної системи, на підставі чого зроблено висновки про сутність поняття «внутрішньо-організаційних засад забезпечення діяльності науково-дослідних установ».

**Ключові слова:** організація, організовувати, організаційні засади, внутрішньо-організаційні засади.

В статье посвящено внимание рассмотрению содержания таких понятий как «организация» («организовывать») и «организационные принципы», отмечено, что организация как деятельность имеет ярко выраженный управленческий аспект, она выступает инструментом, с помощью которого налаживается и поддерживается нормальная работа (деятельность, функционирования) определенной системы, на основании чего сделаны выводы о сущности понятия «внутренне-организационных основ обеспечения деятельности научно-исследовательских учреждений».

**Ключевые слова:** организация, организовывать, организационные основы, внутренне-организационные основы.

The article is devoted to the consideration of the content of such concepts as "organization" ("organize") and "organizational principles", stressed that the organization as an activity has a distinct administrative aspect, it is an instrument by which the adjusted and maintained normal operation (activities operation) a system whereby conclusions about the nature of the concept of "intra-organizational principles support of research institutions."

**Keywords:** organization, organize, organizing principles, intra-organizational basis.

**Вступ.** Значення науки у житті суспільства важко переоцінити, адже більшість речей, які нас оточують та якими ми користуємося у повсякденному житті є з'явилися у результаті наукових відкриттів та винаходів. Саме завдяки науковим дослідженням, кропіткій та наполегливій роботі науковців і винахідників суспільство досягло такого прогресу у ряді