

УДК 346.1

**Михайло Сіренко,***здобувач кафедри фінансового права  
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого*

## СПІВВІДНОШЕННЯ ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ ТА ПОДАТКОВОЇ ЗВІТНОСТІ

*У статті досліджено співвідношення понять «податковий облік» та «податкова звітність». Для цього подано визначення понять у широкому та вузькому значенні. Автором статті запропоновано виокремити комплексний податковий інструмент «обліко-звітності», який реалізується через поетапне застосування бухгалтерського обліку та спеціальних податкових методик розрахування сум податкового обов'язку.*

**Ключові слова:** податковий облік, податкова звітність, бухгалтерський облік, оподаткування, бюджет, фінансова діяльність.

**Постановка проблеми.** Дослідження категорії «податковий облік» передбачає застосування двох підходів – широкого та вузького. У широкому сенсі значення податкового обліку, на наш погляд, полягає в розповсюдженні його на процеси фіксації складу майна платника податків, вчинених ним господарських операцій і їхніх результатів. При цьому, як справедливо зазначає О.М. Мінаєва, кінцевою метою цих процесів є визначення показників, необхідних для обчислення суми податку, що підлягає сплаті в бюджет. Отже, в широкому значенні податковий облік означає практично будь-який облік, що здійснюється з метою оподаткування [1, с. 42].

**Мета** – дослідити співвідношення понять «податковий облік» та «податкова звітність».

**Виклад основного матеріалу.** У вузькому значенні призначенням податкового обліку є виключно мета оподаткування для визначення суми податку або збору. Він застосовується в разі неможливості використання бухгалтерського обліку для розрахунку сум податків. Зважаючи на те, що бухгалтерський та податковий облік на практиці практично ніколи не співпадають, маємо зупинитися на одному принциповому моменті. Справа в тому, що податковий облік «у чистому вигляді» застосовується досить рідко, але методологія податкового обліку майже завжди заснована на бухгалтерському. Із цього приводу логічно приєднати до позиції Т.М. Дмитренко, С.Г. Чаадаєва, М.В. Чадіна, які наголошують, що співвідношення бухгалтерського і податкового обліку визначає застосування на практиці декількох моделей взаємодії облікових і податкових аспектів визначення і форм операцій, здійснюваних із майном і коштами. У кожному з варіантів вихідна база бухгалтерського та податкового обліку єдині – дані первинного обліку [2, с. 81].

Принциповою особливістю податкового обліку є мета його реалізації – забезпечення оподаткування. Водночас потрібно мати на увазі, що в цьому процесі бере участь і бухгалтерський облік, причому його роль може вияв-

лятися по-різному. Але, на наш погляд, навряд чи можна говорити про принципіальну різницю між різними формами співіснування систем бухгалтерського обліку і оподаткування, бо на практиці практично неможливо однозначно виокремити модель, яка визначає чітку різницю облікових операцій у сфері оподаткування та бухгалтерії. Разом із тим на теоретичному рівні все ж таки доцільно класифікувати форми взаємовпливу податкового та бухгалтерського обліку, що із часом може знайти відображення і в нормативно-правових актах. Тому ми спробуємо вирізніти декілька варіантів співвідношення цих двох видів обліку.

У літературі найпоширенішим критерієм для класифікації різновидів податкового обліку є ступінь участі бухгалтерського обліку в податковому. Відповідно, можна виділити три види податкового обліку [2, с. 82]. По-перше, це переважно бухгалтерський податковий облік, який характеризується формуванням показників податкового обліку за рахунок даних бухгалтерського обліку. Цей різновид у сучасних умовах використовується найбільш широко, що зумовлено тим, що в більшості випадків обчислення обов'язку по окремих видах податків ґрунтується саме на показниках бухгалтерського обліку, який при цьому набуває окремих рис податкового, а саме – мету, спрямовану на оподаткування.

Протилежним до цього різновиду обліку виступає абсолютний податковий облік, який припускає окреме існування і самостійне застосування показників податкового обліку, що формуються без участі бухгалтерських засобів обліку операцій і майна. За цих умов застосовуються винятково податкові методики обчислення об'єкту того чи іншого податку, збору або іншого загальнообов'язкового платежу податкового характеру. На відміну від попереднього різновиду, цей метод не знайшов широкого розповсюдження і на практиці використовується дуже рідко, а саме в тих випадках, коли використання інших моделей обліку неможливо або недоцільно. Наприклад, абсолютний податковий облік застосовується під час

розрахунку належних до сплати сум, деяких окремих плат та митних зборів.

Нарешті, вирізняють і змішаний податковий облік. При цьому враховуються як показники, що формуються на основі даних бухгалтерського обліку, так і результати застосування певних методів оподаткування. Таким чином, мова йде про співіснування і з'єднання різних по змісту методів – бухгалтерського та податкового. На практиці змішаний податковий облік реалізується в два етапи. На першому платник податків розраховує суму відповідних зобов'язань, виходячи з даних бухгалтерського обліку. Другим етапом є коригування цих показників із використанням спеціальної податкової методики, в результаті чого формується остаточні облікові показники.

Практичне впровадження облікових конструкцій в Україні почалося з введенням у законодавство з питань оподаткування норм, які регулюють особливості податкового обліку об'єкта оподаткування. Переломним етапом стало прийняття Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», в якому, наприклад, вперше було чітко визначено поняття валових витрат, до складу яких відносяться суми будь-яких витрат платника в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, що здійснюються як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які купуються (виготовляють) таким платником податку для їхнього подальшого використання у власній господарській діяльності. Раніше існувала спроба закріпити ці аспекти в Положенні про склад витрат із виробництва і реалізації продукції (робіт, послуг), що включаються в собівартість продукції (робіт, послуг), але чітке й однозначне закріплення було реалізовано лише з прийняттям у 1995 році зазначеного Закону.

О.М. Мінаєва звертає увагу на певні особливості еволюції нормативного регулювання відносин із приводу обліку об'єктів оподаткування та зазначає, 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 [1, с. 55]. Дійсно, в податковому законодавстві з'явилися окремі форми податкової звітності [3]. Податковим кодексом Російської Федерації для цілей оподаткування введено цілий ряд спеціальних визначень таких понять, як «товар», «робота», «послуга», «реалізація». Істотною новелою в податковому законодавстві є зміст статті 40 Податкового кодексу РФ «Принципи визначення ціни товарів, робіт або послуг для цілей оподаткування».

Бухгалтерський облік законодавець визначає як процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень [4]. На наш погляд, це визначення не можна вважати достатньо інформативним, тому ми спробуємо надати розширене тлумачення бухгалтерського обліку. Метою ведення бухгалтерського обліку є надання пев-

ним суб'єктам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства. Тобто бухгалтерський облік охоплює рух матеріально-речовинних благ, коштів, визначає їх стан і співвідношення на різних етапах цього руху, тоді як податковий облік припускає як облік зобов'язаних осіб (фактично, платників податків), ведення відповідних реєстрів, так і облік об'єктів оподаткування. Бухгалтерський облік не застосовується для обліку платників податків. Ця обставина дозволяє стверджувати, що питання співвідношення бухгалтерського й податкового обліку доречно розглядати лише стосовно другої частини податкового обліку – обліку об'єктів оподаткування.

У літературі розрізняють дві моделі співвідношення систем бухгалтерського обліку й оподаткування. Відповідно до першої моделі система бухгалтерського обліку визначається змістом та особливостями системи оподаткування, але таку залежність не можна визначити раз і назавжди – вона постійно змінюється і може диференціюватися від повної до незначної. Проте, на нашу думку, вихідним початком впливу на облік операцій у бухгалтерії виступає саме оподаткування, тому в цьому контексті варто вести мову про зміст «континентальної системи бухгалтерського обліку». Вона визначає практично повний збіг бухгалтерського та податкового обліку, орієнтацію їх обох винятково на фінансово-облікові завдання, використовується в Німеччині, Швеції, Іспанії, Італії та ін. Друга модель системи бухгалтерського обліку ґрунтується на паралельному і самостійному існуванні бухгалтерського та податкового обліку. У літературі її називають «англо-саксонською», тому що вона використовується переважно в США, Англії, Австрії, Канаді. За наявності цієї системи реалізуються різні – як по змісту і цілям, так і по методам здійснення – завдання податкового та бухгалтерського обліку. Співіснування двох обліків у цій моделі передбачає, насамперед, коректування облікових даних, що здійснюються з метою бухгалтерії для визначення податкових зобов'язань. Крім того, припускається доповнення бухгалтерських процедур у цілях оподаткування процедурами, які забезпечують системний облік відомостей і операцій.

Ґрунтуючись на положеннях бухгалтерського обліку, податковий облік, пов'язаний з обчисленням податків і зборів, трохи відрізняється по цілям і завданням 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. У той же час призначення податкового обліку трохи вужче. З 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 лише віддалене відношення до визначення суми податку або збору [1, с. 31].

На жаль, ми не в змозі детально дослідити специфіку співвідношення бухгалтерського обліку з податковим у контексті особливостей окремих складових частин податкового обов'язку через обмеженість об'єму статті, але вважаємо за необхідне окреслити деякі вихідні позиції. Так, з огляду на складність і системність категорії «податковий обов'язок» як правового явища та враховуючи багатогранність позицій учених відносно змісту й складових частин цієї категорії, практично неможливо однозначно визначити природу бухгалтерського обліку – тобто до чого він більше відноситься: до податкового обліку або податкової звітності?

Для розв'язання цього питання ми вважаємо доцільним взяти за основу позицію М.П. Кучерявенка стосовно дослідження двох підходів до податкового обов'язку з урахуванням позицій законодавця. Аналіз останньої через призму теоретичних підходів М.П. Кучерявенка [5, с. 407], на наш погляд, дозволяє стверджувати, що в широкому значенні податковий обов'язок включає фактично необхідність виконання комплексу дій відносно двох елементів: сплати податку та податкової звітності. Безумовно, центральне місце в структурі податкового обов'язку займає обов'язок зі сплати податку або збору, а податкова звітність є його доповненням, заключною стадією, під час реалізації якої платник повідомляє податкові органи та інших владних суб'єктів податкових правовідносин про своєчасне виконання першочергового обов'язку. Більше того, ця конструкція знайшла відображення на найвищому нормативному рівні – ст. 67 Конституції України прямо встановлює: «Всі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та

доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом...» [6].

#### Висновки

Отже, можна говорити про об'єднання окремих рис, притаманних механізм звітності та обліку, в єдину конструкцію. Іншими словами, ми пропонуємо виокремлювати комплексний податковий інструмент «обліко-звітності», який реалізується через поетапне застосування бухгалтерського обліку та спеціальних податкових методик розрахування сум податкового обов'язку. Причому показники, розраховані таким шляхом, як лягають в основу обліку належних до сплати сум податків або зборів до їх сплати, так і виступають складовою частиною податкової звітності, яка подається після виконання обов'язку зі сплати податків та зборів.

#### Список використаних джерел:

1. Мінаєва О.М. Правове регулювання податкового обліку в Україні [Текст] : дис... канд. юрид. наук : 12.00.07 / О.М. Мінаєва ; Харківський національний ун-т внутрішніх справ України. – Х., 2007. – 201 с.
2. Правовая бухгалтерия / Ответственный редактор доктор юридических наук, профессор С.Г. Чадаев. – М., 2001. – С. 81.
3. Научно-практический комментарий к Части первой налогового кодекса РФ. – М. : Городец, 2000. – 842 с.
4. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 40. – Ст. 365.
5. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права : в 6 т. Т. 3 : Учение о налоге / Н.П. Кучерявенко. – Харьков : Легас : Право, 2005. – 600 с.
6. Конституція України // Відомості Верховної Ради України, 1996. – № 30. – Ст. 141
7. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2010. № 13-14, № 15-16, № 17. – Ст. 112.

*В статье исследовано соотношение понятий «налоговый учет» и «налоговая отчетность». Для этого даны определения понятий в широком и узком смысле. Автором статьи предложено выделять комплексный налоговый инструмент «учето-отчетности», который реализуется через поэтапное применение бухгалтерского учета и специальных налоговых методик расчета сумм налогового долга.*

**Ключевые слова:** налоговый учет, налоговая отчетность, бухгалтерский учет, налогообложение, бюджет, финансовая деятельность.

*The article analyzes the relation between the concepts of «tax accounting» and «tax reporting». For this purpose, definitions of concepts are given in a broad and narrow sense. The author of the article proposes to allocate a comprehensive tax reporting tool, which is implemented through the phased application of accounting and special tax methods for calculating the amount of tax debt.*

**Key words:** tax accounting, tax reporting, accounting, taxation, budget, financial activity.

