

**Список літератури:** 1. *Алексеев С.С.* Общая теория права: Учеб.: В 2-х т. – Т 2. – М.: Юрид. лит., 1982. – 359 с. 2. *Алісов Є.О.* Фінансове право України: – Х.: Ескада, 1992. – 229 с. 3. *Брызгалін А.В.* Налоги и налоговое право. – М.: Юристъ, 1997. – 335 с. 4. *Горбунова О.И.* Социально-экономическое развитие и финансовое право // Сов. гос-во и право. – 1998. – № 5. 5. *Карасева М.В.* Финансовое правоотношение. – Воронеж: Изд-во Воронеж. гос. ун-та. – 1997. – 256 с. 6. *Кучеров Н.И.* Налоговое право России: Курс лекций. – М.: ЮрИнфор, 2001. – 289 с. 7. *Кучерявеко Н.П.* Курс налогового права. – Т.2.: Харьков: Легас, 2004. – 599 с. 8. *Пелеляев С.Т.* Налоговое право: Учеб. пособ. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. – 341 с. 9. *Ровинский Е.А.* Основне вопросы теории советского финансового права. – М.: Юрид. лит., 1960. – 191 с. 10. *Халфина Р.О.* Общее учение о правоотношении. – М.: Юрид. лит., 1974. – 351 с. 11. *Явич Л.С.* Право и общественные отношения: Основне аспекты содержания и формы советского права. – М.: Юрид. лит., 1971. – 284 с.

## ПОНЯТИЕ И ОСОБЕННОСТИ НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЙ Товкун Л.В.

Статья посвящена проблемам налоговых правоотношений. Анализируются и обобщаются позиции ученых-финансистов на поднятые вопросы. Уточняются отличительные черты налоговых правоотношений. Делается вывод, что определение содержания понятия «налоговые правоотношения», а также выделение их особенностей имеет важное теоретическое и практическое значение.

*Ключевые слова:* правоотношения, налоговые правоотношения, финансовые правоотношения.

## CONCEPT AND FEATURES OF THE TAX LEGAL RELATIONS Tovkun L.V.

The article is devoted to the problems of tax legal relations. Positions of scientists-financiers on the brought up questions are analyzed and generalised. Distinctive features of tax legal relations are specified. The conclusion is done that definition of the contents of the concept «tax legal relations», and also allocation of features of the last ones have important theoretical and practical importance.

*Key words:* legal relations, tax legal relation, financial legal relation.

*Надійшла до редакції 15.07.2010 р.*

**УДК 347.73**

**Л.В. Трофімова, канд. юрид. наук**  
*НДІ фінансового права,  
Національний університет  
державної податкової служби України, м. Ірпень*

## ПРО ВДОСКОНАЛЕННЯ ПОНЯТТЯ «ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ»

Аналіз реального стану економіки й чинного законодавства щодо регулювання фінансових правовідносин, проведених на-

укових досліджень вітчизняних і зарубіжних науковців, ознайомлення з розробленими законопроектами свідчать не тільки

про проблеми формування вітчизняного фінансового ринку, а й про неефективність здійснення фінансового контролю і труднощі запровадження зрозумілої, зручної й оптимальної фінансової звітності. Діяльність держави у сфері формування й витрачання публічних фінансів характеризується значною кількістю неузгоджених між собою законодавчих і підзаконних актів, різними підходами до тлумачення термінів і браком одностайної судової практики.

За відсутності закону про фінансовий контроль в Україні і чіткого (одностайної, недвозначної) дефініції поняття «фінансова звітність» як системної категорії суб'єктам фінансового права досить складно дотримуватися фінансової дисципліни, оскільки законодавець ототожнює поняття «звітність фінансова» і «бухгалтерська», а інколи закріплює в нормативно-правових актах інститут фінансової звітності без глибоких наукових розробок, без урахування облікової політики держави й особливостей в обліку органів місцевого самоврядування, підприємства, приватного власника.

Конструкція «фінансова звітність» не знайшла сьогодні належного осмислення і тлумачення у правовій науці, віддзеркалення як системної правової категорії, хоча в законодавчих

і підзаконних актах вона має досить тривалу історію використання. Фінансова звітність розуміється як бухгалтерська звітність, що містить *інформацію про фінансове становище, результати діяльності й рух грошових коштів*, а також як бухгалтерська і статистична звітність *про фінансовий стан, як система взаємопов'язаних узагальнюючих показників*, що відбивають фінансовий стан.

*Аналіз останніх досліджень і публікацій, у яких започатковано розв'язання порушеної нами проблеми і на які спирається авторка, потребує виділення невирішених раніше частин загальної проблеми з метою вдосконалення дефініції такої правової категорії, як «фінансова звітність».*

Фінансова звітність передбачає реалізацію юридичних обов'язків певних осіб звітувати про фінансові результати своєї діяльності, оскільки право знати інформацію про фінансовий стан суб'єкта фінансово-правових відносин має не лише держава, а й народ у можливих і конкретних випадках (публікація фінансової звітності банків, акціонерних суспільств та ін.), передбачених законом з урахуванням захисту такої інформації. Фінансові звіти про результати діяльності не завжди можуть бути об'єктивними,

оскільки різні елементи балансу втрачають свою вартість з різною швидкістю [1, с.154].

Питанням фінансової звітності, її змісту, елементам у юридичних та економічних джерелах приділяли увагу А.І. Берлач, В.Т. Білоус, А.В. Бризгалін, Л.С. Васильєва, Л.К.Воронова, А.С. Гальчинський, О.М. Горбунова, О.Д. Данілов, П.С. Єщенко, Е.Ю. Жидкова, С.В. Запольський, А.Й. Іванський, О.В. Качур, Н.І. Костіна, М.П. Кучерявенко, С.В.Онишко, О.П.Орлюк, М.В.Петровська, Д.М.Рева, А.Н. Романов, Л.А. Савченко, Д.М. Серебрянський, В.К.Шкарупа та ін.

З метою коригування податкової політики з основними напрямками економічних реформ в Україні, посилення податкової та платіжної дисципліни Указом Президента України від 31 липня 1996 р., № 621/96 затверджено заходи щодо реформування податкової політики, серед яких підготовка проектів законів про запровадження єдиної системи рахунків фінансового обліку й відокремленої від неї системи обліку аналітичного. Одним з основних завдань податкової реформи у схваленій розпорядженням Кабінету Міністрів України від 19 лютого 2007 р., № 56-р Концепції реформування податкової системи визначено зближення податкового й

бухгалтерського обліку, а Стратегією реформування податкової системи, схваленою розпорядженням Кабінету Міністрів України від 23 грудня 2009 р., №1612-р, передбачено забезпечення уніфікації і спрощення звітності, зокрема, зменшення обсягу й періодичності її подання, а також адміністративної простоти, економічності і стабільності системи оподаткування.

Дана стаття має за мету проаналізувати підходи до визначення поняття «фінансова звітність», узагальнити особливості правового регулювання суспільних відносин при її поданні фінансової звітності, сформулювати авторську дефініцію цієї категорії, спираючись на опрацювання теорії права й фінансового права України.

У країнах з розвиненими ринковими відносинами щороку торговельною палатою, промисловими асоціаціями або урядом публікується інформація про «нормальні» значення розрахункових показників рентабельності. Їх зіставлення з допустимими значеннями дозволяють зробити висновок про рівень прибутковості підприємств, про фінансовий стан. У Росії поки що цієї практики бракує, тому для порівняння може служити інформація про величину аналогічних показників у конкретній галузі, в основних конкурентів

[1, с. 230]. Як слушно вказує В.Ф. Мартиненко, основною функцією державного управління має стати оптимізація синергетичного результату взаємодії суб'єктів господарювання, що застосовують інвестиційні ресурси для досягнення особистих і суспільних цілей виробництва [8, с. 42].

Як зазначає основоположник вітчизняної науки фінансового права Л.К.Воронова, «нова фінансова політика держави провадиться у життя через фінансове законодавство» [14, с. 3]. На думку О.М. Горбунової, за кожною фінансово-правовою нормою обов'язково криється її економічний зміст, підпорядкований економічним законам [4, с. 39]. Як підкреслює відомий учений-правник О.П. Орлюк, правове регулювання фінансової діяльності є однією з форм державного регулювання економіки [11, с. 4]. С.В.Онишко вважає фінансову політику України неефективною через брак заходів політики монетарної, кредитної, валютної, а також скоординованих дій окремих ланок фінансових відносин [10, с. 193].

Для забезпечення реалізації цілей фінансової політики держави, спрямованої на зростання добробуту, забезпечення соціально-економічної рівноваги в суспільстві, необхідно виконати, на нашу думку, наступні завдання:

– при формуванні фінансової політики скоординувати роботу в першу чергу Міністерства економіки й Міністерства фінансів України і політичних організацій і громадськості;

– підготувати і прийняти узгоджені концепції, програми, плани, закони, інші управлінські рішення з метою ефективного розміщення фінансових ресурсів і розподілу доходів, забезпечивши виконання стратегічного плану розвитку держави;

– удосконалити систему фінансового контролю й забезпечити високий рівень фінансової дисципліни для захисту прав власності й інтересів майбутніх поколінь;

– метою створення умов для зайнятості й господарювання шляхом дотримання фінансового законодавства вжити заходи для підвищення правосвідомості в суспільстві, податкової культури населення;

– забезпечити простоту обліку й достовірність показників фінансової звітності з метою ефективного прогнозування;

– провадити динамічне обстеження й аналіз зовнішнього і внутрішнього фінансового ринку з метою ефективного використання фінансових ресурсів.

Зазначеною стратегією реформування податкової системи, передбачено регулювання податкових правовідносин з ура-

хуванням забезпечення гарантованих Конституцією України прав і свобод громадянина, дотримання балансу прав та обов'язків усіх учасників податкових правовідносин і підвищення рівня їх відповідальності. Тому при опрацюванні проекту Податкового кодексу України потрібно врахувати принцип невідворотності настання покарання за ухилення від виконання податкового обов'язку, від ведення податкового обліку, від подання звітності.

Для виборних і призначених політичних лідерів основним питанням у сфері контролю є забезпечення дійсного контролю над організаціями, що займаються виробленням і впровадженням у життя політики [7, с. 174]. Сам термін «контроль» може викликати складнощі, оскільки це слово (та й інші, споріднені з ним) у різних мовах і в різних державних традиціях має неоднакове значення. «*Controle*» у французькій і «*kontrolle*» у німецькій мовах, як правило, означає бухгалтерські перевірки, або перевірки повноважень, тоді як в англійській воно має більш широке розуміння [7, с. 13]. Контроль – це те, що утримує стан певної заданої системи в межах бажаної часткової відбірки її можливих станів [7, с. 14].

Оскільки предметом фінансового контролю є показники бухгалтерського, фінансового й

податкового обліку, фінансова звітність, правила проведення різних форм розрахунків, правомірність формування собівартості й витрат, повнота і своєчасність нарахування і сплати податків, важливим залишається питання ефективності правового регулювання державою фінансових відносин у суспільстві. Господарський кодекс України [3; 2003. – № 18, № 19-20, № 21-22. – Ст. 144], що регламентує фінансові відносини, встановлює правові засади господарської діяльності й закріплює правило (п.8 ст.19), що всі суб'єкти господарювання зобов'язані здійснювати первинний (оперативний) і бухгалтерський облік результатів своєї роботи, складати статистичну інформацію й надавати фінансову звітність відповідно до вимог закону.

Енциклопедичний словник містить дефініцію поняття «політика облікова» як сукупності принципів, методів і процедур, що їх використовує підприємство для складання й подання фінансової звітності [13, с. 473]. Облікова політика банку – сукупність визначених у межах чинного законодавства принципів, методів і процедур, що використовуються банком для складання й подання фінансової звітності (постанова Правління Нацбанку України від 30 грудня

1998 р., №566, зареєстрована в Міністерстві юстиції України 1 лютого 1999 р., №56/3349, «Про затвердження Положення про організацію бухгалтерського обліку та звітності в банківських установах України»). У великому тлумачному словнику сучасної української мови звітність визначено як (1) проведення звіту, звітування; (2) документація встановленої форми, що містить звіт про що-небудь. Фінансова звітність – це звітність бухгалтерська, що містить інформацію про фінансовий стан підприємства за звітний період [2, с. 354]. Сьогодні в регулюванні питань обліку існує значна кількість нормативно-правових актів, які по-різному тлумачать поняття податкової, бухгалтерської, статистичної й фінансової звітності.

Фінансова – це бухгалтерська і статистична звітність, що містить *інформацію про фінансовий стан товариства* в обсягах і формах, передбачених чинним законодавством. Це трактування міститься в наказі Фонду державного майна від 24 червня 2004 р., №1241 «Про затвердження критеріїв оцінки ефективності управління корпоративними правами держави». При цьому статистичний звіт (статистична звітність) виступає формою звітності (бланк) державного статистичного спостереження, за якою респонденти

подають інформацію органам державної статистики під час збирання державної статистичної звітності у вигляді звіту затвердженого зразка за підписом посадових осіб, які відповідають за достовірність наданої інформації (Держкомстат України, наказ «Про проведення пілотного проекту зі збирання й обробки звітності в електронній формі» від 25 лютого 2009 р., №69). Статистичний показник – це сукупність ознак, що характеризують обставини, до яких вони належать (що? де? коли? і яким чином підлягає вимірюванню), а статистичні дані – сукупність показників, отриманих у результаті статистичного спостереження або обробки даних [6, с. 248].

Бухгалтерська звітність складається на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб певних користувачів (Міністерство фінансів України, наказ «Про затвердження Положень (стандартів) бухгалтерського обліку» від 31 березня 1999р., №87). Бухгалтерський облік – процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання й передачі інформації про діяльність підприємства (юридичної особи) зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень, як визначено Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову

звітність в Україні» від 16 липня 1999 р., № 996-XIV (далі – Закон № 996) [3; 1999. – № 40. – Ст. 365]; наказом Міністерства транспорту та зв'язку «Про затвердження Інструкції про проведення контрольних заходів фінансово–господарської діяльності підгалузей, об'єднань, підприємств, установ та організацій системи Міністерства транспорту та зв'язку України» від 28 березня 2006 р., №275; розпорядженням Антимонопольного комітету «Методика визначення відносин контролю» від 24 грудня 2002 р., №397 –р.

Енциклопедія банківської справи фінансову (бухгалтерську) звітність інтерпретує як *систему взаємопов'язаних узагальнюючих показників*, що відбивають фінансовий стан банку й результати його діяльності за звітний період [5, с. 525]. Схожа дефініція фінансової (бухгалтерської) звітності як *системи взаємопов'язаних узагальнюючих показників*, що віддзеркалюють фінансове становище банку й результати його діяльності за звітний період містяться у вказаній раніше постанові Правління Нацбанку України (30 грудня 1998 р., №566) оскільки метою складання фінансової звітності є надання повної, правдивої й неупередженої інформації про фінансовий стан й діяльність банку користувачам для прийняття економічних рішень.

Згідно з цією постановою бухгалтерський (фінансовий) облік забезпечує своєчасне й повне відображення всіх банківських операцій і надання користувачам інформації про стан активів і зобов'язань, результати фінансової діяльності та їх зміни. *На підставі даних фінансового обліку складається фінансова звітність*. Бухгалтерський (фінансовий) облік у банках України становить собою певний складник системи обліку, що включає сукупність правил, методик і процедур обліку для виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання й передавання інформації про операції банку зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття управлінських рішень. Бухгалтерський облік банку є складником інформаційної системи банку. Він включає облік операцій за відповідними рахунками на підставі автоматизованих і ручних проводок. Операція банку – дія або подія, що викликає зміни у фінансовому становищі банку, складання агрегованих і детальних звітів.

Фінансова звітність – це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності й рух грошових коштів підприємства за звітний період згідно із Законом № 996. Проте в розділі

IV «Фінансова звітність» цього Закону наголошується, що на підставі даних бухгалтерського обліку підприємства зобов'язані складати фінансову звітність, що включає баланс, звіти про фінансові результати, про рух грошових коштів, про власний капітал і примітки до них (ст. 11). Таке ж її тлумачення наводиться й у наказах Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р., №87 «Про затвердження Положень(стандартів) бухгалтерського обліку», ГоловКРУ від 9 жовтня 2007 р., №232 «Про затвердження Методики», Держкомстату України від 25 лютого 2009 р., №69 «Про проведення пілотного проекту зі збирання й обробки звітності в електронній формі», в розпорядженні Антимонопольного комітету від 24 грудня 2002 р., № 397-р «Методика визначення відносин контролю».

Згідно з рішеннями Державної комісії з цінних паперів і фондового ринку від 11 квітня 2006 р., №234 «Про затвердження Положення про порядок реєстрації випуску звичайних іпотечних облігацій, проспекту емісії, звіту про результати розміщення іпотечних облігацій, погашення та скасування реєстрації випуску іпотечних облігацій», і від 5 березня 2006 р., №244 «Про затвердження Положення про реєстрацію випуску сертифі-

катів фонду операцій з нерухомістю, проспекту емісії, звіту про результати розміщення сертифікатів фонду операцій з нерухомістю, погашення сертифікатів фонду операцій з нерухомістю та скасування реєстрації випуску» фінансова звітність – це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності й рух грошових коштів емітента за звітний період.

Форми обов'язкової податкової звітності (податкові декларації чи розрахунки) вказані у підпунктах 4.4.2. ст.4 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21 грудня 2000 р., № 2181-III [3; 2001. – № 10. – Ст. 44] й визначені центральним органом, повинні відповідати нормам і змісту відповідного податку, збору (обов'язкового платежу). Податки повинні платити всі, тільки тоді держава матиме стабільний фінансовий ресурс для реалізації соціальних програм. Проте виконувати завдання щодо надходжень до Державного бюджету потрібно не за рахунок фіскального тиску на легальних суб'єктів господарювання, а масштабним наступом на тіньову економіку. Резерви для виконання цих завдань є в кожному регіоні, наголосив на нараді



9 квітня 2010 р. Голова ДПА України О.О. Папаїка [13].

Відповідно до ст.56 БК України [3; 2001. – № 37-38. – Ст. 189] єдині правила бухгалтерського обліку всіх фінансових операцій, активів і фінансових зобов'язань держави визначаються Державним казначейством за погодженням з Міністерством фінансів України. У листі ДПА України від 23 січня 1998 р., № 663/11/15-0416 «Про податковий облік» О.Шитря зазначив: «З метою оподаткування змінено порядок нарахування амортизаційних відрахувань, перейшли на принцип нарахування від балансової вартості груп основних фондів, а не за об'єктами як раніше. Ведення податкового обліку передбачено Законом України від 3 квітня 1997 р., № 168/97-ВР «Про податок на додану вартість», що не виключає змін у порядок ведення бухгалтерського обліку. За порушення порядку ведення податкового обліку, неподання аудиторських висновків посадові особи підприємств, установ, організацій притягаються до адміністративної відповідальності відповідно до ст. 163-1 Кодексу України про адміністративні правопорушення».

Запозичуючи досвід побудови категорій, слід звернути увагу на визначення конструкції «облікова політика з метою оподаткування», що містять-

ся в Податковому кодексі РФ, як обраної платником податків сукупності, що допускається Кодексом, способів (методів) визначення доходів та (або) витрат, їх визнання, оцінка й розподіл, а також урахування (обліку) інших необхідних для цілей оподаткування показників фінансово-господарської діяльності платників податків.

У великому тлумачному словнику сучасної української мови термін «оптимізація» визначено як (1) надання чому-небудь оптимальних, найбільш сприятливих співвідношень; (2) покращання характеристик системи [2, с. 677], а термін «добросовісність» – як властивість чесно, старанно й сумлінно виконувати свої обов'язки [2, с. 230].

З метою уточнення трактування понять, що стосуються фінансової звітності, й удосконалення термінології потрібно визнати, що методів складання останньої існує чимало: нормативний, балансовий, аналітичний, економіко-математичний та ін. Тому, на нашу думку, найбільш оптимальним було фінансову звітність визначати як систему взаємопов'язаних, узагальнюючих показників фінансового стану й результатів діяльності суб'єкта, статистичної інформації за звітний період, що складається на підставі

даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб різних користувачів в обсягах, за формою й у спосіб, визначених законом.

Спрощення термінології з одночасною її уніфікацією сприятиме ефективному фінансовому менеджменту і зміцненню законності в суспільстві.

**Список літератури:** 1. *Васильєва Л.С., Петровская М.В.* Финансовый анализ: Учеб. – Изд. 4-е, перераб. и доп. – М.: Кнорус, 2010. – 880 с. 2. Великий тлумачний словник сучасної української мови / Уклад. і голов. ред. *В.Т. Бусел.* – К.; Ірпінь: ВТФ «Перун», 2001. – 1440 с. 3. Відомості Верховної Ради України. 4. *Горбунова О.Н.* Финансовое право и финансовый мониторинг в современной России. – М.: Профобразование, 2003. – 160 с. 5. Енциклопедія банківської справи України / Голова редкол. *В.С. Стельмах.* – К.: Молодь; Ін Юре, 2001. – 680 с. 6. *Ковтун Н.В.* Теорія статистики: Курс лекцій, практикум. – К.: Вид-во «Імекс - ЛТД», 2007. – 276 с. 7. Контроль в органах виконавчої влади в сучасних умовах: розмаїття, спільні риси та зміни / Упоряд.: *К. Гуд, О. Джеймс, Б. Гай Пітерс, К. Скот.* Пер. з англ. – К.: Вид-во «К.І.С.», 2006. – 274 с. 8. *Матриненко В.Ф.* Державне управління інвестиційним процесом в Україні: Навч. посіб. – К.: Нац. акад. держ. управління, 2008. – 300 с. 9. Нарада ДПА України 09.04.2010. [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: [http://sta.gov.ua/control/uk/publish/articleart\\_id=?249257&cat\\_id=90622](http://sta.gov.ua/control/uk/publish/articleart_id=?249257&cat_id=90622). 10. *Онишко С.В.* Активізація ендегенних механізмів розвитку фінансової сфери в Україні // Фінансова сфера та її роль у зростанні конкурентних переваг національних економік: Матер. наук.-практ. конф. – Ч.І.; Ірпінь: Нац. ун-т. ДПС України, 2009. – С. 192 – 195. 11. *Орлюк О.П.* Фінансове право: Навч. посіб. – К.: Юрінком Інтер, 2003. – 528 с. 12. Про податковий облік: ДПА України від 23.01.98 № 663/11/15-0416 // Бизнес. – 1998. – № 16. 13. *Сліпушко О.М.* Україна: Енцикл. словник. – К.: Аконті, 2008. – 768 с. 14. Фінансове право: Навч. посіб. для студ. юрид. вузів та фак. / За ред. *Воронової Л.К.* – К.: Вентурі, 1998. – 384 с.

### ОБ УСОВЕРШЕНСТВОВАНИИ ПОНЯТИЯ «ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ» Трофимова Л.В.

Проведенный анализ последних исследований и публикаций, в которых затрагивается данная проблема и на которые опирается автор, требует выделения неразрешенных ранее частей общей проблемы с целью усовершенствования дефиниции такого понятия, как финансовая отчетность. Делается вывод, что упрощение терминологии с одновременной ее унификацией способствует эффективному финансовому менеджменту и укреплению законности в обществе.

*Ключевые слова:* финансовая отчетность, налоговая отчетность, финансовый контроль, бухгалтерская отчетность.

### ABOUT THE IMPROVEMENT OF THE CONCEPT «FINANCIAL STATEMENTS» Trofimova L.V.

The carried out analysis of the last researches and publications in which the given problem is mentioned and against which the author leans, requires allocation of not solved before common problem with the purpose of improvement of such definition, as the financial reporting. The conclusion is done that simplification of terminology with its simultaneous unification promotes effective financial management and consolidation of legality in a society.

*Key words:* financial statements, tax statements, financial control, accountant statements.

*Надійшла до редакції 15.07.2010 р.*