

УДК 657.12

**ТЕОРІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЧИ ПАРАЛОГІЗМИ ДЕФІНІЦІЙ?****Хомин П.Я., д.е.н., професор кафедри обліку у бюджетній та соціальній сфері****Палюх М.С., к.е.н., доцент**

Тернопільський національний економічний університет

*В статье обоснованы подходы к современному пониманию проблемы и пути практического решения по устранению существующих разногласий в методологии финансового и налогового учета затрат и прибыли предприятия.*

**Ключевые слова:** актив, бухгалтерский баланс, доход, производственные затраты, налоговое обязательство, прибыль, собственный капитал, финансовые результаты.

*In the article the approaches to modern understanding of the problem and the ways of practical solutions concerning the elimination of existing differences in the methodology of financial and tax accounting of enterprise costs and profits are substantiated.*

**Key words:** assets, account balance, income, production costs, tax liabilities, profits, net worth, financial results.

**Постановка проблеми.** У вітчизняній обліковій науці нині встановилась парадоксальна ситуація: більшість учених резонно стверджують, що у навчальних закладах України викладають не теорію бухгалтерського обліку, а його ази, проте продовжують йти втоптаню стежкою, повторюючи у численних підручниках традиційні дефініції, не звертаючи уваги на їхній паралогізм, як-от щодо тлумачень складових елементів методу бухгалтерського обліку, де як такі дублюється окрема форма звітності та звітність загалом, оцінка й калькуляція, або й очевидну плутанину при спробі викласти, наприклад, відмінності адитивного й процедурного підходів до його сутності загалом.

Проте й при спробі деяких авторів „осучаснити” теорію бухгалтерського обліку вони здебільшого вдаються до запозичень із Положень (стандартів) бухгалтерського обліку окремих термінів, які викладені на основі буквального перекладу іншомовних з повним нехтуванням не тільки особливостей української мови, але й загальних правил стилістики, приміром, уникнення тавтологій, кострубатості, калькування тощо, а нерідко й зміст їхніх тлумачень є суперечливим або ж і незавершеним, хоч це неприпустимо щодо побудови речень будь-де, не кажучи вже про такі розробки, які подаються як нібито наукові досягнення, та ще й не більше й не менше, а наукові школи.

Отож, очевидно є необхідність наукового дослідження проблеми обґрунтованості дефініцій, уведених у термінологію бухгалтерського обліку, бо ще Аристотель застерігав: „Перш ніж про щось говорити, визнач поняття”. Адже без усталеної термінології неможливо прийти до спільного розуміння сутності теорії бухгалтерського обліку, якщо вважати її не еклектикою дефініцій, а системою вірогідних наукових знань – у цьому випадку про „сукупність його об’єктів, яка описує, пояснює й передбачає явища певної предметної галузі” [5, с. 659], зокрема процесів економічної діяльності суб’єктів господарювання.

Виходячи зі сказаного, можна стверджувати, що ця проблема має вагоме як наукове, так і практичне значення, бо „різночитання” дефініцій, особливо в умовах, коли фіскальне законодавство його поглибило, нерідко призводить до значних матеріальних втрат як суб’єктів господарювання, так і працівників їхнього облікового апарату, адже податкові органи дотримуються тих чи інших тлумачень буквально, причому керуючись здебільшого приписами ДПА України, а не нормами Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

**Аналіз публікацій.** Загалом проблему термінології бухгалтерського обліку науковці України досліджують [4; 7]. Проте ні в навчальній літературі, ні тим більше у нормативно-правових актах, які мали б слугувати основою усталення застосовуваних облікових дефініцій, змін наразі немає. Таким чином, спираючись на такі наукові праці, подальше дослідження у цьому напрямі має бути спрямоване на посилення обґрунтування необхідності її вирішення, тим паче, що у згаданих публікаціях наводяться лишень окремі аспекти цієї багатогранної проблеми.

Адже резонність зауважень „... допоки дослідники не знайдуть хоча б якийсь консенсус щодо значення понять, які вони використовують, їхній потенціал здійснити ефективний розвиток знань буде більшою або меншою мірою обмеженим” [8, с. 598], бо „... жодна галузь наукових досліджень не може дістати розвитку коли учасники не поділяють загального уявлення про ключові терміни цих досліджень” [9, с. 4] заперечити годі.

**Постановка завдання.** Зважаючи на те, що окреслена проблема зазначеними публікаціями не вичерпується, завдання статті полягає в розгляді інших, окрім уже висвітлених у науковій літературі, методологічних неузгодженостей дефініцій, та розробці пропозицій щодо приведення формулювання їхнього тлумачення у відповідність до сутності, яку вони відображають.

**Основний матеріал.** Певні недолатності щодо викладу змісту тих чи інших нововведених у зв'язку з реформуванням бухгалтерського обліку термінів зумовлені тим, що при цьому не відбулось їхнє достатньо всебічне й глибоке обговорення науковцями і практиками, а обійшлись запозиченнями із англомовних документів. Оскільки ж переклад текстів здійснювався буквально, а загалом виглядає, що й механічно, за допомогою комп'ютерних програм, то все відбулось цілком у відповідності до іронічного зауваження Вольтера, мовляв, усі основні європейські мови можна вивчити за шість років, але для вивчення рідної не вистачить життя.

В результаті маємо, приміром, у П(С)БО 3 „Звіт про фінансові результати” визначення<sup>1</sup> доходу не тільки надміру завуальоване щодо його сутності, адже тут вжито незвичний принаймні для українських бухгалтерів термін „економічних вигід”, тлумачення якого чомусь не наводиться у жодному із положень, але й суперечливе – через діаметрально перекручене викладення стосовно їхнього відображення за принципом<sup>2</sup> нарахування, який зараз використовується в Україні, позаяк „збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів” (підкр. наше – Авт.) може бути лише за касовим методом – коли від покупця надходять гроші за передані йому товари. Причому тут одночасно відбувається і „збільшення зобов'язань”, що видно за кореспонденцією: дебет рахунка 31 „Рахунки в банках”, кредит рахунка 681 „Розрахунки за авансами одержаними”, бо при „надходженні активів”, тобто грошей, власне й виникають зобов'язання перед покупцями відвантажити їм товари в обумовлений договором термін поставки.

З огляду на це таким же заплутаним є тлумачення витрат, котрі фігурують при визначенні прибутку – як суми, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати, особливо, якщо прийняти до уваги таку ж суперечливість тлумачення останніх із позицій згаданого принципу нарахування. Бо власне „вибуття активів” відбувається при відвантаженні продукції покупцям – дебет рахунка 90 „Собівартість реалізації”, кредит рахунка 26 „Готова продукція”, – але вважати, що при цьому відбувається „зменшення власного капіталу”, як це стверджується у другій половині тлумачення витрат<sup>3</sup>, немає підстав, а навпаки, очікується його збільшення за рахунок перевищення ціни реалізації над собівартістю виробленої й реалізованої продукції. Принаймні наразі відбувається лише переміщення активів з однієї групи в іншу, що за теорією бухгалтерського обліку з давніх-давен вважається пермутацією, яка жодним чином не впливає на капітал підприємства, тому-то й валюта балансу при цьому залишається незмінною, оскільки не відбувається „самозростання вартості” – як пізніше висловився К. Маркс.

Натомість при надходженні активів – оприбуткуванні запасів (сировини) від постачальників відбувається „збільшення зобов'язань”, що нібито й відповідає тлумаченню витрат за П(С)БО 3 „Звіт про фінансові витрати”, але знову ж не повністю, адже при цьому відбувається операція, котра відображається за дебетом рахунка 20 „Виробничі запаси”, кредитом рахунка 63 „Розрахунки з постачальниками та підрядниками” і формально власний капітал при цьому теж не змінюється, хоч і відносяться такі операції до модифікацій, як тлумачив їх Д. Москетті (1610). Бо дійсно, за балансовим рівнянням  $A = K + Z$  вийде, що  $K$ , тобто капітал, є незмінним, хоча підсумок балансу при цьому й зростає.

Логічне ж осмислення підказує, що власний капітал при цьому теж збільшується, принаймні до моменту перерахування постачальнику грошей за одержану сировину. Та це ніяк не пояснюється за наведеним вище тлумаченням витрат, навіть якщо взяти до уваги, що у майбутньому відбудеться „вибуття активів”, тобто перерахування постачальнику коштів для погашення заборгованості за отриману раніше сировину: дебет рахунка 63 „Розрахунки з постачальниками та підрядниками”, кредит рахунка 31 „Рахунки в банках”. І цю операцію теж не можна втиснути у „прокрустове ложе” тлумачення витрат чи доходів за П(С)БО 3 „Звіт про фінансові витрати”, бо ні зменшення власного капіталу, ані тим паче його збільшення в результаті такої модифікації балансу не відбувається.

<sup>1</sup> За П(С)БО 3 „Звіт про фінансові результати” доходи – збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання власного капіталу за рахунок внесків власників) [1, с. 4].

<sup>2</sup> Термін „принцип” тут недоречний, що видно при порівнянні з іншим способом відображення доходів – за касовим методом (підкр. наше – Авт.).

<sup>3</sup> Витрати – зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками) [1, с. 4].

І вже зовсім некоректним є визначення за П(С)БО 3 „Звіт про фінансові витрати” прибутку – як суми, на яку доходи перевищують пов’язані з ними витрати<sup>1</sup>, не тільки з огляду на наведені вище зауваження щодо перекинування ключових термінів „доходи” й „витрати”, але й тому, що розпливчатість формулювання „пов’язані з ними” при буквальному його дотриманні робить обчислення фінансових результатів неможливим. Адже за фіскальним законодавством до пов’язаних із доходами витрат донедавна включали сплачені постачальникам аванси. За Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій це відображалось у кореспонденції: дебет субрахунка 371 „Розрахунки за виданими авансами”, кредит рахунка 31 „Рахунки в банках”, тобто, на рахунки з обліку витрат такі суми не відносились.

Водночас не всі витрати, відображені на рахунку 23 „Виробництво” чи рахунках дев’ятого класу „Витрати діяльності”, враховуються при обчисленні прибутку (збитку), адже значна сума їх досить часто є складовою незавершеного виробництва. Якщо дотримуватись наведеного вище тлумачення прибутку буквально, то методика його обчислення мала би описуватись рівнянням:

$$\text{П} = \text{Д} - (\text{В} - \text{Нв}),$$

де: П – прибуток; Д – дохід від реалізації продукції; В – загальна сума витрат діяльності; Нв – витрати незавершеного виробництва.

Насправді ж на практиці прибуток (збиток) обчислюються за давньою традицією – шляхом порівняння кредитових обігів<sup>2</sup> за рахунками з обліку доходів (виручки) – з одного боку, та дебетових обігів за аналітичними рахунками, відкритими до синтетичного рахунка 90 „Собівартість реалізації”, – з другого. Проте в жодному із положень (стандартів) бухгалтерського обліку термін „собівартість” зараз не фігурує. В результаті маємо ситуацію, яку з позицій методології можна визначити як *qui pro quo*, тобто, плутанину, непорозуміння, бо хоч фіскальний підхід до визначення доходів, витрат, відтак результатів діяльності у фінансовому обліку нібито ігнорувався (показово, що навіть рахунки, призначені для відображення валових витрат і валових доходів після реформування системи бухгалтерського обліку були вилучені), насправді формулювання як перших, так і других та третіх є лише завуальованим й еkleктичним викладом дефініцій, уведених Законом України „Про оподаткування прибутку підприємств”.

Такий висновок, окрім наведених вище міркувань, виникає ще й при уважнішому розгляді економічного змісту рахунків 17 „Відстрочені податкові активи” та 54 „Відстрочені податкові зобов’язання”, які лише примножують ці *qui pro quo*.

Зокрема, якщо прийняти до уваги тлумачення: „Відстрочений податковий актив – сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню у наступних періодах унаслідок:

- тимчасової податкової різниці, що підлягає вирахуванню (?!);

- перенесення податкового збитку, не включеного до розрахунку зменшення податку на прибуток у звітному періоді;

- перенесення на майбутні періоди податкових пільг, якими скористатися у звітному періоді неможливо” [3, с. 3], то окрім шедевр канцеляризму й підкреслених тавтологій, маємо, по суті, суміш визначень, які б можна витлумачити як дебіторську заборгованість за податком на прибуток, адже вона „підлягає відшкодуванню у наступних періодах”.

Коли ж спробувати прояснити ситуацію за допомогою П(С)БО 17 „Податок на прибуток”, то ще більше заплутаємось, бо виявляється, що: „тимчасова різниця – різниця між оцінкою активу або зобов’язання за даними фінансової звітності та податковою базою цього активу або зобов’язання (тавтологію викладу підкр. нами – Авт.) відповідно”.

Правда, виявляється, недолуге речення „тимчасова різниця, що підлягає вирахуванню”, яке є взірцем незакінченої думки, насправді є термінологічною дефініцією, котра означає „тимчасову різницю, що призводить до зменшення податкового прибутку (збільшення податкового збитку) у майбутніх періодах” [3, с. 3]. А рахунок 17 „Відстрочені податкові активи” є прикладом відомих із теорії бухгалтерського обліку т.зв. „підставних рахунків”<sup>3</sup>, які дозволяють, за висловом Й. Шера, здійснювати „вуалювання” звітності про фінансові результати.

<sup>1</sup> Збиток – перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати [1, с. 4].

<sup>2</sup> Тут ми абстрагуємось від того, що при цьому враховується зменшення кредитового обігу на суми ПДВ та вирахувань з доходу, відображених за дебетом аналітичних рахунків, відкритих до синтетичного рахунка 70 „Доходи від реалізації” та одностороннього субрахунка 704 „Вирахування доходу”.

<sup>3</sup> Термін, уведений Ф. Єзерським (1836–1916), який критикував подвійну бухгалтерію, оскільки в ній „для обліку власних засобів вводяться „підставні рахунки”, через що подвійна система замазувала очі” [6, с. 246]. Нині ж пішли ще далі: „підставні” рахунки стали застосовувати для обліку не тільки активів, але й зобов’язань, зокрема, відстрочених податкових.

Адже, якби внаслідок реформування бухгалтерського обліку цього рахунка не ввели (а його до 2000 року не було, хоч Закон України „Про оподаткування прибутку підприємств” уже діяв 2,5 року, відтак оподатковуваний прибуток визначався теж поряд із фінансовими результатами), то нарахування податку на прибуток: дебет рахунка 98 „Податок на прибуток”, кредит рахунка 64 „Розрахунки за податками й платежами” можна здійснювати доволі просто, а покриття таких витрат – логічно, зрозуміло, оскільки це може відбуватись за кореспонденцією рахунків: дебет рахунка 79 „Фінансові результати”, кредит рахунка 98 „Податок на прибуток”

Але такі непродумані келійні пертурбації щодо уведення у вітчизняну методологію субституцій на кшталт „валових доходів”, „валових витрат”, відтак – „оподатковуваного прибутку” призвели до паралелізму, коли упродовж 1997–2010 років довелось визначати й порівнювати дві суми податку на прибуток:

а) обчислену від оподатковуваного прибутку, приміром,  $500 \text{ тис. грн.} \times 25\% = 125 \text{ тис. грн.}$  Власне вона і була сумою, яку сплачувалось до бюджету;

б) вираховану умовну суму податку на прибуток від показника останнього у „Звіті про фінансові результати” ф. №2, для прикладу,  $300 \text{ тис. грн.} \times 25\% = 75 \text{ тис. грн.}$

Звідси виходила віртуальна „тимчасова різниця, що підлягає вирахуванню” [3, с. 3] у сумі 50 тис. грн. ( $125 \text{ тис. грн.} - 75 \text{ тис. грн.}$ ) і замість простої бухгалтерської проводки з нарахування податку на прибуток доводилось робити це за складною:

- дебет рахунка 98 „Податок на прибуток” – 75,0 тис. грн.
- дебет рахунка 17 „Відстрочені податкові активи” – 50,0 тис. грн.
- кредит рахунка 64 „Розрахунки за податками й платежами” – 125,0 тис. грн.

Відтак на дебет рахунка 79 „Фінансові результати” списувалась не вся сума податку на прибуток, а лише її частина – 75 тис. грн., що пояснити нічим іншим, як намірами приховати на певний час незадовільний фінансовий стан із формуванням реального джерела покриття такого фіскального платежу, на наш погляд, не можна. Причому таке вуалювання є подвійним, бо з якихось незрозумілих міркувань сальдо рахунка 17 „Відстрочені податкові активи” треба було відображати за однією статтею у розділі I „Необоротні активи”, що вже завищує як їхню вартість, так і валюту Балансу ф. №1, незважаючи на те, що цей рахунок є таким же регулятивом, як і, приміром, торгова націнка на товари, котрі у цій звітній формі відображаються без неї.

Та й віднесення частини витрат на податок із прибутку підприємства до необоротних активів ніяк не узгоджується з тлумаченням останніх, особливо стосовно такого: „Строк корисного використання (експлуатації) – очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи будуть використовуватись підприємством або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг). Сума очікуваного відшкодування – сума, яку підприємство очікує до відшкодування вартості необоротного активу під час його майбутнього використання, включаючи його ліквідаційну вартість” [2, с. 4], бо ні про використання відстрочених податкових активів для виготовлення (виконання) продукції (робіт, послуг), ані про їхню ліквідаційну вартість говорити не доводиться.

Але, сказавши „а”, очевидно, розробникам Плану рахунків бухгалтерського обліку закортіло сказати „б”, що змусило ввести антипод згаданого „підставного” рахунка – рахунок 54 „Відстрочені податкові зобов’язання”, котрий відображає подібні за своєю віртуальністю суми, але вже завищуючи валюту пасиву Балансу ф. №1.

Однак, на основі такої енігматичної дефініції: „Відстрочене податкове зобов’язання – сума податку на прибуток, який сплачуватиметься в наступних періодах з тимчасових податкових різниць, що підлягають оподаткуванню” [3, с. 3] бухгалтери тих підприємств, де за якийсь звітний квартал сума оподатковуваного прибутку виявлялась меншою за вказану в „Звіті про фінансові результати” ф. №2, мали можливість утішатись, що вони отримали „відстрочений податок на прибуток – суму податку на прибуток, що визнана відстроченим податковим зобов’язанням і відстроченим податковим активом” [3, с. 3], як не дивно, водночас.

Але, коли спробувати це якось перевести на кореспонденцію рахунків, то виявляється, що антипод – він і в Україні антипод, тому попередній приклад мусить бути діаметрально протилежним, приміром, таким:

- оподатковуваний прибуток становить 200 тис. грн., отже, реальний податок на прибуток ( $200 \text{ тис. грн.} \times 25\%$ ) = 50 тис. грн.;
- віртуальний податок, обчислений за показниками „Звіту про фінансові результати” ф. №2 ( $300 \text{ тис. грн.} \times 25\%$ ) = 75 тис. грн.

Звідси виникає така ж віртуальна сума відстроченого податкового зобов’язання ( $75 \text{ тис. грн.} - 50 \text{ тис. грн.}$ ) = 25 тис. грн., до якої податкові органи жодних претензій не мали. Але за діючим Пла-

ном рахунків бухгалтерського обліку знов доводилось замість простої бухгалтерської проводки: дебет рахунка 98 „Податок на прибуток”, кредит рахунка 64 „Розрахунки за податками й платежами” послуговуватись складною:

- дебет рахунка 98 „Податок на прибуток” – 75,0 тис. грн.
- кредит рахунка 64 „Розрахунки за податками й платежами” – 25,0 тис. грн.
- кредит рахунка 54 „Відстрочені податкові зобов’язання” – 50,0 тис. грн.

Зрозуміти таку абракадабру надто важко, якщо врахувати, що „сума податку на прибуток ... сплачуватиметься ...” не із „... тимчасових податкових різниць, що підлягають оподаткуванню”, а все ж таки грішми. Більше того, вона мала лишень списуватись на рахунок 54 „Відстрочені податкові зобов’язання”, а джерелом покриття витрат за нарахованим податком завжди і звісно залишиться винятково реальний прибуток.

Добре, що нарешті – після майже 13 років такої методологічної чехарди – задекларовано відмову від згаданого паралелізму, оскільки у Податковому кодексі (ст. 136.1.1) чітко вказано: „Для визначення об’єкта оподаткування не враховується сума попередньої оплати та авансів, отримана в рахунок оплати товарів, виконаних робіт, наданих послуг”.

Але ще не факт, що якимось підзаконним актом таку двозначність прибутку, яка спричинила згаданий паралелізм – за висловом Боулдінга – сакральних процедур [6, с. 385], не буде подовжено, бо усе ж таки існує низка обмежень щодо включення витрат при визначенні оподаткованого прибутку, отож і термін „податкова різниця – різниця, яка виникає між оцінкою і критеріями визнання доходів, витрат, активів, зобов’язань за національними положеннями (стандартами) фінансової звітності та доходами і витратами, визначеними згідно з розділом III цього Кодексу (ст. 14.1.188), попри його суперечливість щодо головної ідеї цього документа – визначення прибутку як різниці між доходами від реалізації продукції (товарів), робіт і послуг та їхньою собівартістю, теж залишився.

Проте, на нашу думку, у будь-яких випадках нарахування податку на прибуток повинно відображатись за дебетом рахунка 79 „Фінансові результати”, що без жодних вуалювань, як це робилось донедавна – через уведення рахунка-баласту<sup>1</sup> 98 „Податок на прибуток” та підставних рахунків 17 „Відстрочені податкові активи”, 54 „Відстрочені податкові зобов’язання” – забезпечить більшу достовірність фінансової звітності підприємств. І для цього досить відмовитись від паралельного нарахування податку на прибуток від двох різних базових показників його визначення – оподаткованого прибутку і фінансових результатів, бо розрахунки із бюджетом здійснюються тільки за сумою першого, відображеною в податковій декларації.

Та й із урахуванням того, що фінансові результати – це не завжди прибуток, такий паралелізм призводить до абсурду, коли додаткову проводку прийшлося би робити з від’ємними числами, що можна продемонструвати на такому прикладі:

- нараховано податок від оподаткованого прибутку (100,0 тис. грн. x 25%) = 25,0 тис. грн.: дебет рахунка 98 „Податок на прибуток”, кредит рахунка 64 „Розрахунки за податками й платежами”;
- нараховано податок від збитку (- 300,0 тис. грн. x 25%) = - 75,0 тис. грн.: дебет рахунка 98 „Податок на прибуток”, кредит рахунка 64 „Розрахунки за податками й платежами”.

Відтак вийде, що податок на прибуток сплачувати не треба, бо на рахунку 64 „Розрахунки за податками й платежами” матимемо дебетове сальдо 50 тис. грн. Звісно, що податкові органи розцінять це як не надто хитромудре ухиляння від оподаткування, тим більше, що навіть за нинішньою плутаною теорією бухгалтерського обліку наразі ще немає такого еклектичного поєднання методів додаткових проводок і „червоного сторно”, як це виходить при буквальному дотриманні методики визначення розглянутих віртуальних „тимчасових податкових різниць, що підлягають вирахуванню”.

Та що вже говорити про згадувані вище термінологічні неологізми, уведені із-за відмінностей фіскального підходу до визначення прибутку, коли здавалось би, усталені терміни, як-от визначення необоротних активів, котрі традиційно бухгалтерами іменувались основними засобами, а „чистими” економістами – основними фондами, зараз настільки заплутане, що дехто вже намагається заперечу-

<sup>1</sup> Баластність цього рахунка очевидна, якщо врахувати, що кореспонденція за ним є надуманою, аби ув’язати якимось чином неадекватності паралелізму щодо визначення податку на прибуток, відтак уведення рахунків 17 „Відстрочені податкові активи” та 54 „Відстрочені податкові зобов’язання”. Якщо ж від цього відмовитись, то рахунок 98 „Податок на прибуток” виглядатиме транзитним: дебет рахунка 98 „Податок на прибуток”, кредит рахунка 64 „Розрахунки за податками й платежами”; дебет рахунка 79 „Фінансові результати”, кредит рахунка 98 „Податок на прибуток”, адже цілком достатньо проводки: дебет рахунка 79 „Фінансові результати”, кредит рахунка 64 „Розрахунки за податками й платежами”.

вати їхню синонімічність, хоч насправді маємо справу лишень із недоліками термінології, бо їхнє тлумачення<sup>1</sup> нічим суттєвим не відрізняється.

Так, аби переконатись, що у фінансовому й податковому обліку йшлося про ті ж самі об'єкти, тобто, будівлі, споруди, машини тощо: досить порівняти, наприклад, їхній перелік за П(С)БО 7 „Основні засоби” та колишнім Законом України „Про оподаткування прибутку підприємств” (табл. 1).

Таблиця 1

**Перелік груп об'єктів основних засобів (фондів) у фінансовому й податковому обліку**

Класифікація об'єктів за П(С)БО 7 „Основні засоби”	Розподіл об'єктів за Законом України „Про оподаткування прибутку підприємств”
5.1. Основні засоби	Група 1 – будівлі, споруди, їх структурні компоненти та передавальні пристрої, у тому числі житлові будинки та їх частини (квартири та місця загального користування), вартість капітального поліпшення землі.
5.1.1. Земельні ділянки.	
5.1.2. Капітальні витрати на поліпшення земель.	
5.1.3. Будинки, споруди та передавальні пристрої.	
5.1.4. Машини та обладнання	
5.1.5. Транспортні засоби.	Група 2 – автомобільний транспорт та вузли (запасні частини) до нього; меблі; побутові, електричні, оптичні, електромеханічні прилади та інструменти, інше конторське (офісне) обладнання, устаткування та приладдя до них.
5.1.6. Інструменти, прилади, інвентар (меблі).	
5.1.7. Тварини.	
5.1.8. Багаторічні насадження.	
5.1.9. Інші основні засоби.	
5.2. Інші необоротні матеріальні активи	Група 3 – будь-які основні фонди, не включені до груп 1, 2 і 4.
5.2.1. Бібліотечні фонди.	
5.2.2. Малоцінні необоротні матеріальні активи.	Група 4 – електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, їх програмне забезпечення, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, інші інформаційні системи, телефони (у тому числі стільникові). Мікрофони і рації, вартість яких перевищує вартість малоцінних товарів (предметів).
5.2.3. Тимчасові (нетитульні) споруди	
5.2.4. Природні ресурси.	
5.2.5. Інвентарна тара.	
5.2.6. Предмети прокату.	
5.2.7. Інші необоротні матеріальні активи.	

Зокрема, суттєвим є лишень розходження щодо групування об'єктів, оскільки у фінансовому обліку це здійснюється детальніше – за 9-ма групами, а в податковому вони вказувались лишень за 4-ма. Проте на це накладаються інші відмінності, особливо значимими з яких є відображення витрат на ремонти й реконструкцію, нарахування амортизації, списання об'єктів при вибутті і т. ін., що зумовлює паралелізм фінансового й податкового обліку власне через паралогізм дефініцій останнього, що виник, по суті, з невинних диз'юнкцій тлумачень<sup>2</sup>.

**Висновки і перспективи подальших досліджень.** Підсумовуючи, можна резюмувати, що існуюча методологічна база бухгалтерського обліку не може вважатись його теорією не тільки в широкому розумінні цієї дефініції, викладеному вище, але й стосовно власне облікового тлумачення: „Обліковою теорією називається сукупність логічно правильно побудованих міркувань, що дають пояснення тим або іншим технічним прийомам, які застосовуються у практиці рахівництва”, котре дав видатний учений О. Галаган [6, с. 479], саме тому, що як розглянуті, так і низка інших з відомих причин не висвітлених у статті термінів якраз хибує на „логічну правильність”.

Отож, попри безспірну резонність висновку відомого теоретика бухгалтерського обліку Г. Кірейцева, що ми безнадійно заблукали у власній термінології, сподіватимемось, що це виявиться лише полемічним прийомом, який спонукатиме передусім молодих науковців, обізнаних як із англійською мовою, так і з українською.

<sup>1</sup> Основні засоби – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) [2, с. 4]. За ст. 8 Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств” під терміном „основні фонди слід розуміти матеріальні цінності, що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку протягом періоду, який перевищує 365 календарних днів з дати введення в експлуатацію таких матеріальних цінностей, та вартість яких перевищує 1000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом”.

<sup>2</sup> Термін „фонд” в обліковому розумінні жодним чином не може стосуватись основних засобів, оскільки його ustalеним тлумаченням є синонімічність із якимось джерелом. Приміром, амортизаційний фонд – джерело простого відновлення основних засобів.

ломовною літературою, так і з правилами української мови, до напруженої, але вкрай необхідної праці щодо обґрунтування формулювань дефініцій, позбавлених відзначених (і не !) у статті паралогізмів, причому не мовними покручами, а чудовою українською мовою.

Отож, *per aspera ad astra*, що можна, окрім буквального: через терни до зірок, вважати імперативом подальших досліджень лише частково висвітленої тут проблеми.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 „Звіт про фінансові результати” / Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 „Основні засоби” / Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27.04. 2000 р. №92.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 „Податок на прибуток” / Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2000 р. №353.
4. Слободян В.Д. Вітчизняна терміносистема: проблема якості національних стандартів / В.Д. Слободян, Н.В. Семенишина // Облік і фінанси АПК. – 2007. – № 11-12. – С. 204–209.
5. Словник іншомовних слів / За ред. О.С. Мельничука. – К.: Головна редакція УРЕ, 1977. – 775 с.
6. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней / Я.В. Соколов. – М.: Аудит ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
7. Труш В.С., Яценко В.Ф. Проблеми уніфікації термінології в обліку // Матеріали Всеукраїнської науково-методичної конференції з міжнародною участю. – Севастополь, 2009. – С. 175–178.
8. Фролов Д. Институциональная эволюция постсоветского институционализма / Д. Фролов // Вопросы экономики. – 2008. – № 4. – С. 130–140.
9. Hollingsworth J.R. Theme Section Doing institutional analysis: implications for the study of innovations / J.R. Hollingsworth // Review of International Political Economy. – 2000. – № 7. – P. 6–25.

УДК 657.37:001.818

#### ПОДАННЯ ТА ОПРИЛЮДНЕННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ: ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДОСТУПНОСТІ ДАНИХ

Даньків Й.Я., к.е.н., професор, завідувач кафедри обліку і аудиту,  
Яцко М.В., аспірант  
ДВНЗ «Ужгородський національний університет»

*В статье предпринята попытка показать механизм обеспечения доступности данных в процессах представления и обнародования финансовой отчетности субъектов хозяйствования как основу обеспечения гласности и расширенного воспроизводства. Предложены меры по повышению уровня доступности финансовой отчетности для основных ее пользователей.*

**Ключевые слова:** финансовая отчетность, представление, обнародование, доступность, конфиденциальность.

*An attempt to show the mechanism for ensuring the data availability during the submission and publication of financial reports of economic entities as the basis for ensuring of publicity and expanded reproduction is made in the article. Measures concerning the increase of accessibility level of financial statements for its main users are proposed.*

**Key words:** financial reporting, submission, publication, accessibility, privacy.

**Вступ.** Економічні перетворення під впливом ринкового механізму вимагають нових орієнтирів у формуванні рівня прозорості фінансової інформації адекватному зовнішньому середовищу. В цих умовах архіважливо не тільки забезпечити наявний рівень ділових зв'язків, але й вийти на динамічне розширене відтворення як окремих підприємств, так і всієї економічної системи. Розширення кола користувачів облікової інформації, переосмислення ролі фінансової звітності вимагають дослідження фінансової звітності в сучасних аспектах, враховуючи забезпечення доступності фінансової інформації для широкого кола користувачів.

**Постановка проблеми в загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями.** Доступність та гласність є основними поняттями розвитку демократичної держави та громадського суспільства. Рівень доступності, опосередковано, можна вважати індикатором