

ПОДАТКОВИЙ ОБЛІК

ЧИ ПОДАТКОВІ РОЗРАХУНКИ?

**ОЛЕКСАНДР
МАЛИШКІН,**

аудитор, канд. екон. наук,
доцент Київського
національного університету
імені Тараса Шевченка

На основі аналізу норм законодавства за Податковим кодексом України досліджено теоретичні та методичні аспекти застосування термінів «податковий облік» і «податкові розрахунки», їх сутність. Сформульовано поняття «податковий облік». Запропоновано визначити його як окрему норму законодавства. Наголошено на існуванні в практиці двох моделей оподаткування податку на прибуток – бухгалтерської та податкової.

Ключові слова: податковий облік, бухгалтерська модель оподаткування, податкова модель складання декларацій.

СТУПІНЬ РОЗРОБЛЕНOSTІ ПРОБЛЕМИ

З набуттям чинності з 2011 р. норм Податкового кодексу України (далі – ПКУ) [1] окремі науковці та фахівці з обліку й оподаткування почали стверджувати, що єдиною інформаційною базою об'єктів оподаткування встановлено бухгалтерський облік [2; 3]. Дискусія щодо статусу податкового обліку та податкових розрахунків набула нового забарвлення з прийняттям не тільки ПКУ, а й нових нормативних актів Міністерства фінансів та ДПС України.

Навіть за «докодексною» системою обліку, на думку певного кола авторів, стверджувати про наявність окремого податкового обліку не було підстав. Замість нього, наприклад, автори досліджень та посібників з організації бухгалтерського обліку пропонували застосувати термін «податкові розрахунки» [3, с. 612, 613]. Ці автори також вважають, що розрахунки слід проводити у системі бухгалтерського обліку, проте в окремих спеціальних регістрах. Тобто окремі регістри як механізм обліку дослідниками не заперечуються.

Не варто нагадувати, що саме регістри обліку традиційно є ознакою форми обліку. Тут йдеться про окремий вид обліку, яким на рівні підприємства є податковий облік. Розуміючи, що проблема взаємин бухгалтерського обліку та податкових розрахунків багатогранна і не проста, автори зазначеного посібника не без підстав вважають, що розробка фундаментальної й повної в широкому розумінні методики з організації накопичення такої інформації платниками податків залишається першочерговим завданням як наукової думки, так і відповідних структур держави [3, с. 613].

Слід зазначити, що до сьогодні не захищено жодної докторської дисертації з цієї проблеми. Написано

і захищено лише кілька кандидатських дисертацій, в яких висвітлено окремі питання тактичного значення з окремих податків та їх розрахунків й обліку. Причинами такого становища може бути кілька чинників – постійна зміна податкового законодавства, недосконала законодавча база з податкового обліку, невизначення цього терміна в єдиному законодавчому акті, труднощі у дослідників з доступом до інформації з податків.

Одним із чинників є також заангажованість окремих науковців щодо взаємин податкового та бухгалтерського фінансового обліку, несприйняття ними податкового обліку як «класу» досліджень за спеціальністю «Бухгалтерський облік та аудит». Дослідники з питань оподаткування вважають, що питання податкового обліку належать до сфери обліку та звітності, а дослідники з питань бухгалтерського обліку – до сфери оподаткування та фінансів. Такі спори призвели до парадоксальної ситуації – відсутності глибоких наукових розробок щодо сутності та механізмів податкового обліку і/або податкових розрахунків.

Мета статті – аналіз законодавчих норм і положень у застосуванні термінів «податковий облік» і «податкові розрахунки»; напрацювання пропозицій щодо його застосування в теорії та практиці обліку.

ЗАКОНОДАВЧО-НОРМАТИВНЕ ВИЗНАЧЕННЯ ТЕРМІНОЛОГІЇ ОБЛІКУ: ПОЗИЦІЯ ЗАКОНОДАВЦЯ

Розглянемо та прокоментуємо норми ПКУ щодо термінології податкового обліку.

Прибічники ліквідації податкового обліку «як класу» роблять посилання на норму п. 44.1 ст. 44 ПКУ: для цілей оподаткування платники податків

зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на основі **первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності**, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків та зборів, ведення яких передбачено законодавством.

Зазначена норма ПКУ посилюється вимогою абз. 2 зазначеного пункту: **платникам податків забороняється формування показників податкової звітності, митних декларацій на основі даних, не підтверджених документами, що визначені абзацом першим цього пункту.**

У п. 44.2 ПКУ міститься окрема вимога до формування бази податку на прибуток: для обрахунку об'єкта оподаткування платник податку на прибуток використовує дані бухгалтерського обліку щодо доходів та витрат з урахуванням положень цього Кодексу.

Отже, йдеться про систему податкової інформації, яка має ґрунтуватися виключно на даних бухгалтерського обліку платника податку. Такий підхід відрізняється від норм попереднього законодавства, зокрема Закону про оподаткування прибутку підприємств, у якому нормативно була прописана вимога (ст. 11) до платника податку щодо ведення податкового обліку з податку на прибуток.

Спеціалісти підприємств (організацій) – платників податків, які зайняті підготовкою податкових декларацій, почали все більше приділяти уваги саме

інформації бухгалтерського обліку. Зміни в законодавчому полі окремі фахівці підприємств сприйняли як сигнал до започаткування в інформаційних системах платника податків нової моделі обліку, яка ґрунтується виключно на інформації **бухгалтерських документів, бухгалтерських реєстрів, фінансової звітності**. Умовно таку модель інформаційного забезпечення оподаткування можна назвати бухгалтерською моделлю складання декларацій.

Проте робити такий висновок, на наш погляд, передчасно. Докладне ознайомлення із нормами ПКУ засвідчує, що багато його норм суперечать задекларованій у ст. 44 ПКУ **бухгалтерській моделі оподаткування**. Так, у низці статей та пунктів Кодексу вимагається в організації інформаційного забезпечення оподаткування застосовувати особливі правила та норми, які пов'язані з необхідністю ведення на підприємствах так званого **податкового обліку**. Причому це стосується не тільки податку на прибуток, а й інших податків – ПДВ, плати за користування надрами, податків в умовах дії угоди про розподіл продукції.

Крім того, окремий облік вимагається для груп операцій – операцій особливого виду (ст. 153 ПКУ), безнадійної та сумнівної заборгованості (ст. 159 ПКУ), космічної діяльності (перехідні положення ПКУ).

У згрупованому вигляді сфери застосування податкового обліку за нормами ПКУ наведено у таблиці.

Таблиця

СФЕРИ ЗАСТОСУВАННЯ ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ ЗА НОРМАМИ ПКУ

Стаття ПКУ	Пункт/підпункт ПКУ, зміст його норми
Розділ І. Загальні положення	
Ст. 14. Визначення понять	14.1.139. Облік результатів спільної діяльності ведеться платником податку, уповноваженим на це іншими сторонами згідно з умовами договору, окремо від обліку господарських результатів такого платника податку. Для цілей оподаткування господарські відносини між учасниками спільної діяльності прирівнюються до відносин на основі окремих цивільно-правових договорів. Порядок податкового обліку та звітності про результати спільної діяльності встановлюється центральним органом державної податкової служби 14.1.266. Касовий метод для цілей оподаткування згідно з розділом V цього Кодексу – метод податкового обліку , за яким дата виникнення податкових зобов'язань визначається як дата зарахування (отримання) коштів на банківський рахунок (у касу) платника податку або дата отримання інших видів компенсацій вартості поставлених (або тих, що підлягають поставці) ним товарів (послуг), а дата виникнення права на податковий кредит визначається як дата списання коштів з банківського рахунку (видачі з каси) платника податку або дата надання інших видів компенсацій вартості поставлених (або тих, що підлягають поставці) йому товарів (послуг)
Ст. 20. Права органів державної податкової служби	20.1.8. Під час проведення перевірок вивчати та перевіряти первинні документи, які використовуються в бухгалтерському та податковому обліку , інші реєстри, фінансову, статистичну звітність, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби
Ст. 39. Методи визначення та порядок застосування звичайної ціни	39.15. У разі відхилення договірних цін у податковому обліку платника податків у бік збільшення або зменшення від звичайних цін менш як на 20 відсотків таке відхилення не може бути підставою для визначення (нарахування) податкового зобов'язання, коригування від'ємного значення об'єкта оподаткування або інших показників податкової звітності

Стаття ПКУ	Пункт/підпункт ПКУ, зміст його норми
Розділ III. Податок на прибуток	
<p>Ст. 140. Особливості визнання витрат подвійного призначення</p>	<p>140.2. У разі якщо після продажу товарів, виконання робіт, надання послуг здійснюється будь-яка зміна суми компенсації їх вартості, в тому числі перерахунок у випадках повернення проданих товарів чи права власності на такі товари (результати робіт, послуг) продавцю, платник податку – продавець та платник податку – покупець здійснюють відповідний перерахунок доходів або витрат (балансової вартості основних засобів) у звітному періоді, в якому відбулася така зміна суми компенсації.*</p> <p>Перерахунок доходів і витрат (балансової вартості основних засобів) також проводиться сторонами: у звітному періоді (періодах), в якому витрати та доходи (балансова вартість основних засобів) за правочином, визаним недійсним, були враховані в обліку сторони правочину – в разі визнання правочину недійсним як такого, що порушує публічний порядок, є фіктивним</p>
<p>Ст. 152. Порядок обчислення податку</p>	<p>152.2. Платник податку, який провадить діяльність, що підлягає патентуванню відповідно до розділу XII цього Кодексу, зобов'язаний окремо визначати податок від кожного виду такої діяльності та окремо визначати податок від іншої діяльності. З цією метою ведеться окремий облік доходів, отриманих від діяльності, що підлягає патентуванню, та витрат, пов'язаних з веденням діяльності з урахуванням від'ємного значення як результату розрахунку об'єкта оподаткування</p> <p>152.4, абз. 3. Сума податку на прибуток відокремлених підрозділів за відповідний звітний (податковий) період визначається розрахунково виходячи із загальної суми податку, нарахованого платником податку, розподіленого пропорційно до питомої ваги суми витрат відокремлених підрозділів такого платника податку в загальній сумі витрат цього платника податку</p> <p>152.11. Платники податку, дохід (прибуток) яких повністю та/або частково звільнено від оподаткування цим податком, а також ті, що провадять діяльність, яка підлягає патентуванню, ведуть окремий облік доходу (прибутку), який звільняється від оподаткування згідно з нормами цього Кодексу, або доходу, отриманого від діяльності, що підлягає патентуванню</p>
<p>Ст. 153. Оподаткування операцій особливого виду</p>	<p>153.2. Оподаткування операцій із пов'язаними особами.</p> <p>Дохід, отриманий платником податку від продажу товарів (виконання робіт, надання послуг) пов'язаним особам, визначається відповідно до договірних цін, але не менших від звичайних цін на такі товари, роботи, послуги, що діяли на дату такого продажу, у разі, якщо договірна ціна на такі товари (роботи, послуги) відрізняється більше ніж на 20 відсотків від звичайної ціни на такі товари (роботи, послуги).</p> <p>Витрати, понесені платником податку у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг) у пов'язаної особи, визначаються виходячи з договірних цін, але не вищих за звичайні ціни, що діяли на дату такого придбання, у разі якщо договірна ціна на такі товари (роботи, послуги) відрізняється більше ніж на 20 відсотків від звичайної ціни на такі товари (роботи, послуги).</p> <p>Положення підпунктів 153.2.1 і 153.2.2 цього пункту поширюються також на операції з особами, які не є платниками цього податку та сплачують податок за іншими ставками, ніж платник податку на прибуток</p> <p>153.5. Оподаткування операцій з відступлення права вимоги.</p> <p>З метою оподаткування платник податку веде облік фінансових результатів операцій від проведення операцій з продажу (передачі) або придбання права вимоги зобов'язань у грошовій формі за поставлені товари, виконані роботи чи надані послуги третьої особи, зобов'язань за фінансовими кредитами, а також за іншими цивільно-правовими договорами</p> <p>153.8. Оподаткування операцій з торгівлі цінними паперами, деривативами та іншими, ніж цінні папери, корпоративними правами.</p> <p>Платник податку веде відокремлений облік фінансових результатів операцій з цінними паперами і деривативами в розрізі окремих видів цінних паперів, деривативів та інших, ніж цінні папери, корпоративних прав. При цьому облік операцій за акціями ведеться разом з іншими, ніж цінні папери, корпоративними правами</p> <p>153.13. Особливості оподаткування діяльності, що здійснюється за договорами управління майном.</p> <p>153.13.1. Платник податку, який отримав майно на підставі договору управління (управитель), веде окремо від власного облік доходів та витрат в розрізі кожного договору управління</p> <p>153.14.2. Облік результатів спільної діяльності ведеться платником податку, уповноваженим на це іншими сторонами згідно з умовами договору, окремо від обліку господарських результатів такого платника податку</p>
<p>Ст. 158. Особливості оподаткування прибутку підприємств, отриманого у зв'язку із впровадженням енергоефективних технологій</p>	<p>158.2. ...При впровадженні платником податку енергоефективних заходів та енергоефективних проектів такий платник повинен забезпечити окремий облік прибутку/збитку, отриманого від здійснення зазначених заходів та реалізації проектів у порядку, зазначеному Кабінетом Міністрів України</p>
<p>Ст. 159. Безнадійна та сумнівна заборгованість</p>	<p>159.1.1. Платник податку – продавець товарів, робіт, послуг має право зменшити суму доходу звітного періоду на вартість відвантажених товарів, виконаних робіт, наданих послуг у поточному або попередніх звітних податкових періодах у разі, якщо покупець таких товарів, робіт, послуг затримує без погодження з таким платником податку оплату їх вартості (надання інших видів компенсації їх вартості)...</p> <p>Платник податку – продавець, який зменшив суму доходу звітного періоду на вартість відвантажених товарів, виконаних робіт, наданих послуг, відповідно до абзацу першого цього підпункту зобов'язаний одночасно зменшити суму витрат цього звітного періоду на собівартість таких товарів, робіт, послуг</p>

Стаття ПКУ	Пункт/підпункт ПКУ, зміст його норми
Розділ V. Податок на додану вартість	
<i>Ст. 180.</i> Платники податку	180.4. Особа, що веде облік результатів діяльності за договорами про спільну діяльність без утворення юридичної особи 180.5. Особа – управитель майна, яка веде окремий податковий облік з податку на додану вартість щодо операцій, пов'язаних з використанням майна, що отримане в управління за договором управління майном
<i>Ст. 201.</i> Податкова накладна	201.1. Платник податку зобов'язаний надати покупцю (отримувачу) на його вимогу підписану уповноваженою платником особою та скріплену печаткою податкову накладну 201.14. Платники податку зобов'язані вести окремий облік операцій з постачання та придбання товарів/послуг, які підлягають оподаткуванню, а також які не є об'єктами оподаткування та звільнені від оподаткування згідно з цим розділом 201.15. Зведені результати такого обліку відображаються в податкових деклараціях, форма яких встановлюється у порядку, передбаченому ст. 46 цього Кодексу. Платник податку веде реєстр виданих та отриманих податкових накладних в електронному вигляді, у якому зазначаються порядковий номер податкової накладної, дата її виписки (отримання), загальна сума постачання та сума нарахованого податку, а також реєстраційний номер платника податку – продавця, який видав податкову накладну такому платнику податку. Форма і порядок заповнення реєстру виданих та отриманих податкових накладних встановлюються відповідно до вимог розділу II цього Кодексу
Розділ XI . Плата за користування надрами	
<i>Ст. 263.</i> Плата за користування надрами для видобутку корисних копалин	263.1.3. Для цілей оподаткування платники плати за користування надрами для видобування корисних копалин здійснюють окремий (від інших видів операційної діяльності) бухгалтерський та податковий облік витрат та доходів за кожним видом мінеральної сировини за кожним об'єктом надр, на який надано спеціальний дозвіл
Розділ XVIII. Особливості оподаткування платників податків в умовах дії угоди про розподіл продукції	
<i>Ст. 335.</i> Порядок оподаткування інвестора під час виконання угоди про розподіл продукції	335.4. Податковий облік , пов'язаний із виконанням передбачених угодою про розподіл продукції робіт (наданням послуг), ведеться відповідно до цього Кодексу та окремо від обліку інших видів діяльності. Якщо окремий облік не ведеться, застосовується порядок оподаткування без урахування особливостей, передбачених цим розділом
Розділ XX. ПЕРЕХІДНІ ПОЛОЖЕННЯ	
<i>П. 6.</i> Підрозділ 4. Особливості справляння податку на прибуток підприємств	Азб.5. Якщо загальна вартість усіх груп основних засобів за даними бухгалтерського обліку менша, ніж загальна вартість усіх груп основних фондів за даними податкового обліку на дату набрання чинності розділом III цього Кодексу, то тимчасова податкова різниця, яка виникає в результаті такого порівняння, амортизується як окремий об'єкт із застосуванням прямолінійного методу протягом трьох років
<i>П. 20</i>	Абз. 3. Платники податку, які підпадають під дію цього пункту і при цьому здійснюють види діяльності інші, ніж космічна, ведуть окремий податковий облік за такими та іншими видами діяльності за загальними правилами та у порядку, визначеному п. 152.13 ст. 152 цього Кодексу

* По суті слід вести окремий податковий облік коригувань дебіторської та кредиторської заборгованості в наступних періодах.

ПОЗИЦІЯ ЦЕНТРАЛЬНОГО ПОДАТКОВОГО ОРГАНУ

Позицію центрального податкового органу країни щодо видів обліку на підприємствах в умовах дії ПКУ ілюструє наказ ДПАУ «Порядок оформлення результатів документальних перевірок з питань дотримання податкового, валютного та іншого законодавства» від 22.12.2010 р. № 984 [4]. Зокрема, п. 5.2 цього наказу встановлено, що в разі виявлення перевіркою порушень податкового законодавства за кожним відображеним в акті фактом порушення необхідно зазначити первинні документи, на підставі яких вчинено записи у **податковому та бухгалтерському обліку**, навести реєстри бухгалтерського обліку, кореспонденцію рахунків операцій та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків і зборів,

а також докази, що підтверджують наявність факту порушення. В п. 5.4 наказу прямо зазначено, що у випадках відсутності **податкового та/або бухгалтерського обліку** цей факт фіксується в описовій частині акта.

Виходить, що палке бажання окремого кола фахівців ліквідувати податковий облік «як клас» не знаходить свого підтвердження ні в нормах ПКУ, ні в нормативних документах ДПА України.

Ситуація, що склалася в Україні протягом усіх років дії податкового законодавства, свідчить про суперечливість не тільки думок фахівців і науковців, а й законодавчих норм. Такий різноплановий підхід законодавця до інформаційного забезпечення податкових розрахунків показує відсутність єдиного підходу до механізмів оподаткування в нашій країні. 3

іншого боку, він слугує твердженням тієї ідеї, причіником якої є автор цієї статті, що прокрустове ложе бухгалтерського обліку в його класичній моделі є замалим для збору, узагальнення, обробки значних за обсягом, змістом і специфікою операцій, подій та законодавчих умов платника податків.

Більше того, центральний орган ДПС України в своїх нормативних документах у період дії ПКУ також не додержується тези єдиного «бухгалтерського» інформаційного джерела податкових декларацій.

ПОЗИЦІЯ МІНІСТЕРСТВА ФІНАНСІВ УКРАЇНИ

Останнім часом Міністерство фінансів України перебирає повноваження ДПАУ методичного характеру щодо оподаткування. Свідченням цього є організація в його структурі департаменту податкової, митної політики та бухгалтерського обліку. З надр цього департаменту останнім часом виходять різного роду нормативні матеріали, що стосуються також податкового обліку. **Відносно ПДВ** прикладом може слугувати наказ «Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної» від 01.11.2011 р. № 1379 [5]. Цей наказ регулює суто податкові питання і не зачіпає питань бухгалтерського обліку ПДВ. Зокрема, у п. 6.4 цього документа Міністерство фінансів підтвердило, що податкова накладна має статус **податкового документа** і зберігається в порядку та протягом строку, передбаченого законодавством для зобов'язань зі сплати податку.

Крім того, не скасовано та/або не внесено змін щодо Порядку ведення Реєстру виданих та отриманих податкових накладних, раніше затвердженого наказом ДПАУ [6]. Це дає право стверджувати про незмінність позиції Мінфіну стосовно статусу податкової накладної та Реєстру податкових накладних як атрибутів **податкового обліку**. Хоча у наказах Мінфіну не загострюється питання щодо ведення платниками податків податкового обліку з ПДВ, проте й не заперечується факт його існування відповідно до законодавчих вимог.

Не скасовано й Інструкцію з бухгалтерського обліку ПДВ № 141, що свідчить про певну згоду Мінфіну на існування в методологічному та практичному аспектах двох видів обліку з ПДВ.

Що стосується податку на прибуток, то позиція цього відомства є досить суперечливою. З одного боку, після видання Положення з бухгалтерського обліку «Податкові різниці» (наказ Міністерства фінансів України від 25.01.2011 р. № 27) було взято

курс на обрахунок податку на прибуток на основі бухгалтерських даних платника цього податку. З іншого – затвердження наказом Мінфіну від 28.09.2011 р. № 1215 форми податкової декларації з податку на прибуток свідчить про те, що Мінфін прямує у руслі норм розділу III ПКУ. Останні як раз передбачають розрахунки бази цього податку виключно на нормах Кодексу, а не на нормах П(С)БО. Тільки в окремих випадках у ПКУ прямо зазначено необхідність використання норм П(С)БО щодо:

- визначення дати отримання інших доходів (п. 137.16);
- визначення фінансових витрат (пп. 138.10.5);
- обрання методу оцінки вибуття запасів (п. 140.4).

З іншого боку, запровадження Мінфіном Положення «Податкові різниці» констатує той факт, що заповнити декларацію з податку на прибуток лише за даними бухгалтерських рахунків неможливо. Податкові різниці, вочевидь, задумано як «місток» між інформацією бухгалтерського фінансового обліку та податкового обліку, вінцем якого є податкова декларація. Проте говорити про дієвість такого механізму обліку та звітності поки що зарано, оскільки практичне його застосування відкладено до 2013 р. Водночас виникає риторичне запитання: навіщо ускладнювати заповнення рядків декларації механізмом податкових різниць, якщо бухгалтери України вже змогли їх заповнити у 2011 р. без його «принад»?

ПОЗИЦІЯ СУДОВОГО ОРГАНУ

Позицію органів судової влади України з адміністративного судочинства оприлюднює лист Вищого адміністративного суду України (ВАСУ) «Щодо підтвердження даних **податкового обліку**» від 01.11.2011 р. № 1936/11/13-11. У листі зазначено, що з метою однозначного застосування адміністративними судами окремих приписів ПКУ ВАСУ звертає увагу на те, що платникам податків забороняється формування показників податкової звітності, митних декларацій на основі даних, не підтверджених документами, що означені абз. 1 п. 44.1 ПКУ. Водночас документи та інші дані, що спростовують реальність здійснення господарської операції, яка відображена в **податковому обліку**, мають оцінюватися судами з урахуванням специфіки кожної господарської операції.

ПОЗИЦІЯ ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРСЬКИХ ОРГАНІЗАЦІЙ

У контексті нашого дослідження важливим є з'ясування позиції до зазначеної проблеми професійних бухгалтерських організацій. На сьогодні в

Україні відомі такі організації, як РНБА, ФПБАУ, УАСБА. Ці структури, як правило, позбавлені впливу ідей певних бухгалтерських шкіл. Їхня політика ґрунтується на прагматизмі думок і дій та сприянні професії бухгалтера. Ці чинники роблять їх позицію незалежною від державних інституцій та зваженою на інтерес професії і певного кола суспільства.

Автор цього дослідження виступає як член податкового комітету РНБА. За пропозицією автора члени цього комітету на своїх засіданнях обговорювали питання ідентифікації та практичного використання термінології оподаткування. Таке обговорення вважається актуальним, адже неупорядкованість термінології заважає сумлінному виконанню бухгалтерами підприємств-платників податків своїх функціональних обов'язків та створює небезпеку для бухгалтерів-практиків у відносинах із державним податковим відомством.

За результатами обговорення була сформована консолідована позиція членів комітету і направлена на адресу Міністерства фінансів України та Державної податкової служби України листом «Пропозиції щодо впорядкування термінології Податкового кодексу України» від 30.10.2011 р. У цьому листі бухгалтери-професіонали запропонували зазначеним державним інституціям виступити із законотворчою ініціативою щодо внесення змін до ПКУ в частині визначення поняття «податковий облік».

Зокрема, запропоновано доповнити ст. 14 ПКУ новим підпунктом 14.1.269 такого змісту:

«Податковий облік – система підготовки та накопичення інформації платника податків, необхідної для розрахунку податків, зборів, установлених цим Кодексом, з метою складання податкової звітності».

Крім того, перше речення п. 44.1 ст. 44 ПКУ рекомендовано доповнити словом «податковий» після слів «для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести» і далі за текстом, а саме викласти речення у такій редакції:

«Для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести **податковий** облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на основі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством».

ЩОДО ТЕРМІНА «ПОДАТКОВІ РОЗРАХУНКИ»

Дискусійним залишається також питання визначення терміна «податкові розрахунки». До цього ча-

су його також не визначено в законодавчому порядку. Не сформульований він і у наукових дослідженнях. На наш погляд, цей термін є синонімом терміна «податковий облік». І перший, і другий характеризують процес визначення й обрахунку бази оподаткування та інших складових конкретного податку.

Якщо ці обрахунки розглядати з позицій балансу та інших форм фінансової звітності, то йдеться про «податкові розрахунки».

Якщо обрахунки розглядати з позицій податкових декларацій, то йдеться про «податковий облік». Такий висновок ми робимо на тих підставах, що в нормативних документах ДПАУ або Мінфіну щодо оподаткування відсутнє посилання на такий прийом у заповненні декларацій, як «податкові розрахунки».

Водорозділом розглянутих понять виступає спрямованість первинної та узагальнюючої інформації на споживача (користувача) кінцевої інформації. В першому випадку користувачем виступає споживач фінансової звітності – інвестор, засновник, кредитор, державний регуляторний орган. У другому – орган державної податкової служби. Запити і вимоги цих груп користувачів абсолютно різні, тому й звітність складається різна.

Такий підхід відповідає принципам побудови ієрархічних моделей інформаційних систем – спрямованість інформації на користувача визначає характер самої інформації.

Отже, за чинною нормативною базою підприємства – платники податків поряд із бухгалтерським обліком зобов'язані вести і **податковий облік** складових об'єкта оподаткування. Таку модель інформаційного забезпечення оподаткування ми називаємо **податковою моделлю складання декларацій**.

У зв'язку із наведеним для врегулювання питання по суті пропонуємо привести норми ПКУ до однієї з моделей податкового обліку. При цьому варто розділити методичні підходи до формування інформаційних потоків за видами податків: податок на прибуток, податок на додану вартість, інші податки та збори. Кожний із них має особливості в інформаційному забезпеченні, групуванні даних та порядку узагальнення й відображення в деклараціях.

Одночасно із внесенням змін до ПКУ доцільно також у Законі про бухгалтерський облік та фінансову звітність розділити поняття «бухгалтерський облік» на терміни: «фінансовий облік», «управлінський облік», «податковий облік». У такому разі кожний із видів обліку вирішуватиме свої специфічні завдання. В сукупності три види обліку становитимуть систему бухгалтерського обліку сучасного підприємства і не суперечитимуть одне одному.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

1. В умовах дії ПКУ термін «податковий облік» продовжують застосовувати в податковому законодавстві. Отже, йому потрібно законодавчо надати чітке визначення.

2. Застосування терміна «податковий облік» пов'язано із такими розділами облікового процесу, як податок на прибуток, податок на додану вартість, угоди про розподіл продукції тощо. Окремими об'єктами податкового обліку також виступають певні групи операцій платників податків: угоди про спільну діяльність, управління майном, розподіл продукції, реорганізацію юридичних осіб, застосування звичайних цін, доходи нерезидента на території України тощо.

3. Фахівцям, які є прибічниками ідеї скасування податкового обліку, варто зрозуміти, що його методи та схеми збору й обробки інформації не суперечать канонам бухгалтерського обліку. Податковий облік слід виділити в одну із підсистем глобального бухгалтерського обліку підприємства – платника податку, адже результати податкового обліку (податкових розрахунків) врешті-решт відображаються як обіг та сальдо за субрахунками рахунку 64 «Розрахунки за податками».

4. Методики та технічні прийоми податкового обліку забезпечують функцію складання декларацій і сприяють налагодженню системи суспільних відносин «бізнес – держава». Така функція реалізується через визначення розміру і нарахування податків та їх сплату.

5. У практиці оподаткування спостерігається посилення ролі облікових механізмів оподаткування на основі специфічних способів накопичення, обробки та подання інформації. Механізм податкових різниць для податку на прибуток вважаємо суперечливим і не до кінця обґрунтованим.

6. Поняття «податковий облік» та «податкові розрахунки» є синонімами і відображують один і той самий процес обрахунку податків. Відмінність полягає у сферах застосування. Обрахунок податків з позицій Балансу та інших форм фінансової звітності виступає як «податковий розрахунок», а з позицій податкових декларацій – як «податковий облік».

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. *Податковий* кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу <http://www.rada.gov.ua>

2. *Гура Н.* Визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток за Податковим кодексом України / Н. Гура // Бухгалтерський облік та аудит. – 2011. – № 5. – С. 22.

3. *Організація* бухгалтерського обліку: [навч. посіб.]; за ред. В.С. Лєня. – К.: Центр учбової літератури, 2006. – 682 с.

4. *Порядок* оформлення результатів документальних перевірок з питань дотримання податкового, валютного та іншого законодавства, затв. наказом ДПАУ від 22.12.2010 р. № 984.

5. *Про затвердження* форми податкової накладної та

Порядку заповнення податкової накладної: Наказ Міністерства фінансів України від 01.11.2011 р. № 1379.

6. *Про затвердження* форми Реєстру виданих та отриманих податкових накладних та порядку його ведення: Наказ ДПА від 24.12.2010 р. № 1002.

7. *Малишкін О.І.* «Вхідний» ПДВ: розподіляємо податковий кредит / О.Малишкін // Дебет-кредит. – 2011. – № 19. – С. 34–43.

8. *Мальшкін А.И.* Налоговый учет: ситуации и решения: [практ. пособие] / А.И. Мальшкін. – К.: Лібра, 1999. – 224 с.

9. *Орлова В.К.* Финансовый облік: [навч. посіб.] / В.К. Орлова, М.С. Орлів, С.В. Хома. – К.: Центр учбової літератури, 2010 – 510 с.

На основе анализа норм законодательства согласно Налоговому кодексу Украины исследованы теоретические и методические аспекты применения терминов «налоговый учет» и «налоговые расчеты», а также их сущность. Сформулировано понятие «налоговый учет». Предлагается определять его как норму законодательства. Акцентировано внимание на существование в практике двух моделей налогообложения прибыли: бухгалтерской и налоговой.

Ключевые слова: налоговый учет, бухгалтерская модель налогообложения, налоговая модель составления деклараций.