

## ЩОДО ПИТАННЯ ЗАКОНОДАВЧОГО РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ

### ON THE ISSUE OF LEGISLATIVE REGULATION TAX ACCOUNTING UKRAINE

Романова Г.С.,

здобувач кафедри фінансового права

Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

У статті автор звертає увагу на особливості законодавчого регулювання податкового обліку в Україні. Проаналізовано норми податкового законодавства та досліджено стан законодавчого регулювання податкового обліку в нашій державі. Зауважується, що конструкція обліку в податкових відносинах має складний характер у зв'язку з тим, що це системна категорія.

**Ключові слова:** податок, податкове право, податкова звітність, податковий обов'язок, податковий облік, бухгалтерський облік.

В статье автор обращает внимание на особенности законодательного регулирования налогового учета в Украине. Проанализированы нормы налогового законодательства и исследовано состояние законодательного регулирования налогового учета в нашем государстве. Отмечается, что конструкция учета в налоговых отношениях имеет сложный характер, представляя собой системную категорию.

**Ключевые слова:** налог, налоговое право, налоговая отчетность, налоговая обязанность, налоговый учет, бухгалтерский учет.

The author draws attention to the peculiarities of legal regulation of tax accounting in Ukraine. Tax legislation analyzed and investigated the state legislative regulation of tax accounting in our country. It is observed that the design registered in tax relations is complex, representing a system category.

**Key words:** tax, tax law, tax reporting, tax liability, tax accounting, accounting.

Відповідно до статті 67 Конституції України, податковим обов'язком визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені цим Кодексом, законами з питань митної справи. Але конституційна норма регламентує лише обов'язок зі сплати податку і не встановлює необхідність виконання інших дій, пов'язаних з оподаткуванням, без яких неможливе нормальне функціонування податкової системи – комплексу обов'язків з податкового обліку та податкової звітності. Звужувати ж податковий обов'язок лише до обов'язку зі сплати неприпустимо, адже він охоплює більш широке коло відносин. Виконання зазначеного обов'язку зі сплати можливе тільки у разі реалізації всього комплексу елементів податкового обов'язку. Перелік обов'язків, що покладені на платника податків, визначений статтею 16 Податкового кодексу України [5]. Виходячи зі змісту цієї статті, можна виділити три групи обов'язків платників:

А. Обов'язки з податкової реєстрації та ведення податкового обліку (статті на облік у контролюючих органах в порядку, встановленому законодавством, вести в установленому порядку облік доходів і витрат, складати звітність, що стосується обчислення податків і зборів; надавати компетентним органам необхідну інформацію (податковим органам – про відкриття рахунків, про рішення, прийнятих судом або власником) і т.д.).

Б. Обов'язки зі сплати податків (сплачувати податки та збори у строки та у розмірах, встановлених законодавством).

В. Обов'язки з податкової звітності (вести бухгалтерський облік і вносити виправлення у звітність; вчасно складати звіти й зберігати їх необхідний час; представляти у податкові органи необхідні документи, пояснення, довідки, виконувати їх вимоги (або обґрунтовувати відмову) і т.д.) [6].

Отже, сукупність дій, пов'язаних з реалізацією податкового обов'язку, можна розподілити на дії, що виражають зміст податкового обов'язку й гарантують надходження коштів від податків і зборів у бюджети (фактично у цьому випадку мова йде про обов'язок сплати податку), і дії, що забезпечують сплату податку (обов'язки з податкового обліку й звітності). Останні безпосередньо не гарантують надходження коштів у доходи держави і територіальних громад, однак без них неможливо визначити розміри податку, що підлягає сплаті, системно забезпечити виконання всіх видів різновидів податкового обов'язку.

Конструкція обліку в податкових відносинах має складний характер, являючи собою системну категорію. Облікові обов'язки доцільно диференціювати за видовими формами, виокремивши обов'язки з обліку платників податків та обов'язки з обліку об'єктів оподаткування [1, с. 86]. Тобто сукупність обов'язків щодо обліку платників податків та зборів пов'язується з одним із основних елементів правового механізму податку (платником), облік об'єкта оподаткування – з іншим. Виходячи з цього, вбачається не зовсім повним визначення податкового обліку як встановленої податковим законодавством послідов-

ності дій податкових органів по здійсненню реєстрації, перереєстрації або зняття з реєстрації осіб, що підлягають податковому обліку, а також діяльність податкових органів по веденню Єдиного державного реєстру платників податків [3, с. 270]. Адаже таке визначення підходить лише для однієї частини податкового обліку – обліку платників податків, інша ж важлива складова податкового обліку зникає. Таким чином, податковий облік є попередньою, підготовчою стадією для виконання обов'язку зі сплати податків і зборів. Для того щоб держава отримала сплачену суму податку в повному обсязі, особа повинна бути визначена як платник та правильно здійснити розрахунок суми до сплати. Відомості обліку об'єкта оподаткування є підставою для розрахунку суми відповідного податку.

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

Що стосується визначення терміну «податковий облік», то чинним українським законодавством воно не встановлено. Згідно з Податковим кодексом Російської Федерації, податковий облік являє собою систему узагальнення інформації для визначення податкової бази по податку на підставі даних первинних документів, згрупованих відповідно до порядку, передбаченого законодавством. У разі, якщо в реєстрах бухгалтерського обліку міститься недостатньо інформації для визначення податкової бази відповідно до вимог цієї глави, платник податків має право самостійно доповнювати застосовувані реєстри бухгалтерського обліку додатковими реквізитами, формуючи тим самим реєстри податкового обліку, або вести самостійні реєстри податкового обліку. Податковий облік здійснюється з метою формування повної та достовірної інформації про порядок обліку для цілей оподаткування господарських операцій, здійснених платником податку протягом звітного (податкового) періоду, а також забезпечення інформацією внутрішніх і зовнішніх користувачів для контролю за правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю обчислення та сплати до бюджету податку. Система податкового обліку організується платником податку самостійно та послідовно від одного податкового періоду до іншого виходячи з принципу послідовності застосування норм і правил податкового обліку. Порядок ведення податкового обліку встановлюється платником податків в обліковій політиці для цілей оподаткування, яка затверджується відповідним наказом (розпорядженням) керівника. Податкові та інші органи не вправі встановлювати для платників податків обов'язкові форми документів податкового обліку [4, ст. 313].

Таким чином, податковий облік є попередньою, підготовчою стадією, «фундаментом» для виконання обов'язку зі сплати податків і зборів. Для того щоб держава отримала сплачену суму податку в повному обсязі, особа повинна бути визначена як платник та правильно здійснити розрахунок суми до сплати. Відомості обліку об'єкта оподаткування є підставою для розрахунку суми відповідного податку. При цьому податковий облік забезпечує можливість сплати відповідних сум податків зобов'язаними особами. Забезпечувальна функція податкового обліку спрямована перш за все на виконання основного податкового обов'язку – обов'язку сплати, а вже після цього – на складення та надання податкової звітності.

Згідно зі ст. 6 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні здійснюється з метою: створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств та гарантують і захищають інтереси користувачів; удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності» [8]. О.М. Ашмаріна підкреслює, що система правового регулювання бухгалтерського обліку – це сукупність нормативних актів та окремих облікових правових норм, що регулюють бухгалтерський облік [7, с. 23]. Виходячи з цього, система складається з документів трьох рівнів. До першого рівня відносяться Конституція України, Закони України (перш за все – Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»), Укази Президента, постанови КМУ, норми яких мають імперативний характер. Другий рівень складається з актів, які можна поділити на дві групи: а) положення (стандарты) бухгалтерського обліку, які затверджуються відповідними наказами Кабінету Міністрів України, які також містять норми імперативного характеру, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності; б) методичні вказівки органів спеціальної компетенції, норми яких носять методичний, рекомендаційний характер. Так, згідно з п.6. ст. 6. Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», міністерства, інші центральні органи виконавчої влади у межах своєї компетенції, відповідно до галузевих особливостей, розробляють на базі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку методичні рекомендації щодо їх застосування. Третій рівень формують локальні акти організації, розроблені органами, на які покладається управління обліком.

Слід зазначити, що до недавнього часу Законом України «Про систему оподаткування» було закріплено, що «Платники податків і зборів (обов'язкових платежів) зобов'язані: вести бухгалтерський облік, складати звітність про фінансово-господарську діяльність і забезпечувати її зберігання у терміни, встановлені законами; подати до державних податкових органів та інших державних органів відповідно до законів декларації, бухгалтерську звітність та

інші документи і відомості, пов'язані з обчисленням і сплатою податків і зборів (обов'язкових платежів)» [8 ст. 9]. Тобто фактично визначався розвиток законодавчого регулювання шляхом закріплення різних аспектів бухгалтерського обліку при виконанні податкового обов'язку. Але, ґрунтуючись на положеннях бухгалтерського обліку, податковий облік пов'язаний з обчисленням податків і зборів. Він відрізняється за цілями і завданнями від бухгалтерського обліку: призначення податкового обліку полягає у визначенні розміру суми, яка підлягає надходженню до бюджету як податковий обов'язок, інші ж аспекти обліку фінансової діяльності можуть взагалі і не мати відношення до визначення цієї суми [2]. Відмінністю податкового обліку як облікової системи від бухгалтерського є певне звуження функцій, що передбачає виконання перш за все обліково-фіскальної функції без виконання фінансово-облікової. Зважаючи на це, більш логічно вбачається норма статті 15 Податкового кодексу України, яка закріплює: «платник податків зобов'язаний вести в установленому порядку облік доходів і витрат, складати звітність, що стосується обчислення і сплати податків та зборів». Тобто в даному випадку мова йде саме про податковий облік.

Аналізуючи стан законодавчого регулювання податкового обліку в Україні, можна зробити висновок про широке використання методів і конструкцій бухгалтерського обліку з метою оподаткування, що передбачає єдине ведення бухгалтерських облікових операцій, одним із напрямів яких є визначення податкового обов'язку. При цьому слід враховувати, що призначення податкового обліку вбачається трохи вузким, ніж бухгалтерського. Так, 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. 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 або віддалене відношення до визначення суми податку або збору, опосередковане, або не мати відносини взагалі.

З прийняттям Податкового кодексу України змінено методику обліку доходів і витрат з методу «першої події» на метод нарахувань, який використовується у бухгалтерському обліку. Крім цього, закріплено обов'язки з ведення бухгалтерського обліку та подання фінансової звітності. Все це свідчить про певне зближення зазначених облікових систем. Необхідність ведення окремо податкового обліку в інтересах оподаткування вбачається недоцільною, адже в такому разі значно збільшаться витрати на підготовку кваліфікованих фахівців, введення нових методологій. Окремі показники, необхідні для обчислення податкового обов'язку, можуть бути отримані з бухгалтерської звітності шляхом коректування бухгалтерських показників. У зв'язку з цим вбачається логічним використання такої моделі співіснування бухгалтерського обліку і оподаткування, коли в якості базових показників для цілей оподаткування використовуються дані бухгалтерського обліку. При веденні податкового обліку дані, сформовані в бухгалтерському обліку, трансформуються, ґрунтуючись на правилах оподаткування, складається податкова звітність на базі бухгалтерських даних.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: В 6-ти т. / Кучерявенко Н.П. – Т. III: Учение о налоге. – Харьков : Легас, 2005. – 600 с.
2. Мінаєва, О. М. Правове регулювання податкового обліку в Україні : дис. .... канд. юрид. наук / О. М. Мінаєва. – Х., 2007. – 201 с.
3. Налоговое право России. Общая часть : учебник / [М.В. Кустова, О.А. Ногина, Н.А. Шевелева] ; отв. ред. Н.А. Шевелева. – М. : Юристъ, 2001. – 418 с.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.07.1998, № 146-ФЗ // Собр. законодательства РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.
5. Податковий кодекс України // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14, № 15-16, № 17. – Ст. 112.
6. Податковий кодекс України: постатейний коментар: у 2 ч. / за ред. М.П. Кучерявенка. – Х. : Право, 2011. – Ч. 1. – 704 с.
7. Правовые основы бухгалтерского и налогового учета, аудита в Российской Федерации : учеб. пособие / Отв. ред. Е.М. Ашмарина. – М. : Юристъ, 2003. – 255 с.
8. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 40. – Ст. 365.
9. Про систему оподаткування : Закон України від 25.06.1991 № 1251-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 39. – Ст. 510.