

УДК 657.12

# ПОДАТКОВИЙ ОБЛІК

## ЯК РЕЗУЛЬТАТ АМБІВАЛЕНТНОСТІ<sup>1</sup> ОБЛІКОВОЇ ТЕОРІЇ

ПЕТРО ХОМИН,

доктор екон. наук,  
Тернопіль

У статті висвітлено недоліки підсистеми податкового обліку, які унеможливають його інтеграцію з фінансовим обліком у цілісній системі. Обґрунтовано альтернативний підхід до облікового забезпечення фіскальних платежів, завдяки чому можуть бути усунені ці недоліки.

**Ключові слова:** податковий облік, облікова теорія, інтеграція.

### ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Усі сподівання на інтеграцію чи хоча б зближення підсистем податкового й фінансового обліку в єдиній уніфікованій системі завдяки прийняттю Податкового кодексу України виявилися не більш ніж *fata morgana*. І далі маємо так звані податкові різниці через розбіжності «фіскального» і реального прибутку, необхідність поділу господарських операцій за черговістю їхнього здійснення (перша та друга події), відтак псевдоактиви і псевдопасиви на рахунках 17 «Відстрочені податкові активи», 54 «Відстрочені податкові зобов'язання», субрахунках 643 «Податкові зобов'язання», 644 «Податковий кредит». Причиною цього, на наш погляд, є ігнорування провідними науковцями сутнісних методологічних прийомів і понять як основи формування виваженої та надійної інформації для прийняття ефективних управлінських рішень.

Це стало проблемою, вирішення якої, зважаючи на паралелізм і дублювання облікових процедур у підсистемах податкового й фінансового обліку, а через те їхню надмірну громіздкість, з одного боку, і викривлення інформації через такі розбіжності – з іншого, має важливе наукове та практичне значення.

**Аналіз публікацій.** Треба зазначити, що рідко яка публікація, в якій висвітлено той чи інший аспект щодо окресленої проблеми, не містить визнання, що «для гармонійного розвитку системи обліку необхідними є реформування ... із запровадженням відповідних методичних уніфікованих прийомів та інструментів» [1, с. 17], чи тверджень на кшталт: «... З метою зменшення обсягу облікових процедур постає питання гармонізації двох видів обліку, тобто вибору

таких принципів, методів та процедур, які будуть однаковими як для бухгалтерського, так і для податкового обліку» [2, с. 80].

Проте пропозиції цих авторів здебільшого зводяться до окремих «косметичних» удосконалень як от «поєднання бухгалтерського обліку основних засобів та обліку з метою оподаткування» шляхом «встановлення межі малоцінності для необоротних активів на рівні 2 500 грн» чи приведення у відповідність із П(С)БО 7 «Основні засоби» визначення цього терміна за Податковим кодексом [2, с. 82] або й узагалі завершуються загальнометодологічними настановами щодо «інформаційно-функціональної цілісності в єдиній системі обліку оптимізації методичного забезпечення за визначеними принципами адекватності оцінки, нормативно-законодавчої упорядкованості, нормативної релевантності, нівелювання витратної дискримінації...» [1, с. 20].

Водночас очевидна амбівалентність облікової теорії щодо змішування амортизації та зносу основних засобів чи перенесення на податковий облік застарілих підходів до визначення собівартості продукції (робіт, послуг), що є основними причинами паралельного існування підсистем податкового та фінансового обліку, оминається.

Не заперечуючи значущості цитованих та інших публікацій, підкреслимо, що вони можуть слугувати лише частковому вдосконаленню певних процедур. Інтеграція податкового й фінансового обліку неможлива у принципі без кардинально іншого підходу до їхньої методології, оскільки ні перший, ні другий наразі не ґрунтуються на теорії, яку можна було б уважати парадигмою.

**Мета статті** – спроба сформулювати підхід, ґрунтуючись на теоретичних здобутках вітчизняних і зарубіжних учених.

<sup>1</sup> Амбівалентність – суперечливість.

## ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Загалом якщо бути більш точним, то стосовно податкового обліку можна радше говорити про абсолютну відсутність будь-якого теоретичного обґрунтування його методології. У зв'язку з цим окремі автори навіть стверджують, що такого обліку взагалі не існує, оскільки він, мовляв, не має свого предмета й методу. З цього приводу періодично спалахують дискусії щодо заміни словосполучення «податковий облік» алонімом<sup>2</sup> «податкові розрахунки», хоч очевидно, що суть не у назві, тим більше вона вже утвердилась, як переконливо довів О. Малишкін із посиланням на Податковий кодекс України, нормативні документи Міністерства фінансів України, Вищого адміністративного суду України [3].

Що стосується фінансового обліку, то незважаючи на нібито його кількасотлітню історію (якщо, звісно, вважати, що це синонім бухгалтерського обліку), маємо наразі парадокс, сформульований видатним російським теоретиком Я. Соколовом: «Власне те, що видається зараз за теорію бухгалтерського обліку, являє собою:

- або непотрібну схоластику типу – предмет і метод;
- або азбучні істини, які дійсно необхідні тому, хто вперше стикається з мовою нашої науки;
- або огляд форм рахівництва, розповідь про первинні документи й облікові реєстри ...;
- або огляд нормативних документів, що належить швидше до сфери юриспруденції, ніж до обліку» [4, с. 5].

Передусім це помітно, коли спробувати заглибитися в основу основ бухгалтерського обліку (фінансового й податкового), тобто такий елемент їх методу, як оцінка, що найкраще можна проілюструвати на прикладі основних засобів.

Як відомо, до прийняття Податкового кодексу амортизацію основних засобів можна було нараховувати за «податковим» методом – для фіскальної звітності, проте тільки за так званими основними виробничими фондами, що а ргіогі зумовлювало викривлення залишкової вартості об'єктів з огляду на чехарду зі зміною застосовуваних у 1995–2000 рр. «понижуючих коефіцієнтів» визначення сум амортизаційних відрахувань.

Причому викривлення реальної оцінки необоротних активів відбувалося навіть тоді, коли у фінансовому обліку застосовували інший метод нарахування

<sup>2</sup> *Алонім* – різновид власної назви того самого об'єкта.

амортизації, передбачений П(С)БО 7 «Основні засоби», – прямолінійний, кумулятивний тощо – саме через методологічну плутанину, яка здавна притаманна вітчизняній обліковій теорії. Мається на увазі змішування зносу й амортизації основних засобів, яке досягло апогею, антиметодологічного абсурду з прийняттям у 1999 р. Плану рахунків бухгалтерського обліку, за яким їх об'єднали на одному синтетичному рахунку.

Адже класики теорії бухгалтерського обліку провели чітке розмежування цих категорій. Зокрема, Ж.-Б. Дюмарше (1874–1946) зазначав, що *знос* «основних засобів – регулятив, контрактив, оскільки йому в активі вже нічого не протистоїть (вартість зношених основних засобів)» [5, с. 338]; *амортизація* – це резерв для нагромадження коштів, необхідних для простого відтворення зношених об'єктів. Якщо норми амортизації визначаються фінансовою політикою держави (хоча це можна визнати правомірним лише стосовно етатистської моделі економіки, бо в ринкових умовах кожне підприємство має виходити зі своїх фінансових можливостей), то нормувати ні моральний, а тим паче фізичний знос неможливо в принципі. Тим більше, змінюючи норми нарахування амортизації, вважати, що адекватно реагує сума зносу того чи іншого об'єкта основних засобів.

Проте саме такий антиметодологічний підхід є однією з основних перепон на шляху інтеграції податкового й фінансового обліку в цілісну систему ось уже майже 15 років як за колишнім Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств», так і за теперішнім Податковим кодексом.

Здається, що врешті-решт треба прислухатися до висновку глави Петербурзької наукової облікової школи Є. Сіверса (1908), який «доводив, що мова йде про новий фонд і, відповідно, це рахунок (амортизації. – *Авт.*) фондовий, що відображує одне з джерел власних засобів підприємства» [5, с. 267].

Дещо пізніше О. Рошаховський (1910) «чітко побачив відмінність між амортизацією і зносом основних засобів. *Знос* (за термінологією О. Рошаховського – амортизаційний капітал) ... являє собою ту суму, на яку впродовж певного періоду зменшився реальний основний капітал ...», тобто це є реально зношена втрачена величина. *Амортизація* (за термінологією автора – відновлювальний фонд) виражає «суму реальних цінностей, нагромаджену в активі для поповнення втрати майна», тобто амортизація – це чисто фінансовий грошовий процес, і не випадково статуті акціонерних товариств Росії передбачали

єдину норму<sup>3</sup> відрахувань, яка могла коливатись у межах 5–10 % початкової вартості основного капіталу» [5, с. 273–274].

Однак те, що було зрозумілим для вчених початку ХХ ст., стало абсолютно чужим для нинішніх, щоправда, не без впливу зарубіжних, зокрема А. Кальмеса (1926), – німецького вченого, який «відносно рахунку Амортизації думав, що, оскільки нарахування відповідає реальній величині зносу, рахунок слід вважати регулюючим, але якщо величина нарахувань перевищує суму реального зносу, то різниця трактується як резервний фонд» [5, с. 172]. Відтак у ХХІ ст. маємо розуміння цих категорій як *idem per idem*<sup>4</sup>: «Знос основних засобів – сума амортизації об'єкта основних засобів ...» [6, ст. 4].

Однак це не означає, що треба повернутися до колишнього окремого обліку зносу й амортизації основних засобів на різних синтетичних рахунках, оскільки це буде лише сакральними ритуалами (К. Болдунг), позаяк ані перший, ані друга не забезпечує точної інформації, необхідної для ефективного управління підприємством.

Знос основних засобів є неточним за визначенням, оскільки ще нікому не вдавалося визначити наперед його місячну чи квартальну або хоча б річну суму. Через це маємо парадокси, коли низка об'єктів за даними обліку уже зношена, проте при нульовій залишковій вартості вони експлуатуються десятки років. Або навпаки, мінімальні строки<sup>5</sup> експлуатації ще не пройшли, але використовувати ті чи інші основні засоби неможливо через їхній як не фізичний, то моральний знос. Втім більш-менш впевнено говорити про залишкову вартість будь-якого об'єкта та суму його зносу можна тільки при списанні, та й то лише на основі експертного висновку, а ніяк не бухгалтерських даних.

<sup>3</sup> До речі, в окремих німецьких землях також були встановлені єдині норми амортизації, причому диференційовані не за видами обладнання, а за галузями виробництва, що свідчить про розуміння амортизації «як чисто фінансової операції» [5, с. 172].

<sup>4</sup> *Idem per idem* – визначення через визначуване.

<sup>5</sup> Хоч офіційно мінімальні допустимі строки корисного використання основних засобів уведено Податковим кодексом [7, ст. 145.1], раніше також не дозволялося списувати трактори, автомобілі тощо до досягнення директивно визначених строків їх експлуатації (зазвичай 10–12 років). Тому навіть явний металобрухт очікував на момент, коли нарешті цей строк спливав.

Амортизацію основних засобів, особливо за теперішніх умов, коли часто-густо вона не має жодного забезпечення в активі, не кажучи вже про резервування коштів для простого відтворення на окремому рахунку в банку, як це практикувалось у радянські часи, взагалі, користуючись висловом Г. Хетфілда (1909), представника англо-американської школи персоналістів, «тільки хвора уява ... може визнати... фондом» [5, с. 370].

Тому висловимо крамольну думку: чи не краще відмовитися від таких дефініцій взагалі? Адже стосовно фіскальної політики «амортизація – сума доходу, яка не підлягає обкладанню податком» [5, с. 370]. Це було особливо помітно за моделлю визначення оподаткованого прибутку, яка застосовувалася до прийняття Податкового кодексу, оскільки тоді його маса, визначена як різниця між так званими валовими доходами і валовими витратами, коригувалася, тобто зменшувалася на суму амортизації основних виробничих фондів (засобів).

Проте й зараз маємо те саме, адже віднесення такої амортизації до витрат діяльності автоматично збільшує собівартість продукції (робіт, послуг) та зменшує масу прибутку (базу оподаткування), з якої визначається податок. Значно простіше це можна зробити, якщо переглянути ставку оподаткування податком на прибуток, скоригувавши її на якийсь обґрунтовано визначений відсоток, адекватний тій сумі, яка за фінансовою політикою формування джерел простого відтворення повинна не підлягати обкладанню податком.

Тим більше, що розгляд амортизації як «систематичного розподілу вартості ... необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації)» [6, ст. 4] є антиметодологічним нонсенсом, адже, як пише академік Російської академії наук В. Маєвський: «... Процедура перенесення ціни засобів виробництва ... являє собою рутинну бухгалтерську операцію з обліку витрат виробництва ... аналогічна процедура, але така, що стосується перенесення вартості ... *фізично недопустима* ... ніяка сила не може заставити вартість *переміщатися* в календарному часі: праця, витрачена в момент часу *t* на виробництво якогось засобу виробництва *x*, назавжди залишається працею саме цього моменту часу і назавжди «застигає в засобі виробництва» [2, с. 67].

Крім того, при віднесенні амортизації (зносу) основних засобів за такою «рутинною бухгалтерською процедурою» на витрати діяльності маємо «добування цифр зі стелі» із-за «вгадування» частки мину-

лих витрат, утілених у вартості необоротних активів, які за бухгалтерськими записами нібито додаються до вартості витрачених оборотних активів. Унаслідок чого «оцінка за собівартістю не відображує величини вартості, через що, як зауважував Р. Саватьє (1967), французький юрист, який велику увагу приділяв обліку, «результати виробництва завжди залишаються прихованими». До того ж «грошовий вимірник нестабільний і тому нереальний, додаючи ціни минулого року (століття)<sup>6</sup> до цін нинішніх, бухгалтерія отримує умовні числа, позбавлені реального змісту ...; амортизація, нарахована за умовними ставками, викривлює і вартість майна, і фінансові результати (наприклад, у разі переамортизації машина матиме від'ємну вартість<sup>7</sup>, а насправді вона збереже вартість реальну)» [5, с. 331–332].

Тому коли вже братися за інтеграцію податкового й фінансового обліку, то спочатку треба подбати про приведення у відповідність з реаліями ринкової економіки методології останнього, адже цього не можна зробити простим шляхом – поверненням до моделі, яка існувала до реформування вітчизняної облікової системи, чи волонтаристськими рішеннями, як це недавно сталося щодо тимчасового «підлаштування» під вимоги податкового обліку П(С)БО 16 «Витрати». Зокрема, доповненням від 18.03.2011 р. за наказом Міністерства фінансів України № 372 було запропоновано по суті нове визначення «собівартість за прямими витратами», де змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати не фігурували.

Щоправда, з позиції облікової практики це здавалося навіть певним полегшенням, адже й раніше не

<sup>6</sup> Саме це маємо сьогодні, оскільки знос (амортизацію) основних засобів підприємства нараховують за багатьма об'єктами, введеними в експлуатацію у ХХ ст., вартість яких, зважаючи на те, що лише за період січень 1998 р. – січень 2012 р. індекс інфляції становить 519,8%, несумісна із сучасними.

<sup>7</sup> Щодо останнього можна заперечити, мовляв, такого у вітчизняній практиці не відбувається, оскільки знос (амортизація) об'єкта не може перевищувати «вартості, яка амортизується – первісної або переоціненої вартості необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості» [6, ст. 4]. Однак це не спростовує твердження Р. Саватьє, а лише підтверджує сакральну процедуру «добування цифр зі стелі», особливо якщо враховувати наявність на підприємствах об'єктів основних засобів з нульовою (sic!) залишковою вартістю.

всі загальновиробничі витрати включалися до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг). Так, частина постійних загальновиробничих витрат у періоді їх виникнення списувалася на рахунок 90 «Собівартість реалізації». Враховуючи розпливчатість формулювання П(С)БО 16 «Витрати»: «до постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності» та відсутність визначень, які з них слід вважати розподіленими / нерозподіленими, це таїть у собі джерело суперечок щодо об'єктивності такого поділу. Тобто списання за альтернативним варіантом, як було передбачено цим наказом, усіх без винятку загальновиробничих витрат на рахунок 79 «Фінансові результати» дійсно могло б полегшити роботу бухгалтерів. І тільки.

Однак бухгалтерський облік – не самоціль. Через це навряд чи варто безоглядно погоджуватися з такими висновками: «... Розподіл загальновиробничих витрат є досить трудомістким. ... доцільно використовувати порядок визначення собівартості виготовленої та реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), передбачений п. 138.8 Податкового кодексу, тобто тільки за прямими витратами. ... Запаси ... слід оцінювати і відображувати в балансі також за прямими витратами» [9, с. 15], навіть якщо «... у Фінляндії бухгалтерські норми не зобов'язують компанії застосовувати при складанні звітності ... системи калькуляції з повним розподілом витрат», що стверджує цитований автор з посиланням на К. Друрі. Тим більше, що «система калькулювання з повним розподілом витрат визнається обов'язковою при складанні фінансової та податкової звітності ... у багатьох країнах» [9, с. 14–15].

Адже таким способом, як було визначено наведеним доповненням П(С)БО 16 «Витрати», взагалі втрачається будь-яка реальність собівартості продукції (робіт, послуг). Пригадується, подібне було в часи «економної економіки», коли так зване бюро економічного аналізу цілий рік втішалося тим, що фактична собівартість продукції (робіт, послуг) завжди була нижчою за планову. І раптом у кінці року (а практично – в січні наступного) виявлялося, що це було ілюзією, породженою розподілом накладних витрат (загальновиробничих і загальногосподарських) виходячи з нагромаджених сум на інших рахунках (на той час 25 і 26) у цілому за рік.

Тому впродовж року при визначенні виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) задовго до прийняття Податкового кодексу вже користувалися введеним до нього доповненням – «за прямими витратами», хоча всі економісти бачили, що це лише тимчасовий самообман, оскільки насправді тоді виробнича собівартість включала прямі й накладні витрати, за винятком збутових, які потрапляли в так звану «повну» собівартість. Власне остання чомусь завжди перевищувала планову, проте це виявлялося згодом, коли в центр уваги переносилася «боротьба» за її зниження ... вже у наступному році, отож усе повторювалось спочатку.

Теперішня мімікрія облікової теорії до антиекономічних підходів щодо визначення собівартості продукції (робіт, послуг), коли не тільки їх «повної», а й виробничої собівартості хотіли не визначати, нічим не обґрунтована. Оскільки врешті-решт реальний прибуток від перестановки доданків, тобто елементів витрат зі статті 040 «Собівартість реалізованої продукції» у нововведену статтю<sup>8</sup> 045 «Загально-виробничі витрати» Звіту про фінансові результати ф. №2, не змінився б. Тим більше, що навіть перейшовши на цей альтернативний варіант визначення собівартості продукції не вдалося б інтегрувати податковий і фінансовий облік витрат виробництва, з огляду на обмеження, встановлені Податковим кодексом.

І все це відбувається через те, що далі співіснують діаметрально протилежні методи щодо відображення доходів і витрат – касовий і нарахування, що правда в дещо вужчому обсязі – лише стосовно податку на додану вартість, без огляду на те, що вони суперечать одному з основних принципів бухгалтерського обліку, а саме відповідності.

Проілюструємо це на прикладі. Скажімо, підприємство отримало електроенергію для виробництва, проте продукція на кінець кварталу ще не випущена. Отож матимемо незавершене виробництво, оскільки

<sup>8</sup> Наказом Мінфіну України № 372 передбачався варіант aut-aut, тобто у бухгалтерському обліку можна було дотримуватися традиційного способу визначення собівартості продукції (робіт, послуг) із включенням до неї, крім прямих витрат, змінних та постійних розподілених загально-виробничих, що мало ймовірно на практиці, адже досвід підказує, що сталося би так, як було з можливістю вибору інших, крім податкового, методів нарахування амортизації: здебільшого саме він і застосовувався.

вартість електроенергії за дебетом 803 «Витрати палива й енергії», кредитом 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» та дебетом 23 «Виробництво», кредитом 803 «Витрати палива й енергії» буде відображена як витрати поточного звітного періоду, однак, звісно, жодних доходів ще немає. Їх можна буде отримати лише в наступних кварталах, та й то після реалізації продукції, а може й ні – коли ця продукція залишиться на складі. Тобто маємо начотну ілюстрацію розбіжності, а не відповідності доходів і витрат.

Однак після скасування згаданого наказу Міністерства фінансів України говорити про виваженість теоретичного обґрунтування податкового обліку передчасно, що можна підтвердити прикладом з об'єднанням колишніх синтетичних рахунків 67 «Податкові розрахунки», який мав субрахунки 1 «З податкових зобов'язань» і 2 «З податкового кредиту», та 68 «Розрахунки з бюджетом» в одному синтетичному рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами», де вони стали відповідно субрахунками 643 «Податкові зобов'язання» і 644 «Податковий кредит». У результаті цього рахунки, призначені для відображення податку на додану вартість, мають ознаки амбівалентності щодо облікової теорії, що призводить до завищення обігів за синтетичним рахунком, а це ще на початку ХХ ст. заперечувалося видатними теоретиками.

Зокрема, О. Рудановський писав: «Недопустимі, як правило, в балансі внутрішні обіги всілякого роду, які роздувають обіги балансу, як-от: обіги між касою і поточними рахунками в банку, між складами, між агентами, між дебіторами й кредиторами, взагалі обіги з дебетування будь-якого рахунку кредитуванням того самого рахунку. Найкраще все-таки обіги між субрахунками – підрозділами головного рахунку проводити в книгах аналітичного обліку і не проводити в книгах синтетичного обліку» [5, с. 469].

Однак усупереч цьому застереженню класика облікової теорії маємо «роздуті обіги» вже не тільки в бухгалтерському балансі внаслідок перелічених О. Рудановським причин, а й через еkleктику активних і пасивних субрахунків – теперішнього антиметодологічного ноу-хау, яке викривлює валюту Балансу (ф. № 1), завищуючи її на регуляторні суми, позаяк залишки за субрахунками 643 та 644 наводяться як реальні суми відповідно за статтями «Інші оборотні активи» та «Інші поточні зобов'язання». Відтак

уведення цих субрахунків призвело до появи «удаваних», за термінологією Й. Шера, активів<sup>9</sup> за субрахунком 643 «Податкові зобов'язання» і таких самих пасивів – за субрахунком 644 «Податковий кредит».

З теоретичного погляду ця проблема також важлива, адже еклектика активних і пасивних субрахунків, як це зроблено щодо рахунку 64 «Розрахунки за податками і платежами», чи відображення раніше так званих валових доходів, тепер – виручки (доходів) від реалізації – вкупі з податком на додану вартість, у той час як колишні «валові витрати», а тепер «витрати, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування» відразу формуються «очищеними» від нього, суперечить теорії бухгалтерського обліку.

Думається, План рахунків бухгалтерського обліку має бути своєрідним алфавітом, який дає змогу лаконічно описати будь-які події – факти господарського життя, причому винятково ясно, без двоякого тлумачення їх змісту. Інакше це навіть за умови веломовного словесного викладу не завжди досягне.

Крім того, на наш погляд, пора відійти від атавізму сакральних процедур, пов'язаних з історичним обліком собівартості, яка стала «священною короною», що поглинає левову частку робочого часу бухгалтерів і економістів, хоча точність тут навіть тоді, коли вона арифметично вивірена, є лише ілюзорною. Адже ще Л. Сей (1894), міністр фінансів Франції, відомий учений, цілком резонно зауважував: «Усякий прибуток є предметом оцінки і, діючи цілком чесно, його можна знайти там, де його зовсім немає» [5, с. 155].

Для того щоб переконатись у цьому, досить заглянути у П(С)БО 7 «Основні засоби», 9 «Запаси», 11 «Зобов'язання», 16 «Витрати», якими передбачено вибір такого «предмета оцінки» завдяки застосу-

<sup>9</sup> Зазначимо, що подібною була думка Ф. Єзерського, висловлена стосовно недоліків подвійної бухгалтерії: «Для обліку власних засобів вводяться «підставні» рахунки; «подвійна система замилувала очі цим дебетом і кредитом та підставними рахунками. Ось на чому ґрунтується можливість брехні». Він вважав, що виведення фінансового результату можливе тільки шляхом інвентаризації за минулий період, а збіг результатів у реєстрах подвійної бухгалтерії створює ілюзію безпомилковості роботи рахівників, однак найсуттєвіші помилки, пов'язані з віднесенням сум не на ті рахунки, а також помилки в натуральних одиницях, не розкриваються через механізм подвійного запису. Тому «подвійній системі» не можна дати іншої назви, як системи злодійської. Це не літературно, неввічливо, але правдиво» [5, с. 246].

ванню різних методів нарахування амортизації основних засобів, оцінки запасів при їхньому списанні на витрати виробництва чи віднесення на них створених забезпечень.

Однак і тепер, коли замість «госпрозрахунку мнимого» ринкові умови безжально перевели підприємства на самоокупність, основою основ його є забезпечення, тобто формування інформації у бухгалтерського обліку продовжується за такими самими застарілими підходами, адже збереглася столітньої давності, підкреслена ще у 1911 р. Ч. Гаррісоном: «основна ідея калькуляційної системи, яка зосереджує свою увагу єдино на збиранні даних про здійснену роботу», яка «є абсолютно неправильною і належить до далеко минулих часів примітивної організації та скромних масштабів підприємств ... традиційна система калькулювання не відповідає на запитання про те, як утворилася собівартість, надто пізно отримує результати і приносить більше витрат, аніж користі» [5, с. 411].

Хоча саркастичне зауваження Я. Соколова: «Прибуток створюють не робітники, як учив А. Сміт, не капітани індустрії й адміністрації, як писав Й. Шумпетер, прибуток створюють бухгалтери», мало би переконати в необхідності перегляду обліково-аналітичних догм та врахування надбань попередників, котрі закликали відкинути «обман калькуляції», введений під впливом ідей школи німецького вченого А. Кальмеса, всупереч його земляку і сучаснику Ф. Ляйтнеру, котрий резонно стверджував: «Калькуляція ... розглядається як технічний розрахунок, що не має жодного зв'язку з бухгалтерією» [5, с. 175, 186].

Оскільки й без цього можна визначити фінансові результати, адже в теорії бухгалтерського обліку давно обґрунтована методика визначення прибутку за даними синтетичного обліку у Головній книзі, розроблена на основі ідеї видатного українського політеконома М. Туган-Барановського (1865–1919), переведеної на облікову методику російським ученим, членом-кореспондентом Міжнародної асоціації бухгалтерів Л. Гомбергом (1866–1935), за яку він отримав золоту медаль на міжнародному конкурсі у Франції. За цією методикою суми валового прибутку можна визначити на рахунках Головної книги без марудного накопичення затрат у розрізі кожного виробу на аналітичних рахунках [5, с. 262].

Що стосується калькуляції, то її основний недолік в «додаванні цін минулого» та «цін нинішніх» може бути усунутий, якщо прислухатися до Ч. Гаррісона (1911), який, зокрема, вважав, що «першочергове значення ... для калькуляції має не вартісний (грошовий) вимірник ..., а натуральний, оскільки

ки нормувати виробництво треба ... тільки в натуральному вираженні». Сама собівартість має визначатися не за фактичними затратами, які мають чисто історичний ретроспективний характер, а за поточними цінами» [5, с. 413].

Проте, як завжди, у вітчизняній обліковій теорії почали винаходити «власний велосипед», тобто «нормативний» облік, але не так, як це було передбачено за стандарт-кост у трактуванні Ч. Гаррісона, а з «прив'язкою» до установок XII з'їзду ВКП(б) щодо «науково поставленої калькуляції, яка визначає реальну собівартість продуктів ...» [5, с. 499].

Тобто замість визначення нормативів витрат у натуральних одиницях, до того ж у розрізі виробничих процесів, а не окремих «продуктів» – видів продукції, робіт, послуг, перейшли до рутинної роботи з обчислення саме у грошовому вимірнику трьох видів собівартості: планової, нормативної та фактичної. І навіть М. Жебрак, якого разом із Є. Ліберманом вважають «батьками» нормативного методу обліку витрат в СРСР, від початкового (1934) ототожнення перших двох видів собівартості під впливом Р. Вейцмана пізніше (1948) «вже підкреслював відмінності між цими поняттями» [5, с. 501].

Не змінило ситуації також те, що окремі вчені відстоювали ідею стандарт-кост, хоча й завуальовано. Приміром, Н. Іванов (1956) писав: «Якщо контроль за затратами у процесі виробництва ведеться правильно і своєчасно виявляються відхилення від норм ..., то якість обліку затрат буде достатньо ви-

сокою, а звітні калькуляції достовірними і в тому випадку, коли зведений облік ведеться по заводу в цілому». Такого самого погляду дотримувався А. Маргуліс: «У літературі утвердилась думка, що фактичні затрати на виробництво при нормативному обліку мають узагальнюватися по-бухгалтерськи – за групами однорідних виробів. Якщо ж обліковувати затрати в цілому по основному виробництву, то це нібито подібне до хибного котлового методу. З цим не можна погодитися» [5, с. 503].

Загалом треба вилучити прибуток як базу оподаткування, оскільки це лише зумовлює синергізм консервування відсталих матеріало-, енерго- та трудомістких технологій виробництва й пошук як легальних, так і тіншових схем мінімізації нарахованого від нього податку. Заодно й стримує процес переливання капіталу – однієї з основних ознак ринкової економіки, адже замість сприяння вирівнюванню середньої норми прибутковості маємо контрдію – стимулювання тих підприємств, які за однакових умов щодо отримання доходу з іншими спорідненими, сплачують до бюджету менше податку внаслідок нерационального використання ресурсів, отже, нижчої прибутковості виробництва.

Звісно, перехід на оподаткування отриманого доходу також не є панацеєю від «мінімізації» платежів до бюджету, однак це принаймні кратно зменшить легальні й тіншові схеми, а заодно дасть змогу значно спростити податковий облік, що може стати основою його інтеграції з фінансовим.

### ВИСНОВКИ І ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Доводиться констатувати, що догматизм «усталеної» думки виявився сильнішим, ніж неупередженість поглядів відомих учених, і сьогоднішня ситуація з податковим обліком нагадує казку про Кирила Кожум'яку, тільки з іншим кінцем. Оскільки всі сподівання, що в результаті прийняття Податкового кодексу з таким надуманим обліком буде покінчено, виявилися примарними.

Зокрема, попри декларативні твердження нібито податок на прибуток нараховуватиметься за даними фінансового обліку, а тому податковий облік стане непотрібним, особливістю є, як виявляється, що податкові різниці надалі існуватимуть.

А все через те, що безіменний Кожум'яка – кушнір по-теперішньому, – проігнорувавши співвідносність шкурки та її вичинки, хоча б не згадує про горезвісні «валові витрати» та «валові доходи», але ніяк не може вискочити за межі їхнього *circulus vitiosus*. Тому й надалі матимемо два прибутки: один – фіскальний, обчислений за канонами Податкового кодексу, другий – бухгалтерський, визначений за П(С)БО, хоча жодного реального. Позаяк перший буде ірреальним через «другорядність» фінансового обліку стосовно іншого «симбіонта» – податкового обліку, а другий не може бути реальним а рїогї внаслідок надто багатьох умовностей, які значно перевершують допущення, що споконвіку фігурують у бухгалтерському обліку як неминучі.

Водночас погоджуючися з тим, що очікуване «зближення податкового та бухгалтерського обліку ... насправді виявилось не більше ніж міфом», думається у продовженні цитованого висновку «оскільки в результаті обліків усе одно буде два: один бухгалтерський (згідно з П(С)БО); другий – псевдобухгалтерський, він же податковий (за ПКУ)» [10, с. 14] резонніше переставити акценти.

Зважаючи на силу контролю за другим, а відтак фінансові й інші каральні санкції, які з цього випливають, можна очікувати, що власне податковий облік буде основним. Фінансовий облік може зійти нанівець, адже замість злиття його з фіскальним маємо їхній довголітній симбіоз, але не так, як це тлумачиться в словниках – «форма співжиття організмів різних видів, яка забезпечує їм взаємну вигоду», позаяк один із симбіонтів (неважко догадатися, який саме) перебуватиме в затінку і поступово чахнутиме.

Та при цьому рано чи пізно доведеться не на словах, а на ділі інтегрувати податковий і фінансовий облік у цілісну систему формування економічної інформації, оскільки надмірні витрати на функціонування двох підсистем, які мають чітку тенденцію до зростання і загалом є непродуктивними, змусять це зробити.

Звісно, крім перегляду фіскальної політики щодо спрощення адміністрування податків, зборів і платежів, частково започаткованого в Податковому кодексі, доведеться те саме зробити й щодо розглянутої у статті амбівалентності облікової теорії. І не тільки з міркувань методологічних, а й прагматичних, оскільки два паралельних обліки основних засобів, витрат і доходів тощо, та ще й в умовах затяжної фінансової кризи – непомірна розкіш. Треба твердо пам'ятати, що «затрати на ведення обліку не повинні перевищувати можливий економічний ефект від використання бухгалтерської інформації ...» і лише «... при правильній організації роботи вони елімінують зайві дані» [5, с. 570].

Водночас ми не претендуємо на абсолютну істину в своїх міркуваннях з приводу інтеграції податкового й фінансового обліку, тому подальші дослідження цієї проблеми є перспективними.

#### ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. **Артюх О.В.** Інтеграція облікових систем: принципова можливість / О.В. Артюх, В.Ф. Максимова, Є.В. Шляхов // Вісник Львівської комерційної академії. – 2011. – Вип. 35. – С. 17–20.
2. **Цебень Р.Л.** Облікова політика основних засобів у контексті впровадження Податкового кодексу України / Р.Л. Цебень, А.Ф. Гуменюк; зб. наук. праць Черкаського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки». – 2011. – Вип. 28. – Ч. I. – С. 80–83.
3. **Малишкін О.** Податковий облік чи податкові розрахунки / О. Малишкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 1. – С. 22–28.
4. **Соколов Я.В.** Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
5. **Соколов Я.В.** Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней / Я.В. Соколов. – М.: Аудит ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
6. **Положення** (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затв. наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92.
7. **Податковий** кодекс України від 02.12.2010 р. №2755-VI.
8. **Маевський В.** Воспроизводство основного капитала и экономическая теория / В. Маевский // Вопросы экономики. – 2010. – №3. – С. 65–85.
9. **Озеран А.** Проблеми узгодження стандартів (правил) бухгалтерського обліку і норм Податкового кодексу у частині загальновиробничих витрат та їх відображення у фінансовій звітності / А. Озеран // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 3. – С. 13–16.
10. **Хмелевський І.** Податкова та бухгалтерська звітність: «два береги однієї річки» / І. Хмелевський // Податки та бухгалтерський облік. – 2011. – № 20 (1413). – С. 14–23.

В статті освітлені недоліки підсистеми податкового обліку, які роблять неможливою його інтеграцію з фінансовим обліком в єдину систему. Обґрунтовано альтернативний підхід до ведення обліку основних засобів, завдяки чому ці недоліки можна усунути.

**Ключевые слова:** *налоговый учет, учетная теория, интеграция.*