



УДК 657.2.016

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА НА ТЛІ ОБЛІКОВОЇ ПРОБЛЕМАТИКИ

Петро Хомин; Сергій Співак; Тетяна Королюк

*Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя,
Тернопіль, Україна*

Резюме. Розглянуто проблематику недосконалості й неузгодженості податкової та облікової політики. Підкреслюється, що не виваженість першої зумовила таку ж ваду другої, привівши до дублювання облікових процедур, документації первинного й аналітичного обліку, плутанини в синтетичному, ігнорування його економічних меж у цілому. Причому попутно виникла некоректність їхніх назв, адже власне друга – складова першої. Тож перейменування бухгалтерського обліку/звітності в фінансовий/фінансову ніяк не може вважатися методологічно обґрунтованим. А найгірше, що при цьому всі забули про неприпустимість у бухгалтерському обліку ігнорування його економічних меж, зумовленого дублюванням первинної документації й уведенням підставних рахунків, назви яких ще й до того є яскравим прикладом методологічної й методичної плутанини. Це зумовлює важливість наукового осмислення проблематики узгодженості податкової політики з її виваженим обліковим забезпеченням відповідно до класичних методологічних і методичних постулатів. Звернено увагу на те, що превалювання фіскального підходу над методологією й методикою бухгалтерського обліку призвело до введення підставних рахунків, назви яких є яскравим прикладом методологічної й методичної плутанини та підміни задекларованих балансів-нетто балансами-брутто. Запропоновано відмовитися від антиметодологічного застосування двояких – касового й нарахування – методів відображення доходів при визначенні податкових зобов'язань і податкового кредиту з податку на додану вартість, які зумовили появу підставних субрахунків 643 «Податкові зобов'язання» та 644 «Податковий кредит», сутність яких перекручена, тому зумовлює появу фіктивних активів і пасивів. У першу чергу з цієї різноманітності слід вилучити дублювання первинної облікової документації й сепарацію бухгалтерських операцій на першу й другу події, відмовившись від застосування двояких – касового й нарахування – методів відображення доходів при визначенні податкових зобов'язань і податкового кредиту з податку на додану вартість: прецедент із «валовими доходами» й «валовими витратами» доводить – це не за межами можливого.

Ключові слова: податкова політика, підставні рахунки, дублювання облікових процедур і документації.

https://doi.org/10.33108/galicianvisnyk_tntu2023.03.047

Отримано 10.04.2023

UDC 657.2.016

TAX POLICY ON THE BACKGROUND OF ACCOUNTING PROBLEMS

Petro Khomyn; Serhii Spivak; Tetyana Korolyuk

Ternopil Ivan Puluuj National Technical University, Ternopil, Ukraine

Summary. The article considers the problem of imperfection and inconsistency of tax and accounting policies. It is emphasized that the lack of balance of the former has led to the same flaw in the latter, resulting in duplication of accounting procedures, documentation of primary and analytical accounting, confusion in synthetic accounting, and ignoring its economic boundaries in general. At the same time, their names were incorrect, because the latter is actually a component of the former. Therefore, renaming accounting/reporting to financial/financial cannot be considered methodologically sound. And worse, everyone has forgotten about the inadmissibility of ignoring its economic boundaries in accounting, due to the duplication of primary documentation and the introduction of fictitious accounts, the names of which are also a vivid example of

methodological and methodological confusion. This determines the importance of scientific comprehension of the problem of consistency of tax policy with its balanced accounting support in accordance with the classical methodological and methodological postulates. Attention is drawn to the fact that the prevalence of the fiscal approach over the methodology and methods of accounting has led to the introduction of fictitious accounts, the names of which are a vivid example of methodological and methodological confusion and the substitution of declared net balances with gross balances. It is proposed to abandon the anti-methodological use of dual – cash and accrual - methods of income recognition in determining tax liabilities and VAT tax credit, which led to the emergence of fictitious sub-accounts 643 «Tax Liabilities» and 644 «Tax Credit», the essence of which is distorted, therefore leading to the emergence of fictitious assets and liabilities. First and foremost, this diversity should be eliminated by duplication of primary accounting documentation and separation of accounting transactions into the first and second events, and by abandoning the use of two methods of income recognition – cash and accrual – in determining tax liabilities and VAT tax credit: the precedent of «gross income» and «gross expenses» proves that this is not beyond the realm of possibility.

Key words: tax policy, dummy accounts, duplication of accounting procedures and documentation.

https://doi.org/10.33108/galicianvisnyk_tntu2023.03.047

Received 10.04.2023

Постановка проблеми. При переході України від соціалістичного етатизму до ринкових взаємовідносин податкова політика, на жаль, не була методологічно ув'язана з обліковим забезпеченням, що зумовило проблематику, яка не усунута до цих пір. Зокрема, превалювання фіскального підходу над методологією й методикою бухгалтерського обліку призвело до суттєвих розбіжностей між фінансовою й податковою звітністю.

Причому попутно виникла некоректність їхніх назв, адже власне друга – складова першої. Тож перейменування бухгалтерського обліку/звітності в фінансовий/фінансову ніяк не може вважатися методологічно обґрунтованим. А найгірше, що при цьому всі забули про неприпустимість у бухгалтерському обліку ігнорування його економічних меж, зумовленого дублюжем первинної документації й уведенням підставних рахунків, назви яких ще й до того є яскравим прикладом методологічної й методичної плутанини.

Відтак вже більше чверті століття це муляє очі, проте залишається непорушним, не дивлячись на перманентні «шліфування» Податкового кодексу України й періодичне «реформування» обліку. Це зумовлює важливість наукового осмислення проблематики узгодженості податкової політики з її виваженим обліковим забезпеченням відповідно до класичних методологічних і методичних постулатів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано вирішення проблеми. Коли кинути на вітчизняні публікації з окресленої проблематики, як висловлюються поляки, скелком й оком виширину і глибину, то видається, що стосовно неї зауваження В. Маяковського про «мелкую философию на глубоких местах» буде в самий раз. Оскільки тут годі надібати щось путне. Хоч ярлик «податкова політика» стараються приліпити до будь-чого, як ото до кількохкілограмової стенограми зі заслуховування доповнень до законів з оподаткування, всередині якої це словосполучення відсутнє.

Та й тоді, коли в якійсь рідкісній публікації воно фігурує, зазвичай жодного взаємозв'язку з обліковим забезпеченням там немає. Позаяк здавна існує вододіл між фінансистами й бухгалтерами, хоч у царині оподаткування без їхньої єдності ніяких позитивних зрушень бути не може, що й доводить теперішня вітчизняна практика.

Зрештою, й стосовно податкової політики здавна маємо не захоплюючі реляції, а прикрі зауваження на кшталт висловлених більш ніж сто (1926) років тому: «Наша податкова система далека від досконалості. Ми весь час шукаємо нових шляхів і не завжди знаємо, що ці шляхи «заїзджені й сходжені» іншими народами, причому не завжди поїздка на них закінчується сприятливо» [4, с. 545]. Що підтверджується й нині: «Практично відсутні системні дослідження результативності податкової політики, що проводилася в Україні на різних етапах її розвитку» [3, с. 4].

Тобто податкова політика, мовлячи словами Соломона, є марною «спробою піймати вітер». Адже, навіть неспівна спроба кільканадцять років тому впровадити, подібно до США, прогресивне оподаткування доходів громадян, невдовзі в Україні втихомирилася. Їй усупереч методологічно обґрунтованим А. Смітом, А. Вагнером і Ф. Лістом принципам оподаткування, воно за своєю сутністю не надто віддалене в нас від сумної метафори професорів Гарвардського й Чиказького університетів Д. Аджемоглу та Дж. Робінсона стосовно Конго XV-XVI ст.: «Податки були довільними, й один із них стягувався щоразу, коли з короля злітав капелюх» [1, с. 92]. Чи не тому, що за винятком статей у журналі «Фінанси України», стосовно податкової політики «праці, де аналізуються наслідки реформування окремих податків і єдиного соціального внеску» [3, с. 16–17], в більшості інших не дуже поширені.

Якщо ж спробувати віднайти тут якісь конкретні й вагомні нарративи щодо «обліку й звітності в оподаткуванні», то доведеться, знявши той же капелюх, промовчати: принаймні намагання віднайти їх увінчалось тією самою спробою, яка фігурує в афоризмі Соломона.

Формулювання мети статті та її завдань. Отож, маючи на увазі, що «...податкова політика в Україні проводилася не шляхом вжиття системи запланованих на певний термін заходів, а як спосіб реагування на потреби поточного моменту...» [3, с. 14], метою статті є передусім привернення уваги до цієї проблеми тих, хто не прагне підлаштовуватися під сумнівну вартість вербалістичні плеоназми, скомпільовані з довільного, та ще й перекладного мотлоху з «третіх» рук, а учених «Божою милістю, тих, хто знає й любить свою справу та чий талант люди цінять на вагу золота» (Я. Соколов). Сподіваючись на «мозкову атаку», завдяки якій можливий зліот податкової політики й облікового забезпечення в біметал із золота та срібла. Її завданнями визначено авторське обґрунтування пропозицій, що можуть стати в певній мірі таким зліотом.

Виклад основного матеріалу. Відзначені вище недоліки податкової політики спровокували паралельні антиметодологічні казуси в обліковому забезпеченні оподаткування. Причому не тільки тому, що декларації з обіцянкою спростити його систему були лише піарним переливанням in nihil nihil, але й тому, що зазвичай тут за справу беруться, не «майстри балансів», як висловлювався Й.-Ф. Шер, а «малоосвічені інтелектуали» на кшталт горезвісного «професора». Тому відразу з початком реформування податкової системи вони винайшли ще один прибуток і на додачу до відомої з політекономії ідіоми «валові доходи», подібну – «валові витрати». Які слід було відображати в суміші т. зв. «першої» й «другої» події, тобто за методами-антиподами – водночас касовим і нарахування. Забувши ввести синтетичні рахунки, які необхідні для їхнього відображення облікові реєстри.

Правда, потім намагалися їх впровадити, але виявилось, що формат цих реєстрів нагадував старовинні жіночі плахти, тож віце-прем'єр тих часів, вочевидь під тиском скарг на такий абсурд, поставив на них хрест. Можливо саме через це в Податковому кодексі ці ідіоми не фігурують. Та тінь від них у вигляді «першої» й «другої» подій, хоч і зблякла, позаяк вона тепер затіняє лише податок на додану вартість, проте з ним нерозривна. Відповідно до цього податку приросли й обидва методи.

Й тут уже з'явилися спеціальні субрахунки 643 «Податкові зобов'язання» та 644 «Податковий кредит», але вивернуті кожухом наверх. Бо насправді сальдо першого завжди дебетове, в той час як кожному навіть не бухгалтеру зрозуміло: зобов'язання – це завжди борг (кредиторська заборгованість) перед кимось; з податковим кредитом складніше, тому студенти, які вперше стикаються з цією ідіомою, зазвичай відповідають, що це позичені в банку кошти для сплати ПДВ.

Це й не дивно, бо бухгалтери теж спочатку плуталися в таких заковиках, як кореспонденція рахунків за дебетом і кредитом того самого синтетичного рахунку: всім

бо відомо зі студентських років – щось тут не так! Адже за теорією бухгалтерського обліку насправді подвійний запис – це відображення кожної господарської операції двічі, за дебетом одного й за кредитом іншого рахунку в тій самій сумі.

Проте не дивлячись, що теж майже сто років тому Ф. Єзерський епатажно заявив, якщо «для обліку власних коштів запроваджуються «підставні» рахунки, то подвійна система замазує ними очі, тож на цьому ґрунтується можливість обманів» [2, с. 162], вітчизняні «теоритики» – так відімстив комп'ютер одному з таких ось «методологів», котрі «знають нічого про все» (П. Хейне), передусім з азів алгебри, на якій тримається вся система бухгалтерії, намагаються перетворити її в бедлам.

Звичайно, Ф. Єзерський трохи погарячкував, бо подвійна бухгалтерія тут ні при чому: це «облікові воєводи» знову напартачили, ввівши в Баланс (Звіт про фінансовий стан підприємства) ф. № 1 фіктивні активи й пасиви всупереч кредо «Баланс-нетто» згадуваних реформ. Певно й краєм вуха не почувши щось про згадуваний епатажний пасаж, ані тим більш про економічні межі бухгалтерського обліку чи то у викладі класика облікової теорії Й.-Ф. Шера, котрі «проходять там, де затрати на теоретично можливе покращення постановки справи в цих областях внутрішньої організації підприємства починають ставати більшими, ніж приватногосподарська вигода, яку може отримати з нього підприємець», отож повинні «пролягати в умах усіх бухгалтерів» [5], чи правила Дж. Сортера: «Вартість інформації не повинна перевищувати затрат на її отримання» [6, с. 641].

Гм, але проти «облікових воєвод» (вислів класика облікової теорії О. Рудановського) не попреш, отож за їхніми приписами в Головній книзі, де записи відображаються в кореспонденції не аналітичних рахунків чи субрахунків, а лише за синтетичних, виникає саме ця заковика облікового нонсенсу (табл. 1).

Таблиця 1. Кореспонденція рахунків з відображення ПДВ

№ операції	Зміст операцій	Дебет	Кредит	Сума, грн
<i>I подія – реалізація покупцям продукції тощо на умовах попередньої оплати</i>				
1	Зарахування коштів, що надійшли як аванс	31	68	24000
2	Відображення податкового зобов'язання з ПДВ	64 (643)	64 (641)	4000
<i>I подія – реалізація покупцям продукції тощо з наступною оплатою</i>				
3	Відпуск продукції, товарів, робіт і послуг	36	70	24000
4	Відображення податкового зобов'язання з ПДВ	70	64 (641)	4000
<i>I подія – придбання товарів тощо в постачальників на умовах попередньої оплати</i>				
5	Попередня оплата (аванс) постачальнику	37 (371)	31	18000
6	Відображення податкового кредиту з ПДВ	64 (641)	64 (644)	3000

Тобто методологічну спадщину класиків від Ж. Саварі (1676), який першим поділив бухгалтерський облік на аналітичний і синтетичний, без жодного дискурсу, вони перекинули шкереберть.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Видається, що тільки наукове осмислення вченими й практиками в змозі вирішити теперішню тупикову проблематику узгодженості податкової політики з її виваженим обліковим забезпеченням відповідно до класичних методологічних і методичних постулатів. Бо келійні потуги «воєвод» щось імітувати під претекстом реформування засвідчують лише їхню пристрась до різноманітності, якій немає меж.

У першу чергу, з цієї різноманітності слід вилучити дублювання первинної облікової документації й сепарацію бухгалтерських операцій на першу й другу події, відмовившись від застосування двояких – касового й нарахування – методів відображення доходів при визначенні податкових зобов'язань і податкового кредиту з

податку на додану вартість: прецедент із «валовими доходами» й «валовими витратами» доводить – це не за межами можливого. Тож сказавши «а», хоч і запізнившись, варто наважитися вимовити «б». Що може стати давно очікуваною сатисфакцією перед армією бухгалтерів за такі антиметодологічні вибрики.

Втім, викладені в статті міркування надто лаконічні, аби вважати це вирішенням окресленої проблеми, тому майбутні дослідження уявляються перспективними.

Conclusions. It seems that only scientific understanding by scientists and practitioners is able to solve the current dead-end problem of tax policy consistency with its balanced accounting in accordance with the classical methodological and methodical postulates. For the cellular efforts of the «governor» to imitate something under the pretext of reform are evidenced only by their passion for diversity, which has no limits.

First of all from this variety it is necessary to remove duplication of primary accounting documentation and separation of accounting operations on the first and second events, having refused to use twofold – cash and accrual – methods of reflection of incomes at definition of tax liabilities and tax credit on value added tax: precedent with «gross revenues» and «gross expenditures» proves that this is not beyond the possible. So having said «a», although late, it is worth daring to say «b». What could become a long-awaited satisfaction with the army of accountants for such anti-modological tricks.

However, the considerations presented in the article are too concise to consider this a solution to the outlined problem, so future studies seem promising.

Список використаних джерел

1. Аджемоглу Д., Робінсон Дж. Чому нації занепадають. Київ: Наш формат, 2016. 472 с.
2. Амбівалентність і мімікрія облікової теорії: монографія / Г. П. Журавель, В. Б. Клевець, В. М. Олійничук, П. Я. Хомин; за ред. П. Я. Хомина. Тернопіль: ТНЕУ, 2013. 474 с.
3. Соколовська А. М. Податкова політика в Україні у 2014–2019 рр.: формування, реалізація, оцінка наслідків. *Фінанси України*. 2020. № 7. С. 7–30. DOI: <https://doi.org/10.33763/finukr2020.07.007>
4. Фінансова думка України: монографія. Київ: Кондор, 2010. Т. 1. 687 с.
5. Schär J. F. *Buchhaltung und Bilanz. Auf wirtschaftlicher, rechtlicher und mathematischer Grundlage für Juristen, Ingenieure, Kaufleute und Studierende der Betriebswirtschaftslehre*. Auflage, Berlin 1932.
6. Sorter G. H. «Anevents» Approach to Basic Accounting Theory. *The Accounting Review*. 1969. January. Vol. 44.

References

1. Adzhemohlu D., Robinson Dzh. (2016) *Chomu natsii zanepadaiut [Why Nations Decline]*. Kyiv: Nash format.
2. *Ambivalentnist i mimikriya oblikovoyi teoriyi [Ambivalence and mimicry of accounting theory]: monohrafiya* / H. P. Zhuravel, V. B. Klevets, V. M. Oliynychuk, P. YA. Khomyn; za red. P. YA. Khomyna. Ternopil: TNEU, 2013. [In Ukrainian].
3. Sokolovska A. M. (2020). *Podatkova polityka v Ukraini u 2014–2019 rr.: formuvannia, realizatsiia, otsinka naslidkiv [Tax policy in Ukraine in 2014–2019: formation, implementation, assessment of consequences]*. *Finansy Ukrainy*. No. 7. P. 7–30. DOI: <https://doi.org/10.33763/finukr2020.07.007>
4. *Finansova dumka Ukrainy [Financial opinion of Ukraine]: monohrafiia*. (2010) Kyiv: Kondor. T. 1. [In Ukrainian].
5. Schär J. F. *Buchhaltung und Bilanz. Auf wirtschaftlicher, rechtlicher und mathematischer Grundlage für Juristen, Ingenieure, Kaufleute und Studierende der Betriebswirtschaftslehre*. Auflage, Berlin 1932.
6. Sorter G. H. (1969). “Anevents” Approach to Basic Accounting Theory. *The Accounting Review*. January. Vol. 44.