

38. *Кужельний М. В., Лінник В. Г.* Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. — К.: КНЕУ, 2001. — 334 с.

39. *Білуха М. Т.* Теорія бухгалтерського обліку: підручник. — К.: КДТЕУ, 2000. — 692 с.

40. *Бутинець Ф. Ф.* Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. — Житомир: ЖІТІ, 2000. — 640 с.

41. *Фаріон А. І.* Функції та елементи системи бухгалтерського обліку суб'єктами державного сектору економіки / А. І. Фаріон // Українська наука: минуле, сучасне, майбутнє. — Вип. 14–15. — Тернопіль: Економічна думка, 2010. — С. 278–293.

Стаття надійшла до редакції 15 травня 2013 р.

УДК 657

В. В. Сопко, д.е.н.,
професор кафедри обліку, аналізу і аудиту,
ВНЗ «Університет економіки та права «КРОК»

ОРГАНІЗАЦІЯ ОЦІНКИ І ОБЛІКУ ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ В СИСТЕМІ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ПІДПРИЄМСТВА

АННОТАЦІЯ. У статті досліджено особливості організації обліку та оцінки доходів і витрат підприємства. Розкрито основні напрямки визначення доходів і витрат на основі Податкового кодексу.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: економічна безпека, оцінка, облік, доходи, витрати, фінансові результати, прибуток, збиток, об'єкт оподаткування.

АННОТАЦИЯ. В статье исследованы особенности организации учета и оценки доходов и расходов предприятия. Раскрыты основные направления определения доходов и расходов на основе Налогового кодекса.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: экономическая безопасность, оценка, учет, доходы, расходы, финансовые результаты, прибыль, убыток, объект налогообложения.

ABSTRACT. The article studies the characteristics of accounting and evaluation of revenues and costs. The basic directions of the definition of income and expenses based on the Tax Code.

KEY WORDS: economic security, valuation, accounting, revenues, expenses, income, profit, loss, object of taxation.

Забезпечення стійких темпів зростання виробництва і результатів економічної діяльності на підприємстві; досягнення цілей, що відповідають інтересам його власників та суспільства не можливе без розробки та проведення самостійної стратегії підприємств; без забезпечення ефективної системи його фінансової стійкості та безпеки.

Недостатня увага до проблем фінансової стійкості та безпеки підприємства може привести, навіть при високій дохідності бізнесу, до того, що компанія може стати об'єктом для ворожого поглинання; а з іншого боку, прискорені темпи росту бізнесу викликають високу залежність підприємства від зовнішніх джерел фінансування, що може призвести до втрати фінансової стійкості та самостійності у прийнятті управлінських рішень.

Недавня світова фінансово-економічна криза вже зачепила цілий ряд секторів вітчизняної економіки та вплинула на діяльність багатьох підприємств і установ. Зниження доступності кредитів та відтік інвестицій призвели до скорочення обсягів виробничої діяльності українських підприємств та до згортання попиту і пропозиції на товарних і фінансових ринках. В результаті перед більшістю економічних суб'єктів гостро постала проблема створення дієвої системи економічної безпеки, здатної забезпечити зниження рівня загроз для підприємств і фінансових установ у майбутньому.

Сучасний розвиток української економіки перебуває під впливом світової фінансової кризи. Важливим в цих умовах стає забезпечення фінансової безпеки підприємства, яка складається зі здатності підприємства самостійно розробляти і проводити фінансову стратегію у відповідності до цілей загальної, корпоративної стратегії, у умовах невизначеного і конкурентного середовища. Головна умова фінансової безпеки підприємства — це здатність протистояти існуючим і виникаючим небезпекам, загрозам, які або намагаються причинити фінансовий збиток підприємству або небажано змінити структура капіталу, або примусово ліквідувати підприємство. Для забезпечення цієї умови підприємство повинно підтримувати фінансову стійкість, рівновагу, забезпечувати достатню фінансову незалежність підприємства і гнучкість при прийнятті фінансових рішень [6, 10].

Основою фінансово-економічного розвитку та стабільності підприємства за наявності конкуренції є збереження фінансової незалежності, яку забезпечує позитивний фінансовий результат діяльності — прибуток [8].

Питання методики оцінки та бухгалтерського обліку доходів і витрат, визначення фінансових результатів та їх формування і відображення у звітності є досить актуальними, їх досліджують науковці, бухгалтери та аналітики.

Проблема оцінки та обліку доходів, витрат, формування і відображення у фінансовій звітності результатів діяльності підприємств, які забезпечують фінансову безпеку підприємства ґрунтовно досліджені у працях відомих вітчизняних учених, зокрема М. Т. Білухи, В. О. Бутинця, В. В. Сопка, М. Г. Чумаченка, В. О. Шевчука. Заслужують на увагу обґрунтування значення оцінки та обліку витрат, доходів та фінансових результатів як факторів фінансової безпеки, розглянуті вченими Кириченко О. А., Кім Ю. Г., Білоусова І. А., Сідак В. С., Козаченко А. В, Каменська Т. О., Захаров О. І. та ін.

Провідні фахівці, які займаються практичними аспектами визначення фінансового результату та його узгодження із сумою оподаткованого прибутку, зокрема Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, В. М. Пархоменко, В. М. Швець акцентують увагу на розв'язанні окремих проблем визнання доходів і витрат, дослідженні чинників їх впливу на фінансовий результат та оподаткований прибуток, достовірності показників фінансової та податкової звітності.

Досить важливим є той факт, що до прийняття Податкового кодексу 2011 року, існувало законодавче розмежування понять чистого прибутку та прибутку до оподаткування, що обумовлено різними законодавчими підходами до визначення доходів, витрат, а разом з тим, і формування фінансового результату діяльності підприємства. Причиною такого явища було те, що прибуток виступав основним джерелом фінансових результатів як на мікро-, так і на макрорівнях і тому суперечність між загальнодержавними інтересами та розвитком підприємств як суб'єктів господарювання [5].

Оскільки, економічна безпека підприємства є комплексною характеристикою досягнутих та очікуваних результатів діяльності підприємства у мінливих умовах зовнішнього та внутрішнього середовища, яка зумовлена узгодженням цілей підприємства та передбачає ефективне використання ресурсів. Відповідно, забезпечення економічної безпеки підприємства ми розуміємо як безперервний системний процес, перебіг якого передбачає діагностику стану зовнішнього та внутрішнього середовища підприємства, планування, організацію та реалізацію заходів, щодо забезпечення стабільного функціонування підприємства стосовно

його стратегічних, тактичних та поточних цілей, що досягається, в першу чергу, шляхом найефективнішого розподілу та використання ресурсів [11]. Під ефективністю використання ресурсів варто розуміти відношення корисного результату, отриманого при використанні ресурсів підприємства, до витрат, що виникають в процесі діяльності підприємства.

Зрештою, прибуток є основним рушійним стимулом розвитку ринкової економіки [9]. Саме його високий рівень свідчить про привабливість підприємств тієї чи іншої галузі з погляду віддачі вкладення інвестицій і змушує капітали мігрувати. В сучасних умовах глобалізації, коли капітали вільно «перепливають» з однієї країни в іншу, перебудовуючи структуру національної економіки кожної з країн, прибуток привертає увагу не тільки практиків, а й теоретиків. Саме тому, у процесі розвитку економічної теорії визначення понять «прибуток» і «збиток» постійно вдосконалювалося.

Метою дослідження є необхідність удосконалення наявних підходів до визначення категорії «прибуток» в економічному та обліковому аспектах, концепції формування фінансових результатів діяльності підприємства, методики відображення у фінансовій звітності доходів від надання послуг (реалізації готової продукції, товарів, виконання робіт), механізму узгодження фінансових результатів, визначених за правилами бухгалтерського обліку та податкових розрахунків, оцінки реальності отриманих підприємством прибутків, а також резервів збільшення прибутку підприємств обумовили актуальність даної теми.

Діяльність будь — якого суб'єкту господарювання спрямована на отримання максимальної економічної вигоди [11]. Економічна вигода у формі кінцевого результату діяльності може бути як позитивною (прибуток), так і негативною (збиток).

Підприємство отримує позитивну економічну вигоду (прибуток) у випадку, коли отримані доходи перевищують понесені витрати [3]. Якщо ж підприємство отримало збитки, то це означає перевищення витрат над доходами. Тому фінансовий результат роботи підприємства, як одна з основних категорій економіки, може виступати у двох формах — прибуток або збиток.

Кожне підприємство виходячи із специфіки послуг (робіт), що надається з метою визначення доходу, пов'язаного з такими наданнями на дату балансу, самостійно встановлює метод визна-

чення ступеня завершеності послуг (робіт), дохід від виконання і надання яких визначається за ступенем завершеності [6].

Економічна безпека підприємства визначається численними факторами. Враховуючи це, зміни в обліку пов'язані не тільки з ринковою перебудовою господарського механізму та якісно новим підходом до визначення ефективності його функціонування, а й з використанням сучасних засобів електронної обчислювальної техніки, розвитком системного аналізу, теорії управління, економічного моделювання тощо.

Серед найважливіших питань, врегульованих Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1], є остаточне встановлення основних принципів ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності (рис. 1).

Облік витрат, які входять до числа об'єктів бухгалтерського обліку, також має здійснюватись з додержанням вищезазначених принципів. Виходячи із загальноекономічного розуміння процесів, що відбуваються в сфері обігу, та витрат, які при цьому виникають, визначимо ступінь практичного застосування кожного з вищевказаних облікових принципів щодо відображення витрат обігу в системі рахунків бухгалтерського обліку та в фінансових звітах.

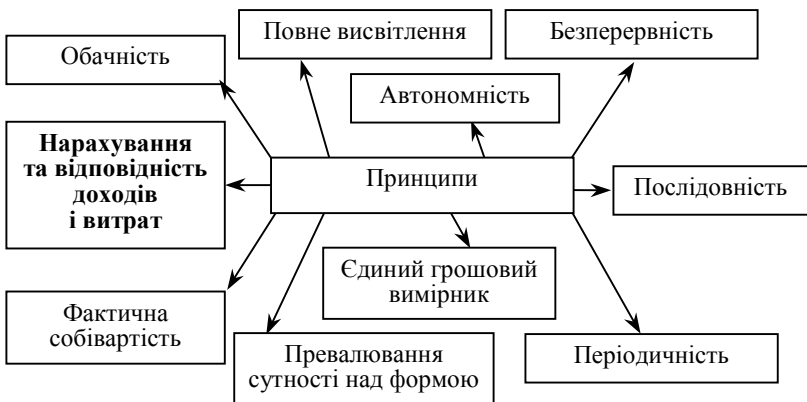


Рис. 1. Принципи ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності [1]

Основним принципом для оцінки доходів і витрат підприємства є принцип нарахування та відповідність доходів і витрат. Цей принцип є основоположною передумовою складання фінансової звітності, оскільки забезпечує визначення фінансового результату звітного періоду шляхом порівняння доходів звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому всі доходи і витрати повинні оцінюватися та показуватися в обліку в період здійснення відповідних господарських операцій, незалежно від того, коли реально відбувається рух грошових коштів. Адекватність звітних періодів з точки зору побудови Плану рахунків і ведення бухгалтерського обліку витрат своє практичне втілення знайшли у виділенні окремих рахунків для обліку:

а) поточних витрат обігу(рахунки 289 «Транспортно-заготівельні витрати», 90 «Собівартість реалізації» (в частині відображення транспортно-заготівельних витрат, що припадають на реалізовані товари), 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші операційні витрати», 95 «Фінансові витрати»).

б) витрат майбутніх періодів (рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів»).

в) резервів (рахунки 38 «Резерв сумнівних боргів», 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів»).

Другим важливим принципом є принцип історичної (фактичної) собівартості. Принцип оцінки за собівартістю відноситься до принципів функціонування Плану рахунків і визначає пріоритетною оцінку активів підприємства виходячи з витрат на їх виробництво та придбання. Сучасна методика обліку витрат обігу, розроблена на основі ПСБО, визначила якісно інший підхід до формування собівартості товарних залишків. Так, наприклад, частина витрат торговельних підприємств в частині затрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням товарів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для запланованої подальшої реалізації споживачам, відноситься в дебет рахунку 289 «Транспортно-заготівельні витрати» і, таким чином, включається до первинної вартості товарно-матеріальних цінностей, за якою вони зараховуються на баланс підприємства. Тому розподіл таких витрат як заготівельні, транспортні, вантажно-розвантажувальні та інших, які згідно ПСБО 9 «Запаси» входять до собівартості придбаних з метою подальшого перепродажу товарів, здійснюється під час списання з балансу реалізованих товарів і визначення залишку нереалізованих товарно-матеріальних цінностей.

Принципи безперервності діяльності, єдиного грошового вимірника та періодичності становлять групу загальних принципів ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, істотно не впливаючи на методику обліку витрат та формування звітних показників затрат.

Таким чином, для обліку витрат найбільш суттєвими є принципи:

- 1) нарахування та відповідність доходів і витрат;
- 2) історична (фактична) собівартість.

Згідно цих принципів визначається як, коли, на яких рахунках необхідно відображати витрати підприємства.

Нормативним документом, який визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»

Дохід визначається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена [3].

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та їх розкриття у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».

Визначення й оцінка доходів та витрат зазнали «революційних змін» у Податковому кодексі, які пов'язані, насамперед, із необхідністю усунення багатьох розбіжностей між правилами податкового обліку та положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Порядок визнання доходів встановлено у ст. 137 Податкового Кодексу [2]. Так, дохід від реалізації товарів визнається за датою переходу покупцеві права власності на такий товар. Дохід від надання послуг та виконання робіт визнається за датою складення акта або іншого документа, оформленого відповідно до вимог чинного законодавства, який підтверджує виконання робіт або надання послуг.

Доходи, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування, класифікуються за такими групами:

До першої групи відносяться доходи від операційної діяльності, а саме: доходи від реалізації товарів, продукції, виконаних робіт, наданих послуг.

До другої групи відносяться інші доходи, а саме:

- дивіденди, отримані від нерезидентів, процентів, роялті, володіння борговими вимогами;
- від операцій оренди\лізингу;
- за операціями в іноземній валюті;
- від торгівлі цінними паперами і деривативами;
- суми штрафів, пеня та неустойки;
- безоплатно отриманих товарів, робіт, послуг.

Податковий Кодекс встановлює, що датою отримання інших доходів, окремо не визначених у розділі III Податкового Кодексу, є дата їх виникнення згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Склад витрат та порядок їх визнання встановлено у ст. 138 Податкового Кодексу [2]. Як і при визначенні доходів, так і при визначенні витрат тепер не будуть враховуватися попередні (авансові) платежі. З метою достовірного визначення розміру витрат та дати їх виникнення платники податку визначатимуть собівартість товарів (робіт, послуг), до складу якої включатиметься вартість запасів. Тобто, не тільки витрати на придбання запасів зменшуватимуть об'єкт оподаткування лише в момент визнання відповідних доходів, але й інші витрати, що включатимуться до собівартості.

Витрати, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування, поділяються також на дві групи.

До першої групи відносяться витрати операційної діяльності, до складу яких входять: собівартість реалізованих товарів, продукції, виконаних робіт, наданих послуг, витрати банківських установ.

До другої групи відносяться інші витрати, до складу яких входять: загальновиробничі витрати, адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати, інші витрати звичайної діяльності.

Собівартість товарів (робіт, послуг) складається з витрат, прямо пов'язаних із виробництвом таких товарів (робіт, послуг), а саме із:

- прямих матеріальних витрат (сировина, матеріали та напівфабрикати, що утворюють основу виготовленого товару (роботи, послуг));
- прямих витрат на оплату праці (заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві товарів (робіт, послуг));
- амортизації виробничих основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних із виробництвом товарів (робіт, послуг);

— вартості придбаних послуг, прямо пов'язаних із їх виробництвом (наданням);

— інших прямих витрат (внески на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв).

Витрати, що формують собівартість товарів (робіт, послуг), визнаються витратами того звітного періоду, у якому визнано доходи від реалізації таких товарів (робіт, послуг) [4]. Інші витрати визнаються витратами того звітного періоду, у якому вони були здійснені, з урахуванням, окремих особливостей. Так, наприклад, нараховані податки і збори включаються до витрат того звітного періоду, за який проводиться таке нарахування.

У Податковому Кодексі дозволено враховувати в податковому обліку витрати на навчання та/або професійну підготовку, перепідготовку або підвищення кваліфікації фізичних осіб у закордонних навчальних закладах, якщо наявність сертифіката про освіту в таких закладах є обов'язковою для виконання певних умов ведення господарської діяльності.

Для раціональної та якісної організації обліку, оцінки витрат і доходів на підприємствах необхідно впровадити принцип єдності облікової номенклатури, який має велике практичне значення [7, 8]. Номенклатура витрат характеризує їх склад за видами, тому побудувавши облік витрат вітчизняних підприємств в цілому за таким єдиним переліком можна:

1) систематизувати аналітичний облік витрат загалом по кожній галузі;

2) підвищити якість та оперативність формування інформаційного забезпечення економічного аналізу витрат обігу;

3) оптимізувати та прискорити процес пошуку резервів скорочення витрат;

4) усунути неефективне витрачання коштів підприємства;

5) посилити контроль за доцільністю здійснюваних витрат.

Номенклатура як основа ефективного управління витратами має відповідати особливостям чинної методики їх обліку. Облікові дані про витрати в розрізі статей та функцій групуються за синтетичними рахунками, призначеними для обліку окремих видів витрат відповідно до ПСБО.

Така структура номенклатури дозволяє врахувати специфіку функціонування практично кожного підприємства шляхом деталізації і розшифровки видів витрат усередині кожного розділу. Групування витрат у сукупності однойменних розділів номенк-

латури дає змогу уникнути дублювання зусиль на збирання та обробку інформації у системах фінансового та управлінського обліку.

Вищерозглянуті аспекти дають можливість зробити висновок, що в Україні відбувається адаптація фінансового управління і податкової політики підприємства до Податкового Кодексу. Від розміру прибутку залежить розмір податку на прибуток який є одним з фінансових важелів у системі фінансового управління, та який відповідно до прийнятої підприємством податкової і облікової політики, виконує свою регулюючу роль на основі податкового планування, основою якого є достовірна оцінка доходів і витрат підприємства.

Досліджені основні питання стосовно оцінки, формування та обліку доходів, витрат і фінансових результатів діяльності є досить вирішальними і багато в чому, їх вирішення вплине на зміцнення економічного стану підприємства

Система оцінки та обліку витрат, доходів та визначення фінансових результатів є необхідною та важливою частиною функціонування вітчизняних підприємств, а разом з тим, саме від розуміння важливості цього процесу залежить життєдіяльність конкретних суб'єктів господарювання та економічна безпека підприємства.

Бібліографічний список

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV.
2. Податковий кодекс України. № 2755-VI від 02.12.2010. // zakon.rada.gov.ua.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» [Мінфін]: Положення від 31.03.1999 р. № 87.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [Мінфін]: Положення від 31.03.1999 р. № 87.
5. Камлик М. І. Економічна безпека підприємницької діяльності. Економіко-правовий аспект: навчальний посібник / Камлик М. І. — К.: Атіка, 2005. — 432 с
6. Кириченко О. А. Проблеми управління економічною безпекою суб'єктів господарювання: [монографія] / О. А. Кириченко, В. С. Сідак та ін. — К.: УЕП «КРОК», 2008. — 403 с.
7. Кундря-Висоцька О. П. Організація обліку: навчальний посібник . — К.: Алерта, 2007. — 223 с.
8. Лень В. С. Організація бухгалтерського обліку: навчальний посібник. — К.: Центр навчальної літератури, 2006. — 696 с.

9. Сопко В. В., Завгородній В. П. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: підручник. — К.: КНЕУ, 2004. — 412 с.

10. Управління фінансово-економічною безпекою: навчальний посібник. / [Кириченко О. А., Лаптев С. М., Пригунов П. Я., Захаров О. І. та ін.] ; за ред. чл.-кор. АПН України, к.ю.н, д.і.н, професора Сідака В. С. — К.: Дорадо-Друк, 2010. — 480 с.

11. Управління системою фінансової безпеки підприємства: автореф. дис. к.е.н.: 21.04.02 [Електронний ресурс] / Ю. Г. Кім; Вищ. навч. закл. «Університет економіки та права «КРОК». — К.: 2009. — 21 с. — укр. — Режим доступу: <http://www.nbuu.gov.ua>.

Стаття надійшла до редакції 15 травня 2013 р.

УДК 657

В. В. Ходзицька, к.е.н., доц.,
доцент кафедри обліку підприємницької діяльності,

Л. В. Івченко, к.е.н., доц.,
доцент кафедри обліку підприємницької діяльності,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»,

МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З ВИПЛАТАМИ, ЯКІ ЗДІЙСНЮЮТЬСЯ НА ОСНОВІ АКЦІЙ У ВІДПОВІДНОСТІ З МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

АНОТАЦІЯ. У статті розглянуто методичні аспекти обліку операцій з виплатами, які здійснюються на основі акцій відповідно з міжнародними стандартами.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: облік, акції, міжнародні стандарти, платежі на основі акцій.

АННОТАЦИЯ. В статье рассмотрены методические аспекты учета операций с выплатами, которые осуществляются на основе акций в соответствии с международными стандартами.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: учет, акции, международные стандарты, платежи на основе акций.

ABSTRACT. The article deals with the methodological aspects of the accounting for transactions with payments that are made on the basis of the shares in accordance with international standards.

KEY WORDS: accounting, stocks, international standards, share-based payments.