

В. Савченко, Л. Кононенко, С. Кононенко

Профессиональное направление при формировании знаний по охране труда при подготовке специалистов и магистров за специальностью «Бухгалтерский учет и аудит»

В статье рассмотрены проблемы охраны труда в Украине и определена необходимость их учета при планировании учебного процесса. Обоснованы составляющие подготовки специалистов учета и аудита по вопросам охраны труда при преподавании специализированных дисциплин, проведения производственной и преддипломной практики, написании квалификационных работ.

V.Savchenko, L.Kononenko, S.Kononenko

Professional direction in knowledge formation of labor protection in training specialists and holders of a master's degree in speciality "Accounting and audit"

The problems of labour protection in Ukraine are considered in the article. The necessity of their calculation in the planning of educational process is also defined. The main features of training specialists of accounting and audit in the questions of labour protection in teaching specialized disciplines, carrying industrial and prediploma practice and writing qualifying works are grounded and writing qualifying works are grounded in the article.

Одержано 12.04.11

УДК 657.432

В. Ю. Шип, асп.

ДВНЗ "Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана"

Визнання та оцінка безнадійної дебіторської заборгованості відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку та податкового кодексу України

У статті досліджено питання обліку безнадійної дебіторської заборгованості у бухгалтерському обліку та відповідно до податкового законодавства. Актуальність обраної теми зумовлені необхідністю врахування чинного податкового законодавства при прийнятті управлінських рішень, а також його узгодження з національними стандартами бухгалтерського обліку.

безнадійна дебіторська заборгованість, банкрутство, ліквідаційна процедура, строк позовної давності

Більшість розрахункових відносин між суб'єктами господарювання на сьогодні здійснюються на умовах відстрочки платежу і невідворотним наслідком цього є існування дебіторської заборгованості. Її наявність в складі активів підприємств є не лише допустимим явищем, а й у певній мірі необхідним і бажаним для забезпечення нормальної та ефективної діяльності підприємства.

Однак, жорстка конкуренція на ринку, мінливі умови діяльності суб'єктів господарювання та інші фактори можуть призвести до значного погіршення фінансового стану дебіторів, внаслідок чого частина заборгованості не буде погашена взагалі. Така заборгованість є частиною збитків підприємства і впливає на результати його діяльності. Враховуючи значну частку дебіторської заборгованості в структурі активів підприємств України (згідно даних Державного комітету статистики України –

60,66 % у 2008 р. та 64,31 % у 2009 р. [1]), важливим є ідентифікація моменту виникнення права визнання та оцінка збитку від списання безнадійної заборгованості. Дослідженням проблеми відображення в обліку безнадійної дебіторської заборгованості займалися ряд вітчизняних вчених у сфері бухгалтерського: Бутинець Ф.Ф., Голов С.Ф., Сопко В.В., Нашкерська Г., Городянська Л., Бондаренко О.С. та ін. Однак, у зв'язку з прийняттям Податкового Кодексу існуючі напрацювання та пропозиції потребують перегляду.

Основними цілями статті є дослідження порядку визнання та оцінки безнадійної дебіторської заборгованості відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку та податкового законодавства України, виявлення недоліків в існуючій системі та розроблення і обґрунтування пропозицій щодо їх усунення.

Згідно п. 4 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 10 "Дебіторська заборгованість"(далі П(с)БО № 10) "безнадійна дебіторська заборгованість – поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позовної давності." [4]

З іншої сторони, пп. 14.1.11. Податкового Кодексу України (далі ПКУ) передбачені конкретні умови визнання безнадійної дебіторської заборгованості [3]:

- а) заборгованість за зобов'язаннями, щодо яких минув строк позовної давності;
- б) прострочена заборгованість, що не погашена внаслідок недостатності майна фізичної особи, за умови, що дії кредитора, спрямовані на примусове стягнення майна боржника, не призвели до повного погашення заборгованості;
- в) заборгованість, що не погашена внаслідок недостатності майна суб'єктів господарювання, оголошених банкрутами у встановленому законом порядку або знятих з реєстрації як суб'єкти господарювання у зв'язку з їх ліквідацією;
- г) заборгованість, що не погашена внаслідок недостатності коштів, отриманих від продажу на відкритих аукціонах (публічних торгах) та в інший спосіб, передбачений умовами договору застави, майна позичальника, переданого у заставу як забезпечення зазначеної заборгованості за умови, що інші юридичні дії кредитора щодо примусового стягнення іншого майна позичальника не призвели до погашення заборгованості в повному обсязі;
- г) заборгованість, стягнення якої стало неможливим у зв'язку з дією обставин непереборної сили, стихійного лиха (форс-мажорних обставин), підтверджених у порядку, передбаченому законодавством;
- д) прострочена заборгованість померлих фізичних осіб, а також осіб, які у судовому порядку визнані безвісно відсутніми, недієздатними або оголошені померлими, а також прострочена заборгованість фізичних осіб, засуджених до позбавлення волі.

Таким чином, П(с)БО № 10 не надає, на відміну від ПКУ, конкретних умов визнання дебіторської заборгованості безнадійною, що надає свободу вибору суб'єктам господарювання у ідентифікації подій, що зумовлюють непогашення дебіторської заборгованості. З іншого боку норми П(с)БО № 10 щодо безнадійної дебіторської заборгованості поширюються виключно на поточну заборгованість підприємств. Таким чином, довгострокова дебіторська заборгованість не може бути включена до складу безнадійної, а отже і не може бути відображена в складі витрат суб'єкта господарювання незважаючи на те, що ймовірність непогашення дебіторської заборгованості існує незалежно від термінів її погашення. Хоча суб'єкт господарювання має можливість включити безнадійну довгострокову дебіторську заборгованість у момент відповідності її критеріям поточної, тобто, коли до її погашення залишається менше одного року і коли вона може бути кваліфікована як поточна, однак це суперечить принципу нарахування та відповідності доходів і витрат, відповідно до якого доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення. У випадку з безнадійною довгостроковою

дебіторською заборгованістю моментом виникнення витрат є подія, яка свідчить про неможливість стягнення заборгованості з дебітора, а не момент перекласифікації дебіторської заборгованості з довгострокової у поточну.

Натомість, ПКУ передбачено конкретні вимоги визнання безнадійної дебіторської заборгованості у порівнянні з П(с)БО №10 і цей перелік є вичерпним. Будь-яка інша непередбачена пп. 14.1.11 ПКУ обставина, що є свідченням неможливості погашення дебіторської заборгованості у майбутньому, не може бути підставою для віднесення суб'єктом господарювання дебіторської заборгованості до складу безнадійної і, відповідно, її відображення у складі витрат підприємства.

Так, наприклад у випадку неучасті суб'єкта господарювання у процедурі ліквідації дебітора заборгованість такого дебітора не може бути включена до складу безнадійної, оскільки пп. 14.1.11 ПКУ передбачає визнання дебіторської заборгованості безнадійною, якщо вона "є непогашеною внаслідок нестачі майна суб'єкта господарювання, оголошеного банкрутом" [3]. Таку заборгованість не можна включити до складу і як "заборгованість за зобов'язаннями, щодо яких минув строк позовної давності" [3], оскільки відповідно до частини 1 ст.14 Закону України "Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом" затвердженого Постановою Верховної Ради України № 2343-ХІІ від 14 травня 1992 р.(далі ЗУ № 2343) заборгованість, про яку не було заявлено в ході ліквідаційної процедури не розглядається і вважається погашеною(банкрутство). Тобто, якщо підприємство недотрималось строків визначених ЗУ № 2343, то воно не може визнати таку заборгованість безнадійною і, відповідно, включити до складу витрат, оскільки така заборгованість вважається погашеною. Норми частини 1 ст. 14 ЗУ № 2343 спрямовані на захист інтересів боржника. Однак використання такого підходу для цілей оподаткування порушує інтереси кредитора як податкового агента.

Розбіжності між П(с)БО № 10 та ПКУ існують і в питаннях оцінки безнадійної дебіторської заборгованості.

Відповідно до п. 11 П(с)БО № 10 безнадійна дебіторська заборгованість списується з активів за рахунок резерву сумнівних боргів, а у випадку його недостатності – частина безнадійної дебіторської заборгованості, що залишилася непокритою списується на інші операційні витрати. [3]

ПКУ передбачено інший порядок списання безнадійної дебіторської заборгованості. В загальному випадку він наступний:

1) відповідно до пп. 159.1.1 ПКУ, якщо покупець затримує оплату вартості придбаних товарів, робіт, послуг, продавець має право зменшити суму доходу звітного періоду на вартість відвантажених товарів, виконаних робіт, наданих послуг з одночасним зменшенням суми витрат того ж звітного періоду на собівартість таких товарів, робіт, послуг [3]. Таке право продавець набуває, або якщо він звернувся з позовом до суду про стягнення такої заборгованості чи про порушення справи про банкрутство, або якщо у випадку нотаріус вчиняє виконавчий напис про стягнення заборгованості з покупця;

2) надалі, відповідно до пп. 159.1.6 ПКУ, якщо така заборгованість визнана безнадійною, то це не призводить до коригування податкового зобов'язання.

Таким чином, при визнанні безнадійної дебіторської заборгованості суб'єкт господарювання одночасно зменшує і доходи, і витрати, а отже списуючи таким чином не загальну суму безнадійної дебіторської заборгованості, а лише частину прибутку, пов'язаного з нею. Однак це не відповідає сутності події: при визнанні дебіторської заборгованості не відбувається повернення реалізованої товарів, продукції, робіт, послуг. Також, ПКУ не визначено порядок списання безнадійної дебіторської заборгованості, щодо якої суб'єкт господарювання не здійснив корегування доходів і витрат у порядку передбаченому пп. 159.1.6 ПКУ. Однак, відповідно до абзацу г) пп. 138.10.6. ПКУ "витрати на створення резерву сумнівної заборгованості визнаються витратами з метою

оподаткування в сумі безнадійної дебіторської заборгованості з урахуванням підпункту 14.1.11 пункту 14.1 статті 14 " [3]ПКУ, а тому безнадійна дебіторська заборгованість може бути відображена в складі витрат підприємства у сумі попередньо створеного резерву сумнівних боргів. При цьому виникає питання чи можна відобразити у складі витрат частину безнадійної дебіторської заборгованості, що непокрита за рахунок резерву та чи необхідно при цьому здійснювати зменшення витрат на собівартість відвантажених товарів, виконаних робіт, наданих послуг. Можна припустити, що безнадійна дебіторська заборгованість, оскільки вона є також і простроченою, повинна бути відображена відповідно до норм пп. 159.1.1 ПКУ.

При відображенні безнадійної дебіторської заборгованості для цілей оподаткування варто пам'ятати, що норми п. 159.1 ст. 159 стосуються дебіторської заборгованості, що виникла у зв'язку з реалізацією товарів, наданням послуг та виконанням робіт і не регулює питання відображення сумнівної та безнадійної дебіторської заборгованості за іншими операціями (наприклад, надання кредиту працівникам).

На підставі проведеного дослідження можна зробити висновок про існування значних відмінностей між національними стандартами бухгалтерського обліку та податковим законодавством щодо визнання та оцінки безнадійної дебіторської заборгованості.

З метою усунення існуючих недоліків у порядку визнання та оцінки безнадійної дебіторської заборгованості, до чинних нормативно-правових актів необхідно внести зміни з урахуванням наступного:

1) використання єдиного підходу до визнання та оцінки безнадійної дебіторської заборгованості як в бухгалтерському обліку, так і при розрахунку податкового зобов'язання. Це, з одного боку, спростить ведення обліку суб'єктами господарювання та, відповідно, знизить їхні витрати, а з іншого спростить адміністрування податків та перевірку органами податкової служби суб'єктів господарювання і також зменшить витрати відповідних державних органів.

2) основним критерієм визнання безнадійної дебіторської заборгованості є неможливість у майбутньому стягнути таку заборгованість з дебітора незалежно від умов за яких виникла така обставина чи строків погашення заборгованості.

3) визнання безнадійної дебіторської заборгованості є подією збитку для суб'єкта господарювання і у складі витрат вона повинна відобразитися у повній сумі за вирахуванням можливих компенсацій та без будь-яких інших коригувань доходів чи витрат.

Запропоновані зміни повинні сприяти зближенню бухгалтерського та податкового обліку щодо безнадійної дебіторської заборгованості, спростити процедуру її списання, а також зменшити податкове навантаження на суб'єктів господарювання, що в результаті позитивно відобразиться на фінансовому стані як окремого підприємства, так і економіки України загалом.

Список літератури

1. Господарський кодекс України затв. Постановою Верховної Ради України №436-IV від 16 січня 2003 р. - режим доступу до документу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=436-15&p=1300267413441340>.
2. Діяльність суб'єктів господарювання за 2009 рік/ за ред. Жук І.М. - К.Державний комітет статистики України. - Режим доступу до сайту: http://ukrstat.gov.ua/druk/katalog/st_pidpr/D_s_g_2010.zip.
3. ЗУ "Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом" затв. Постановою ВРУ № 2343-XII від 14 травня 1992 р.. - режим доступу до документу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2343-12>.

4. Податковий Кодекс України затверджений Постановою Верховної Ради України №2755-VI від 02.12.10 р. - режим доступу до документу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>.
5. Положення(стандарт) бухгалтерського обліку № 10 "Дебіторська заборгованість" затверджений Наказом Міністерства Фінансів № 237 від 08.10.99 р. - режим доступу до документу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0725-99>.

В. Шун

Признание та оценка безнадежной дебиторской задолженности в соответствии к национальным стандартам бухгалтерского Учета и Налогового кодекса Украины

В статье исследованы вопросы учета безнадежной дебиторской задолженности в бухгалтерском учете и в соответствии с налоговым законодательством. Актуальность выбранной темы обусловлены необходимостью учета действующего налогового законодательства при принятии управленческих решений, а также его согласование с национальными стандартами бухгалтерского учета.

V. Shyp

Recognition and estimating of bed debts according to national accounting standards and according to Tax Code of Ukraine.

The article examines approach of reflecting and estimating of uncollectible accounts receivable in accounting and for taxation. The importance of the theme is caused by the necessity to consider the current tax legislation in the decision-making process, as well as its coordination with national accounting standards.

Одержано 11.04.11

УДК 005.96

О.В. Писарчук, доц., канд.екон.наук, А.В.Марачевська, здобувач
Харківський національний економічний університет

Аутстафінг як один з засобів спрощення кадрового діловиробництва

Анотація: В статті викладена сутність поняття аутстафінгу, розглянуто і проаналізовано його переваги та недоліки, а також запропоновані напрямки вдосконалення представленої моделі взаємодії між суб'єктами діяльності в Україні.

аутстафінг, адміністрування, переваги та недоліки аутстафінга

Вступ. Поступовий перехід до економіки, яка визначається як економіка знань обумовлює необхідність принципово нового підходу до управління підприємством в цілому, а також його ресурсним забезпеченням. Поступове загострення кризових явищ в економіці України, умови жорсткої конкуренції, глобалізаційні процеси, а також спрямованість розвитку країни на євроінтеграцію, все це, значно розширює діапазон факторів зовнішнього середовища, які впливають на особливості, умови діяльності підприємств, а також на можливість їх розвитку, та чинять величезний тиск економічного характеру на систему управління підприємством. Динамічна зміна зовнішнього середовища, виникнення нових умов функціонування обумовлюють необхідність стрімкої реакції підприємства на відповідні ринкові явища та процеси. Забезпечити умови стійкого функціонування та можливість динамічного розвитку в умовах сучасного ринку, спроможні лише ті компанії, які знаходять найбільш