

I. Kipioro

Uman National University of Horticulture

The role of innovation as a strategic element of the investment activity of agricultural enterprises

The aim of the research: to study economic nature, types and characteristics of investment in domestic agricultural production, the study of theoretical and methodological foundations of innovation and investment strategies of agricultural enterprises.

Results: A management investment and innovative activity became the major constituent of any agricultural enterprise, oriented on strategic success in the hard competition terms of market economy. Thus, close mutual link of investments and innovations on an enterprise does not allow to examine these processes separated one from other, so as they are an independent sphere of economic activity of enterprise, associated with the financing and management of the process of upgrading all the elements of the functioning of the subjects; farming in a market economy.

Conclusions: An effective tool for long-term management of investment activity of agricultural enterprises subordinated to the goals of the overall development in the environment of constant change operation is the investment strategy.

investment, innovation, strategy, agriculture

Одержано 10.04.13

УДК 657.37

Г.І. Кузьменко, асист.

Кіровоградський національний технічний університет

Вплив діючого порядку обліку податкових зобов'язань з ПДВ на показники фінансової звітності та шляхи його удосконалення

В статті досліджується діючий порядок бухгалтерського обліку податкових зобов'язань по податку на додану вартість. Запропоновані зміни до назви субрахунку, який використовується при обліку податкових зобов'язань за правилом «першої події» при отриманні авансів від покупців, з метою приведення її у відповідність з економічною сутністю операцій, що відображуються на ньому. Обґрунтовані зміни до порядку відображення залишку по цьому субрахунку в балансі підприємства внаслідок невідповідності транзитних сум, які обліковуються на ньому, визначенню «активу», що призводить до викривлення складу активів балансу.

податок на додану вартість, податкові зобов'язання, бухгалтерський облік, фінансова звітність, баланс

Г.И. Кузьменко

Кировоградский национальный технический университет

Влияние действующего порядка учета налоговых обязательств по НДС на показатели финансовой отчетности и пути его усовершенствования

В статье исследуется действующий порядок бухгалтерского учета налоговых обязательств по налогу на добавленную стоимость. Предложены изменения к названию субсчета, который используется при учете налоговых обязательств по правилу «первого события» при получении авансов от покупателей, с целью приведения ее в соответствие с экономической сущностью операций, которые отражаются на нем. Обоснованы изменения к порядку отражения остатка по этому субсчету в балансе

© Г.І. Кузьменко, 2013

предприятия, из-за несоответствия транзитных сумм, которые учитываются на нем, определению «актива», что приводит к искривлению состава актива баланса.

налог на добавленную стоимость, налоговые обязательства, бухгалтерский учет, финансовая отчетность, баланс

Одним із напрямів підвищення ефективності господарювання є забезпечення користувачів інформацією, яка з достатньою повнотою характеризує вплив податкової системи на внутрішнє середовище підприємства. Теоретичні та прикладні розробки з проблем бухгалтерського обліку (як основного інструменту інформаційного забезпечення процесу управління, в тому числі і щодо розрахунків по податкам, зборам та обов'язковим платежам), формування та подання фінансової звітності, реалізації облікової політики викладені в працях багатьох відомих вітчизняних науковців, зокрема: М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, Б.І. Валуєва, А.М. Герасимовича, Й.Я. Даньківа, В.І. Єфіменка, Г.Г. Кірейцева, Я.Д. Крупки, М.В. Кужельного, А.М. Кузьмінського, Ю.А. Кузьмінського, В.Г. Лінника, С.О. Левицької, Н.М. Малюги, Є.В. Мниха, Л.В. Нападовської, В.Ф. Палія, М.С. Пушкарка, В.В. Сопка, М.Г. Чумаченка, В.Г. Швеця, та зарубіжних – Р.А. Алборова, А.С. Бакаєва, С.М. Бичкової, П.С. Безрукіх, Н.П. Кондракова, С.Л. Коротаєва, М.І. Кутера, Б. Нідлза, С.О. Ніколаєвої, В.Ф. Палія, Я.В. Соколова, Л.П. Хабарової, Е.С. Хендріксена, Л.З. Шнейдмана та інших. Відзначаючи вагомість отриманих вказаними вченими наукових результатів, слід зауважити, що на сьогодні виникає потреба перегляду підходів до питань формування та використання системи обліково-інформаційного забезпечення підприємства, удосконалення процесу накопичення та узагальнення інформації про місце підприємства в системі податкових відносин.

Позицію прив'язки податкового обліку лише до податку на прибуток критикують вчені. Наприклад, Малишкін О. підкреслює, що «у низці статей та пунктів Кодексу вимагається в організації інформаційного забезпечення оподаткування застосовувати особливі правила та норми, які пов'язані з необхідністю ведення на підприємствах так званого податкового обліку. Причому це стосується не тільки податку на прибуток, а й інших податків – ПДВ, плати за користування надрами, податків в умовах дії угоди про розподіл продукції. Крім того, окремий облік вимагається для груп операцій – операцій особливого виду (ст. 153 Податкового кодексу України), безнадійної та сумнівної заборгованості (ст. 159 Податкового кодексу України), космічної діяльності (перехідні положення податкового кодексу України)» [5, с. 23]. Отже, науковець робить висновок, що «застосування терміна «податковий облік» пов'язано із такими розділами облікового процесу, як податок на прибуток, податок на додану вартість, угоди про розподіл продукції тощо. Окремими об'єктами податкового обліку також виступають певні групи операцій платників податків: угоди про спільну діяльність, управління майном, розподіл продукції, реорганізацію юридичних осіб, застосування звичайних цін, доходи нерезидента на території України тощо» [5, с. 28].

На наш погляд, мову про моделі побудови податкового обліку слід вести окремо для кожного податку, а також для окремих груп фінансово-господарської діяльності та операцій, які вимагають особливого механізму нарахування та сплати податків, а тому мають вплив на організацію бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання та формування показників його фінансової звітності. З цих позицій вважаємо, що існує багато невирішених та дискусійних питань в сфері податкового обліку розрахунків з бюджетом в цілому та в розрізі окремих податків, зборів і обов'язкових платежів, наприклад, з податку на додану вартість та його впливу на достовірність показників фінансової звітності, формування об'єктивної інформації про фінансовий та

податковий потенціал підприємства. Метою даного дослідження є критичний аналіз діючого порядку відображення в бухгалтерському обліку податкових зобов'язань з ПДВ та розробка напрямків його удосконалення.

Слід відмітити, що стосовно обліку розрахунків з бюджетом по податку на додану вартість ми маємо бухгалтерський податковий облік в «чистому вигляді», адже при правильному застосуванні рахунків та виконанні всіх записів, кредитові та дебетові обороти по субрахунку обліку ПДВ рахунку 64 будуть відповідати даним податкового обліку та податкової звітності. Але в даному випадку ми бачимо декілька проблем.

По-перше, на наш погляд, назва субрахунку 643 «Податкові зобов'язання» та його призначення не відповідає економічній сутності операцій, які на ньому відображаються. На це звертають увагу науковці та практики [6; 10], але не всі існуючі у фаховій літературі пропозиції щодо зміни методики обліку податкових зобов'язань ми підтримуємо та вважаємо обґрунтованими (табл.1).

В Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій у редакції наказу Міністерства фінансів України від 9 грудня 2011 року № 1591 [7] для обліку розрахунків з бюджетом передбачений рахунок 64 «Розрахунки з податками й платежами», а субрахунки до самостійно, виходячи з потреб управління, контролю, аналізу та звітності. Проте зазначено, що підприємства, які використовують Інструкцію про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджену наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 [2], можуть використовувати субрахунки, визначені цією Інструкцією.

В згаданій Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [2] призначення субрахунку 643 подано таким чином: на субрахунку 643 «Податкові зобов'язання» ведеться облік суми податку на додану вартість, визначену, виходячи із суми одержаних авансів (попередньої оплати) за готову продукцію, товари, інші матеріальні цінності та нематеріальні активи, роботи, послуги, що підлягають відвантаженню (виконанню). Слід зазначити, що метою введення цього субрахунку є забезпечення принципу подвійного запису при нарахуванні податкових зобов'язань з ПДВ, якщо подія із зарахування коштів від покупця або замовника відбулася раніше за відвантаження товарів, постачання послуг. Отже, призначення субрахунку 643, викладене в Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, відповідає особливостям порядку розрахунку сум податкових зобов'язань за правилом «першої події», але його назва – ні.

Якщо проаналізувати Інструкцію з бухгалтерського обліку податку на додану вартість, затверджену наказом Міністерства фінансів України від 1 липня 1997 року №141 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 24 грудня 2004 року № 818) [1] в ув'язці з вимогами Податкового кодексу України [8], то виходить, що дебетовий залишок рахунку 643 «Податкові зобов'язання» – це суми ПДВ, які були нараховані за

Таблиця 1 - Аналіз пропозицій, які висуваються у фаховій літературі, щодо зміни порядку обліку сум податкових зобов'язань та використання субрахунку 643 «Податкові зобов'язання»

Джерело	Недоліки	Пропозиція щодо їх усунення	Аналіз пропозицій
	2	3	4
Семенко Т. Проблемні питання обліку податкових зобов'язань з ПДВ у контексті Податкового кодексу України / Тетяна Семенко. – Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. - №7. – С. 42-46 [10]	<p>1. Громіздкість процесу бухгалтерського обліку зобов'язань з ПДВ та певні суперечності з чинним Планом рахунків бухгалтерського обліку.</p> <p>2. Кореспонденція рахунків Дт 643 Кт 641 при відображенні податкового зобов'язання на рахунках бухгалтерського обліку, коли першою подією є передплата, некоректна.</p> <p>Автор вважає, що якщо на дату складання фінансової звітності відбулася тільки перша подія, у фінансовій звітності ці зобов'язання з ПДВ за такою операцією не будуть відображені, адже субрахунок 643 «Податкові зобов'язання» «нейтралізує» суму податкових зобов'язань, яка відображена на субрахунку 641. Це зумовлено тим, що субрахунок 643 є пасивним, і виникнення дебетових оборотів раніше за кредитом по цьому субрахунку суперечить чинному Плану рахунків бухгалтерського обліку в частині вказівок з ведення обліку на субрахунку 643.</p>	<p>Автор пропонує при отриманні авансів повну суму передоплати від покупця показувати записом Дт 311 Кт 681, а суму податкових зобов'язань з ПДВ – записом Дт 361 Кт 643. На думку автора, запропонована кореспонденція рахунків Дт 361 Кт 643 дасть змогу бухгалтеру контролювати черговість подій та позбавить необхідності ведення аналітичного обліку за субрахунком 643, оскільки використання цієї кореспонденції рахунків показує факт видачі податкової накладної покупцю.</p>	<p>Сума ПДВ, яка підлягає сплаті до бюджету формується на субрахунку другого порядку субрахунку 641, який підприємства відкривають самостійно, а тому дебетовий оборот по рахунку 643 та кредитовий оборот по субрахунку обліку ПДВ на рахунку 641 не можуть бути нейтралізовані.</p> <p>На нашу думку, запропонований запис Дт 361 Кт 643 є некоректним, оскільки, по-перше, фактично ніякої заборгованості покупців на суму ПДВ перед підприємством не виникає, по-друге, сума ПДВ, яка підлягає сплаті до бюджету формується на субрахунку другого порядку субрахунку 641, а тому сальдо по цьому рахунку не буде надавати інформації про реальну заборгованість підприємства щодо розрахунків з бюджетом по ПДВ.</p> <p>Запропонований запис буде лише викривлювати дані фінансової звітності в частині дебіторської заборгованості покупців та стану розрахунків з бюджетом.</p>

Продовження табл. 1

1	2	3	4
<p>Павлюк І. Проблеми бухгалтерського обліку реалізації цінностей і податкових зобов'язань з ПДВ та шляхи їх вирішення / Іван Павлюк. – Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. - №7. – С. 9-22 [6]</p>	<p>Автор вважає, що бухгалтерські записи з обліку податкових зобов'язань з ПДВ значно ускладнюють облік та є нерациональними з точки зору теорії та практики бухгалтерського обліку.</p>	<p>Запропоновано спрощений варіант обліку податкових зобов'язань з ПДВ, який базується на визначенні сум незбалансованих авансових платежів покущів і замовників. Автор вважає, що з теоретичної точки зору, до аналітичного рахунку «З податку на додану вартість» субрахунку 641 «Розрахунки за податками», за кредитом якого відображують усі суми податкових зобов'язань з ПДВ, слід було б відкрити аналітичний регулюючий контрпасивний рахунок «З податкових зобов'язань, розрахунковий період яких не настав», для податкового обліку податкових зобов'язань з ПДВ. Однак при наявності в Плані рахунків субрахунку 643 його доречно використовувати для обліку податкових зобов'язань з ПДВ, нарахованих від сальдо авансових платежів покущів і замовників з уточненою назвою «З податкових зобов'язань».</p>	<p>Спрощений варіант обліку є дійсно більш рациональним, але зараз необхідно враховувати вимоги Податкового кодексу України. Підтримуємо позицію автора щодо характеристики рахунку 643 як контрпасивного регулюючого рахунку та зміни його назви, хоча вважаємо, що назва повинна враховувати його «транзитний» характер.</p>

правилом першої подій при отриманні авансу і які обліковуються до дати відвантаження товарів (продукції), надання робіт або послуг для того, щоб зменшити в майбутньому в бухгалтерському обліку дохід від цих операцій. Тому в назві цього субрахунку слід чітко вказати, що він призначений для обліку сум ПДВ, які були включені до складу податкових зобов'язань в минулих звітних періодах.

По-друге, порядок відображення залишків відповідних сум не відповідає вимогам забезпечення достовірності та доречності фінансової звітності в цілому та балансу, зокрема. В балансі ці суми включаються до складу інших оборотних активів (ряд. 250, п. 35 П(С)БО 2 «Баланс» [9]). Але, на наш погляд, за своєю суттю такі залишки не можуть вважатися активом підприємства, адже якщо актив – це ресурс, який контролюється підприємством у результаті минулих подій та, як очікується, забезпечить збільшення економічних вигод у майбутньому (п.4 П(С)БО 2 «Баланс» [9]), то про які майбутні економічні вигоди ми можемо вести мову в цьому випадку. На наш погляд, ці суми слід розглядати як зменшення доходів майбутніх періодів. Отже, в балансі ці суми повинні вираховуватися із підсумку рядка 630 «Доходи майбутніх періодів» або ж відображатися в дужках, якщо підприємство не обліковує доходів майбутніх періодів.

Пропозиції щодо зміни діючого порядку обліку податкових зобов'язань по податку на додану вартість викладені в таблиці 2.

На наш погляд, такі зміни до діючого порядку ведення обліку розрахунків з бюджетом та складання фінансової звітності дозволять забезпечити її достовірність, дохідливість та доречність. Як зазначають Ковальов В.В., Патров В.В. та Биков В.О., однією з основних причин, які перешкоджають «ясному» розумінню балансу, є несистемне, в ряді випадків нелогічне розташування статей балансу [3, с. 116]. Ковальов В.В. до таких причин відносить і обтяження балансу нормативно-плановими та розрахунково-аналітичними показниками, регулятивами, псевдоактивами та псевдоджерелами коштів, що спостерігалось за радянських часів [4, с. 213, 248].

Таблиця 2 - Пропозиції щодо зміни діючого порядку обліку податкових зобов'язань по податку на додану вартість

№	Сутність недоліку	Діючий порядок	Пропозиції
1.	Невідповідність назви субрахунку 643, порядку розрахунку сум ПДВ, що підлягає сплаті або відшкодуванню, та термінам Податкового кодексу України	Існує субрахунок 643 «Податкові зобов'язання», на якому ведеться облік суми податку на додану вартість, визначену, виходячи із суми одержаних авансів (попередньої оплати) за готову продукцію, товари, інші матеріальні цінності та нематеріальні активи, роботи, послуги, що підлягають відвантаженню (виконанню)	Ввести субрахунок 643 «ПДВ, включений до складу податкових зобов'язань в минулих звітних періодах», на якому вести облік сум ПДВ, включених до складу податкових зобов'язань при отриманні підприємством коштів від покупців (замовників) в оплату товарів, які будуть відвантажені в наступних звітних періодах, та/або послуг (робіт), які будуть виконані в наступних звітних періодах
2.	Невідповідність транзитних сум, що обліковуються на рахунку 643 визначенню «активу», що призводить до викривлення складу активів балансу.	Включення дебетового залишку по рахунку 643 до складу інших оборотних активів.	Відображення дебетового залишку по рахунку 643 «ПДВ, включений до складу податкових зобов'язань в минулих звітних періодах» як зменшення доходів майбутніх періодів.

За своєю суттю, суми, що відображаються на рахунку 643, відносяться до складу

регулюючих статей, оскільки вони лише дозволяють забезпечити відображення в бухгалтерському обліку достовірної суми належного до сплати ПДВ за умови застосування правила «першої події» і уточнюють оцінку доходів майбутніх періодів, які виникнуть в момент відвантаження товарів (надання робіт та послуг), щодо яких була отримана попередня оплата від покупців.

Узагальнюючи результати дослідження, слід підкреслити, що з точки зору формування ефективної та цілісної обліково-інформаційної системи підприємства важливим є вплив діючого порядку розрахунку з бюджетом на показники фінансової звітності. Вважаємо, що запропоновані зміни щодо відображення в обліку податку на додану вартість, зокрема, уточнення назви субрахунку, який використовується для обліку податкових зобов'язань по ПДВ з метою приведення його у відповідність з економічною сутністю операцій, які на ньому відображуються, та пропозиції щодо зміни порядку відображення залишку по цьому рахункам в балансі підприємства забезпечить дотримання таких якісних характеристики фінансової звітності, як доречність та достовірність і дозволить підвищити якість балансу, як основної форми фінансової звітності.

Список літератури

1. Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 1 липня 1997 року №141 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 24 грудня 2004 року № 818) (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0284-97>.
2. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
3. Ковалев В.В. Как читать баланс [Текст] / В.В. Ковалев, В.В. Патров, В.А. Быков. – 5-е изд., перераб и доп. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 672 с.
4. Ковалев В.В. Финансовый анализ: методы и процедуры. [Текст] / Валерий Викторович Ковалев. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 560 с.
5. Малишкін О. Податковий облік чи податкові розрахунки? [Текст] / Олександр Малишкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. - №1. – С. 22-28.
6. Павлюк І. Проблеми бухгалтерського обліку реалізації цінностей і податкових зобов'язань з ПДВ та шляхи їх вирішення [Текст] / Іван Павлюк. – Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. - №7. – С. 9-22.
7. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року №291 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 9 грудня 2011 року № 1591) (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>.
8. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року №2755-VI (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/show/2755-17/page1>.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 року №87 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0396-99>.
10. Семенко Т. Проблемні питання обліку податкових зобов'язань з ПДВ у контексті Податкового кодексу України [Текст] / Тетяна Семенко. – Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. - №7. – С. 42-46.

G. Kuzmenko.

Kirovograd national technical university

The Impact of Value-added Tax Obligations Accounting Procedures Currently in Force and the Ways of its Improvement

The purpose of the article is to elaborate the ways of improvement of value-added tax obligations accounting procedures from the point of view its impact on the formation of the financial statements indices.

The existing in professional literature propositions of changing the methods of tax obligations accounting procedures have been analyzed. The changes to the titles of subaccount which are used in accounting of value-added tax obligations according to the "first event" rule on receipt client's payment on account for the purpose to bring into accord with the economic essence of operations which are accounted on it have been elaborated. The changes to the rules of showing the residues on this subaccount in the balance of enterprises stipulated by discrepancy of transit sums which are accounted on it with essence of assets leading to a distortion of balance assets have been substantiated.

The propositions in the article provide the opportunity to observe such qualitative characteristic of financial statements as appropriateness and trustworthiness and to increase the quality of balance as the main components of financial statements.

value-added tax, tax obligations, accounting, financial statements, balance

Одержано 01.04.13

УДК 657.3

В.С. Шелест, асп.

ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»

Особливості оцінки нематеріальних активів в бухгалтерському обліку

Подано аналіз різних підходів до оцінки нематеріальних активів, керуючись Міжнародними стандартами оцінки, Національними стандартами, міжнародними стандартами МСФЗ, національними П(С)БО та американськими стандартами GAAP. Обґрунтовано важливість вдосконалення та розвитку існуючих методів оцінки таких активів для цілей бухгалтерського обліку.

нематеріальні активи, оцінка, національні та міжнародні стандарти

В.С. Шелест

ГВУЗ «Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана»

Особенности оценки нематериальных активов в бухгалтерском учете

Дан анализ различных подходов к оценке нематериальных активов исходя из Международных стандартов оценки, Национальных стандартов, международных стандартов МСФО, национальных П(С)БУ и американских стандартов GAAP. Обоснована важность совершенствования существующих методов оценки таких активов для целей бухгалтерского учета.

нематериальные активы, оценка, национальные и международные стандарты

На сучасному етапі розвитку суспільства з поширенням інтеграційних процесів світової економіки та стиранням національних меж створюються транснаціональні корпорації в яких досягнення в сфері технологій виходять на перше місце. В таких умовах роль інформації важко переоцінити. Фінансова інформація, відображаючи результати діяльності компанії та загалом її фінансовий стан, виступає відправною точкою для інвесторів при визначенні потенційних об'єктів фінансування. Тобто, чіткість, достовірність та повнота інформації, яку надають фінансові звіти, відіграє важливу роль як для внутрішніх користувачів так і для зовнішніх. Однак, на сьогодні, як показує практика, характерною є втрата довіри до результатів роботи бухгалтерів та аудиторів, як наслідок викритих маніпуляцій з фінансовою звітністю. Важливою