

Література

1. Закон України "Про кооперацію"// Економіка АПК. – 2003, № 9. – С. 142-150.
2. Стратегія розвитку споживчої кооперації України (2004-2015 рр.).
3. Бабенко С.Г. Споживча кооперація України: етапи встановлення, тенденції, сучасні пріоритети розвитку// Вісті ДВ. – 2006, 20 жовт., Вісті. – 2006, 17 жовт.
4. Бабенко С.Г. Сучасні тенденції і пріоритети розвитку споживчої кооперації України// Вісті. – 2006, 26 жовтня, Вісті ДВ. – 2006, 27 жовтня.
5. Ваніловський М. Українська кооперація: вимоги сьогодення і перспективи// Вісті ДВ. – 2006, 1 грудня.
6. Злупко С.М. Основи розвитку кооперації в Україні: теорія, досвід, перспективи// Регіональна економіка. – 2002, № 1. – С. 31-46.
7. Місюкевич В.І., Михайлюкова Н.І, Хурса М.М. Шляхи вдосконалення споживчої кооперації України// Вісті ДВ. – 2006, 10 березня.
8. Про господарсько-фінансову діяльність споживчої кооперації у 2006 р. та завдання щодо підвищення ефективності господарювання кооперативних організацій і підприємств// Вісті. – 2007. – ДВ, 26 січня.
9. Савлук В.П. Диагностика предприятия: поддержка управленческих решений. – М.: БИНОМ, 2004.
10. Семчик В. Споживча кооперація і закони про неї// Вісті. – 2006, 26 жовтня.

УДК 658.14

Доц. Н.П. Білецька, канд. екон. наук;
магістрант М.М. Боднар – НУ "Львівська політехніка"

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Досліджено та удосконалено організаційно-методичні підходи щодо обліку фінансових результатів як важливого показника в управлінні діяльністю підприємств. Науково обґрунтовано значущість показників діяльності підприємств як важливої інформаційної бази процесу управління. Розглянуто концептуальні та організаційно-методологічні засади обліку фінансових результатів, досліджено вплив облікової політики, облікових оцінок, подій після дати балансу на прибуток підприємства. Визначено організаційні засади обліку податку на прибуток.

*Assoc. prof. N.P. Bilec'ka; undergraduate M.M. Bodnar –
NU "L'vivs'ka Politekhnik"*

Organization and method of account of financial results of entrepreneurial activity

Explored and organizationally-methodical approaches are improved in relation to the account of financial results as important index in the management of enterprises activity. Scientifically grounded meaningfulness of performance of enterprises indicators as an important informative base of management process. Conceptual and organizationally-methodological principles of account of financial results are considered, explored influencing of registration policy, estimations of registrations, events after the date of balance on the income of enterprise. Certainly organizational principles of account of income tax.

Постановка проблеми. Запровадження ринкових відносин в Україні зумовило поширення форм підприємницької діяльності, активізувало ділову ініціативу вітчизняних суб'єктів господарювання. Для прийняття ефективних управлінських рішень необхідна достовірна інформація про результати діяльності, сформована з урахуванням специфіки господарювання підприємств та їх організаційної структури.

Насамперед це стосується об'єктивної інформації щодо витрат та доходів, як визначальних складових фінансових результатів. У процесі реформування системи бухгалтерського обліку в Україні зазнали істотних змін методологічні засади формування, обліку й відображення у звітності фінансових результатів звітного періоду з орієнтацією на концептуальні основи і принципи визнання доходів та витрат. Проте, це не забезпечило створення цілісної системи формування показників фінансового результату та відображення їх у фінансовій та податковій звітності. Незважаючи на те, що принципи, організація й методика обліку, порядок формування облікової політики підприємств України відповідають міжнародним стандартам фінансової звітності, все ж існує ряд невідповідностей в окремих концептуальних підходах щодо їх визнання. Саме тому є актуальною необхідність дослідження й формування методичних підходів щодо визначення фінансових результатів в системі бухгалтерського обліку. Водночас суб'єкти підприємницької діяльності України на основі власної методики нагромаджують інформацію щодо обсягу валових доходів, валових витрат і використовують її при розрахунку показника об'єкта оподаткування і суми податку на прибуток, яка перераховується до державного бюджету. Це свідчить про те, що існує певне роздвоєння загальної методики щодо визначення фінансового результату підприємницької діяльності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми обліку доходів, витрат, формування й відображення у фінансовій звітності результатів діяльності підприємств ґрунтовно досліджені у працях відомих вітчизняних учених, зокрема М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, В.В. Сопка, Л.М. Кіндрацької, Є.В. Мниха, М.Г. Чумаченка, В.О. Шевчука. Їх дослідження ґрунтуються на засадах ринкових відносин. Перед вітчизняними фахівцями постає проблема щодо доцільності запровадження та визначення межі адаптації рекомендацій закордонних вчених до економіко-правового середовища України. Нині процес створення методично-організаційної бази щодо визнання витрат та доходів і формування результатів підприємницької діяльності, розкриття інформації у фінансовій звітності й використання даних бухгалтерського обліку для розрахунку об'єкта оподаткування і суми податку на прибуток не можна вважати завершеним, хоча певні методологічні засади щодо узгодження податкових розрахунків з цілісною системою бухгалтерського обліку й відображення у звітності результатів діяльності вже частково опрацьовано на рівні створення нормативно – законодавчої бази.

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, М.С. Пушкар, В.М. Швець акцентують увагу на розв'язанні окремих проблем визнання доходів і витрат, дослідженні чинників їх впливу на фінансовий результат та оподатковуваний прибуток, достовірності показників фінансової та податкової звітності. Йдеться про обґрунтування облікової процедури щодо формування результатів діяльності, механізм їх розкриття у фінансовій звітності з подальшим переходом до показників податкової звітності, забезпечення ін-

формаційної бази визначення суми податку на прибуток. Втім, відсутність системного підходу до організації та методичного забезпечення бухгалтерського обліку як джерела податкових розрахунків і податкової звітності відповідно до напрямів гармонізації і стандартизації обліку в Україні, не відповідає потребам ефективного управління фінансово-господарською діяльністю. Тому об'єктивно існує необхідність у подальшому вивченні та дослідженні проблем організації і методики обліку фінансових результатів. Саме цим зумовлене обрання теми статті дослідження й саме це підтверджує її актуальність.

Цілями статті є вивчення теоретичних засад визнання доходів та витрат суб'єктів підприємницької діяльності як об'єктів обліку; обґрунтування доцільності практичного застосування загальноприйнятих принципів визнання доходів і витрат, визначення фінансових результатів; систематизування методичних підходів до формування інформації щодо доходів та витрат для забезпечення ефективного управління підприємницькою діяльністю; дослідження впливу облікової політики, облікових оцінок і подій після дати балансу на фінансовий результат; аналіз чинної методики формування і відображення у фінансовій звітності результатів діяльності підприємства та можливі напрями їх удосконалення; обґрунтування доцільності визнання витрат з податку на прибуток з урахуванням відтермінованих податкових активів і зобов'язань; встановлення відмінностей порядку визнання доходів (валових доходів), витрат (валових витрат) у фінансовій і податковій звітності; аналіз узгодженостей і зіставлень економічної сутності показників звіту про фінансові результати й податкової звітності.

Основний матеріал дослідження. Достовірність формування фінансового результату є основою принципів і правил бухгалтерського обліку, обов'язкове дотримання яких вимагає законодавча база, зокрема концептуальні основи складання та подання фінансових звітів, міжнародні стандарти фінансової звітності, Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку. На основі дослідження відомих вітчизняних наукових підходів до визначення і відображення у фінансовій звітності результатів діяльності, а також економічних, законодавчих і нормативних інформаційних джерел узагальнено і систематизовано концептуальні основи, якісні характеристики, принципи, обмеження, припущення визнання доходів та витрат і визначення фінансових результатів.

Насамперед досліджено концептуальні засади щодо визнання доходів та витрат, вимоги міжнародних стандартів фінансової звітності, та визначено ступінь відповідності національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку зазначеним вимогам. Такий підхід пояснюється тим, що застосування міжнародних стандартів фінансової звітності забезпечує коректність визначення і відображення фінансових результатів за рахунок єдності вимог щодо визнання цих показників. В умовах реформування бухгалтерського обліку в Україні і запровадження нових (положень) стандартів бухгалтерського обліку забезпечено дотримання, при визначенні і класифікації доходів українських підприємств, вимог міжнародних стандартів фінансової звітності. Формуван-

ня методологічних засад обліку фінансових результатів здійснено з орієнтацією на загальноприйняті принципи обліку. Відповідно до Концептуальних основ складання та подання фінансових звітів, принципи визнання витрат розглядаються, як правило, в поєднанні з принципами визнання доходу і якісними характеристиками облікової інформації. Зазначений підхід дає змогу об'єктивно відображати реальний фінансовий результат підприємницької діяльності. В Україні концептуальні засади визнання доходів і витрат на законодавчому рівні застосовуються тільки з 2000 р. у зв'язку з прийняттям П (С) БО і тому існує необхідність закріплення тих принципів, які ще не задекларовані в законодавчих і нормативних актах з бухгалтерського обліку України (це, зокрема, матеріальність, ефективність). В роботі доведено, що досягнення вимог достовірності інформації про фінансові результати підприємницької діяльності можливе лише за умов застосування загальноприйнятих принципів. На основі аналізу існуючих підходів систематизовано принципи визначення фінансових результатів, досліджено та конкретизовано склад, зміст, зіставність та оцінено значущість цих принципів; обґрунтовано доцільність практичного застосування єдиних загальноприйнятих принципів.

Організаційно-методологічні підходи до обліку витрат, доходів і результатів діяльності сконцентровано увагу на дослідженні методологічних засад визнання і обліку доходів згідно з вимогами П (С) БО 15 "Дохід" і витрат згідно з П (С) БО 16 "Витрати", проаналізовано існуючі недоліки і обґрунтовано напрямки удосконалення методики і організації бухгалтерського обліку результатів діяльності. Система бухгалтерського обліку підприємств України повинна не лише забезпечити підготовку фінансової звітності відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку, але й передбачити можливість трансформації звітності українських підприємств у фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності, або, як мінімум, її зіставлення з показниками, отриманими на основі цих стандартів.

Одним з аспектів проблеми організації обліку фінансових результатів є класифікація доходів і витрат. Визнані доходи класифікуються в бухгалтерському обліку згідно з вимогами положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 "Дохід" за такими групами: а) дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); б) інші операційні доходи; в) фінансові доходи; г) інші доходи; д) надзвичайні доходи [4]. Далі в стандарті вказано, що склад доходів, віднесених до відповідної групи, встановлено положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати". Втім, необхідно наголосити, що, згідно з положенням, доходи класифікують за такими групами: дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); інші операційні доходи; дохід від участі в капіталі; інші фінансові доходи; інші доходи; надзвичайні доходи. Це означає, що встановлена П (С) БО 15 "Дохід" і П (С) БО 3 "Звіт про фінансові результати" класифікація доходів за групами не збігається, саме тому ми пропонуємо уточнену класифікацію доходів [4, 5]. Запропонована класифікація доходу за джерелами отримання збігається з підходами визнання доходу згідно з П (С) БО 15 "Дохід" і відповідає економічній сутності господарських операцій і класифікації доходів за

групами, зокрема: 1. Дохід, отриманий внаслідок продажу активів; 2. Дохід отриманий внаслідок використання активів іншими сторонами – дохід від участі в капіталі і дохід, отриманий внаслідок інвестиційної діяльності; 3. Інші доходи, які отримані внаслідок певних подій і не пов'язані з господарською діяльністю [4].

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначає положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати". Критичний аналіз сукупності методичних засад щодо класифікації витрат засвідчив, що впродовж останніх років склався класичний підхід до їх застосування. Однак організація і методика обліку потребує вдосконалення за окремими напрямками, зокрема: необхідність уточнення підходів щодо віднесення витрат до конкретної їх складової, уточнення і конкретизація методичних засад класифікації та обліку витрат звітного періоду, забезпечення витрат наступних періодів, витрат майбутніх періодів і зменшення доходу та власного капіталу.

При дослідженні впливу методів облікової політики, облікових оцінок на фінансовий результат доведено, що облікова політика сформована адміністрацією підприємства, відкриває можливості для обрання методологічних прийомів, що може радикально змінити фінансовий стан підприємства [8]. Вибір методу амортизації, методу оцінки вибуття запасів, нарахування резерву сумнівних боргів змінює фінансовий стан, що відображений в балансі чи у звіті про фінансові результати. Важливе місце займає вирішення проблем доцільності регулювання облікової політики як на рівні держави, так і на рівні фахових організацій, з врахуванням світового досвіду. Проблема, пов'язана з регулюванням облікової політики і достовірним відображенням інформації про фінансово-майновий стан, охоплює організаційні і методологічні аспекти.

Дослідження чинної практики формування облікової політики свідчать про те, що на підприємствах існують недоліки щодо розмежування організації бухгалтерського обліку та формування облікової політики, немає єдиних підходів щодо вибору змісту облікової політики. Тому необхідно чітко розмежувати питання організації обліку, зміст облікової політики і застосування облікових оцінок.

Внаслідок проведеного аналізу користувачі фінансової звітності підприємств України не мають повного обсягу інформації щодо фінансово-майнового становища, оскільки облікова політика формується на рівні підприємства, а застосування різних методів облікової політики призводить до отримання різних результатів. Розроблено методологічні засади відображення інформації про результати діяльності у фінансовій звітності. На основі проведеного дослідження змісту звіту про фінансові результати як основного джерела інформації про результати діяльності суб'єктів підприємницької діяльності ми дійшли висновку, що форма звітності, запроваджена в Україні, не може надати користувачам повного обсягу інформації без здійснення певного коригування показників. Одним із аспектів проблеми щодо представлення інформації в фінансовій звітності є формати, за якими складається звітність. Визначено, що у світовій практиці звіт про прибутки і збитки може ма-

ти два формати: представлення витрат за їх суттю та за призначенням (функціями). В Україні підприємства становлять звіт про фінансові результати, використовуючи другий метод – витрати за функціями, додатково розкриваючи їх суть, а перший варіант використовують суб'єкти малого підприємництва. Завдяки аналізу теоретичних аспектів формування структури і змісту звіту про фінансові результати вивчення міжнародної та вітчизняної практики його складання, систематизації вимог до порядку розміщення і згрупування показників запропоновано уточнений зміст показників першого розділу звіту про фінансові результати. Відповідно до джерел отримання доходу адаптовано методику розкриття інформації про фінансові результати на рахунках бухгалтерського обліку і у звіті про фінансові результати. Рекомендується більш чітко розмежувати визнання доходів внаслідок інвестиційної діяльності і витрат, зумовлених фінансовою діяльністю, що дасть змогу охарактеризувати доцільність операцій від іншої звичайної діяльності.

Методика узгодження фінансових результатів підприємницької діяльності є складним обліковим процесом, який повинен забезпечити комплексний підхід, здійснюваний у чіткій послідовності і охоплює такі основні напрями: визначення і відображення в фінансовій звітності результату підприємницької діяльності; а в податковій звітності – прибутку до оподаткування; розкриття інформації про причини і суми розбіжностей між показниками прибутку (збитку) у фінансовій і податковій звітності. Доведено, що всі ці складові визначення і узгодження фінансових результатів тісно пов'язані між собою, оскільки базуються на основі показників бухгалтерського обліку.

Істотним питанням організації обліку фінансових результатів є визнання витрат з податку на прибуток. Основна проблема – поділ суми витрат за податком на прибуток на частини та їх зіставлення з відповідним звітним періодом. В економічній літературі питання щодо узгодження витрат з податку на прибуток, відтермінованих податкових активів і зобов'язань недостатньо розкриті. Тому недостатня теоретична обґрунтованість і складність реалізації методики розподілу витрат з податку на прибуток на практиці викликає сумнів щодо доцільності процедури розподілу як такої. При визначенні фінансового результату підприємств України необхідно враховувати витрати з податку на прибуток, які визначається згідно з вимогами П (С) БО 17 "Податки на прибуток" [6].

Підхід, встановлений національним стандартом до визначення податку на прибуток, відповідає вимогам міжнародного стандарту фінансової звітності 12 "Податки на прибуток" і є новим для підприємств України. Оскільки визначення фінансового результату підприємства переплітається з проблемами макроекономічного регулювання, виникає потреба у розробці єдиної методики обліку витрат з податку на прибуток, відтермінованих податкових активів і зобов'язань, з урахуванням особливостей податкового законодавства України.

Висновки. У роботі наведене теоретичне узагальнення й запропоноване нове вирішення наукових завдань, що виявляється у дослідженні й розробці удосконалених методів формування фінансових результатів на сучас-

ному етапі становлення системи бухгалтерського обліку в Україні. Проведені дослідження економічної суті, методичних підходів до визнання доходів, витрат і формування фінансового результату, визначення і відображення у звітності оподаткованого прибутку дало змогу сформулювати ряд висновків теоретичного, методичного та науково-прикладного характеру і дало змогу систематизувати та значно спростити проблему обліку фінансових результатів підприємств України. А саме:

1. Оцінено роль теоретичних засад визнання доходів та витрат суб'єктів підприємницької діяльності. Доведено, що в умовах дії ринкових відносин, для прийняття управлінських рішень на рівні підприємства і розрахунку загальнодержавних статистичних показників важливого значення набуває інформація про фінансові результати. Важливість показника прибутку (збитку) для різних користувачів підтверджує об'єктивну потребу запровадження єдиних принципів, методологічних засад визнання доходів та витрат;
2. Обґрунтовано, що правильне і достовірне визначення фінансового результату в системі бухгалтерського обліку забезпечується через використання загальноприйнятих принципів визнання доходів, витрат і їх розподілу за звітними періодами. Це уможливорює однакову інтерпретацію показників фінансової звітності різними користувачами;
3. Доведено важливе теоретичне і практичне значення сформованої підприємством облікової політики. На основі аналізу економічної літератури і практичного досвіду в роботі обґрунтовано потребу у повному висвітленні інформації про зміст облікової політики підприємства.
4. Обґрунтовано потребу підвищення ефективності інформаційних ресурсів бухгалтерського обліку, що зумовлює перегляд методики визнання доходів, витрат та формування фінансових результатів.
5. Здійснено оцінку сучасного рівня проблеми узгодження інформації про результати діяльності підприємств України, яка формується за єдиними методичними засадами, встановленими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку і інформації щодо оподаткованого прибутку, який визначається згідно з податковим законодавством. Для розрахунку цих різних за економічною сутністю показників, підприємства змушені вести бухгалтерський облік доходів, витрат і, водночас виокремлювати податкові розрахунки валових доходів і валових витрат. Дійшовши висновку, що розбіжності між доходами і валовими доходами, витратами і валовими витратами досить істотні, а для їх усунення необхідні конкретні зміни норм податкового законодавства.
6. Встановлено відмінності між показниками результатів діяльності підприємств за даними Звіту про фінансові результати та Декларацією про прибуток підприємств виникають через методологічні і методичні розбіжності, що ускладнює сприйняття облікової інформації і розрахунок макроекономічних показників. Це призводить до неефективності облікової системи, крім того методика податкових розрахунків не встановлена нормативною базою, а тому рекомендовано внести зміни до форм податкової звітності і податкового законодавства.
7. Вироблено практичні рекомендації обліку витрат з податку на прибуток для раціоналізації і підвищення ефективності бухгалтерського обліку, узгодження показників результатів діяльності за фінансовою звітністю і оподаткованого прибутку за податковою звітністю.

Література

1. **Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні:** Закон України від 16.07.1999 р., № 996 – XIV.
 2. **П (С) БО1 "Загальні вимоги до фінансової звітності":** Наказ Мінінфінансів України від 31.03.1999 р., № 87.
 3. **Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати":** Положення Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р., № 87.
 4. **Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід":** Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р., № 290.
 5. **Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати":** Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р., № 318.
 6. **Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 "Податок на прибуток":** Наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2000 р., № 353.
 7. **Бутинець Ф.Ф.** Теорія бухгалтерського обліку: Підручник/ Вид. 2-е, доп. І перероб. – Житомир: ЖІТІ, 2000–640 с.
 8. **Бутинець Ф.Ф., Малюга Н.М.** Бухгалтерський облік: облікова політика і план рахунків, стандарти і кореспонденція рахунків, звітність: Навч. пос. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 480 с.
-

УДК 332.74 Здобувач М.Г. Москва – Львівський НУВМБ ім. С.З. Гжицького

ОСОБЛИВОСТІ ВИЗНАЧЕННЯ ЦІНИ ЗЕМЛІ

Одне із найактуальніших питань ринкової економіки – питання визначення ціни землі. Наведено перелік чинників, які визначають ціну землі, подано основні принципи ціноутворення. Дано характеристику нормативної та експертної грошової оцінки землі.

Ключові слова: ціна землі, чинники ціноутворення, принципи визначення ціни, експертна грошова та нормативна оцінка.

Competitor M.G. Moskva – L'viv NUVMB named after S.Z. Gzhytskyj

Features of determination of cost of earth

The article is devoted to one of the most actual questions of market economy – question of determination of cost of earth. Contains the list of factors which determine the cost of earth, basic principles of pricing are given. This description of normative and expert money estimation of earth.

Keywords: cost of earth, factors of pricing, principles of determination of price, expert money and normative estimation.

Постановка проблеми

Питання ціноутворення на землю набуває особливої актуальності у період становлення та розвитку ринку земельних ресурсів, оскільки в умовах ринку земля стає одним з основних джерел прибутку. Без ціни неможливо здійснити жодного акту купівлі – продажу, оренди, обміну, іпотеки землі. Визначення ціни необхідне при передачі земельної ділянки у спадщину, даруванні, визначенні розміру внеску до статутного фонду підприємства, встановленні розміру земельного податку тощо. Тому від вирішення питання ціноутворення на землю залежить результативність функціонування ринку землі. Успішне розв'язання цього питання забезпечить створення сприятливих умов для функціонування прозорого земельного ринку.