

## ПРОБЛЕМИ УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ОБЛІКУ ЗВИЧАЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ

Сердюк О. М.

Выявлены проблемы организации и методологии учета обычной деятельности промышленных предприятий, обусловленные несоответствиями между украинскими и международными стандартами бухгалтерского учета и между налоговым и бухгалтерским законодательством. Такая ситуация приводит к сомнениям потенциальных инвесторов в промышленность относительно надежности данных, представленных в финансовой отчетности. Обосновано, что принятие Налогового кодекса позволило несколько приблизить порядок налогового учета доходов, расходов и прибыли к бухгалтерскому. Но не в полной мере. С целью роста инвестиционной привлекательности промышленных предприятий и упрощения ведения финансового и налогового учета обоснована целесообразность введения Международных стандартов финансового учета и полное приближение украинского налогового законодательства в части налогообложения прибыли к требованиям финансового учета.

Виявлено проблеми організації й методології обліку звичайної діяльності промислових підприємств, що обумовлені невідповідностями між українськими й міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та між податковим і бухгалтерським законодавством. Така ситуація приводить до сумнівів потенційних інвесторів у промисловість щодо надійності даних, наведених у фінансовій звітності. Обґрунтовано, що прийняття Податкового кодексу дозволило дещо наблизити порядок податкового обліку доходів, витрат та прибутку до бухгалтерського. Але не в повній мірі. З метою зростання інвестиційної привабливості промислових підприємств і спрощення ведення фінансового і податкового обліку обґрунтовано доцільність впровадження Міжнародних стандартів фінансового обліку та повне наближення українського податкового законодавства щодо оподаткування прибутку до вимог фінансового обліку.

The problems of organization and methodologies of account of ordinary activity of industrial enterprises, conditioned disparities between the Ukrainian and international standards of record-keeping and between a tax and book-keeping legislation are exposed. This situation leads to the validity of potential investors in the industry about the reliability of the data presented in the financial statements. It is proved, that the adoption of the Tax Code allowed a few to bring order tax accounting income, expenses and profits for accounting. But not completely. With the purpose of growth of investment attractiveness of industrial enterprises and simplification of conduct of financial and tax account expedience of introduction of the International standards of financial account and complete approaching of the Ukrainian tax legislation is grounded in part of taxation arrived to the requirements of financial account.

Сердюк Е. Н.

канд. экон. наук, доц. каф. «Учет и аудит» ДГМА  
elena.serdyuk@mail.ru

ДГМА – Донбасская государственная машиностроительная академия, г. Краматорск.

УДК 657:004(075)

**Сердюк О. М.**

## **ПРОБЛЕМИ УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ОБЛІКУ ЗВИЧАЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ**

В Україні існує декілька видів обліку: фінансовий, управлінський, статистичний і податковий. Кожен з цих видів обліку регламентується окремими законодавчими актами, база визначення одного й того ж показника для різних видів обліку є різною, і в зв'язку з цим виникають проблеми трактування окремих показників звітності. А від того, наскільки вірогідно визначені й відображені у звітності результати діяльності кожного господарюючого суб'єкта, значною мірою залежить виявлення пріоритетних напрямків його розвитку й подальшої діяльності.

Значну увагу дослідженню проблем організації й методології обліку діяльності підприємств приділили у своїх роботах провідні вітчизняні вчені-економісти: Ф. Ф. Бутинець [1], В. Б. Захожай [2], В. В. Сопко [3], Н. М. Ткаченко [4] та інші.

Але питання удосконалення обліку звичайної діяльності промислових підприємств є актуальним і потребує подальшої уваги, враховуючи той факт що дотепер бухгалтерський облік в Україні не відповідає в повній мірі світовим стандартам.

Метою статті є визначення проблем організації обліку звичайної діяльності промислових підприємств і розробка пропозицій щодо їх вирішення.

Об'єктом діяльності в галузі виробництва є процес господарювання з виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг. Фінансовий результат виробничого підприємства характеризують прибуток і рентабельність виробництва продукції (відношення прибутку до витрат виробництва). Чим успішніше працює підприємство, тим вищі ці показники. Опираючись на дані Держкомстату України [5], які формуються на підставі даних фінансової звітності, можна сказати, що обсяги реалізованої продукції (робіт, послуг) – основний вид доходу від операційної діяльності – до 2008 р. збільшувалися у всіх галузях економіки, а в 2009 р. скоротилися через наслідки фінансово-економічної кризи (табл. 1, рис. 1). Аналізуючи структуру операційного доходу від реалізації продукції (робіт, послуг), можна зробити висновок, що найбільшу питому вагу в ньому займає дохід по торгівлі, ремонту автомобілів, побутових приладів і предметів особистого споживання – в 2009 р. 43,4 %, на другому місці дохід промислових підприємств – в 2009 р. – 31,8 %. В 2011 р. питома вага доходу промислових підприємств зросла до 35,2 % (табл. 1).

Проблеми обліку є актуальними для різних видів діяльності, особливо для промислових підприємств, які здійснюють дуже різні за економічним змістом господарські операції, що потребує достовірного відображення в обліку і звітності.

Облік звичайної діяльності промислових підприємств має на увазі облік доходів і витрат від даного виду діяльності.

За загальними положеннями Положення (стандарту) 3 «Звіт про фінансові результати» [6] господарсько-фінансова діяльність підприємства складається із звичайної діяльності та надзвичайних подій.

Звичайна діяльність – це будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, що її забезпечують або виникають внаслідок її проведення. В свою чергу основна діяльність – це операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу.

Таблиця 1

Структура обсягів реалізованої продукції (робіт, послуг) за видами економічної діяльності в Україні в 2005–2011 рр.

Види діяльності	2005 р.	2006 р.	2007 р.	2008 р.	2009 р.	2011 р.
1	2	3	4	5	6	7
	Сума, млн грн					
Будівництво	56505,3	76464,6	113934,5	125968,3	82370,9	113944,3
Торгівля, ремонт автомобілів, побутових приладів та предметів особистого споживання	648847,3	874574,0	1103241,5	1346954,6	1189360,1	1725858,4
Сільське господарство	35909,3	32552,2	44590,1	61667,6	78295,8	128359,4
Промисловість	511304,9	609116,0	775388,4	989158,5	872777,1	1477817,9
Інші галузі	261982,3	305588,2	377560,8	490993,4	517974,6	756475,2
Усього	1514549,1	1898295,0	2414715,3	3014742,4	2740778,5	4202455,2
	Питома вага, %					
Будівництво	3,7	4,0	4,7	4,2	3,0	2,7
Торгівля, ремонт автомобілів, побутових приладів та предметів особистого споживання	42,8	46,1	45,7	44,7	43,4	41,1
Сільське господарство	2,4	1,7	1,8	2,0	2,9	3,1
Промисловість	33,8	32,1	32,1	32,8	31,8	35,2
Інші галузі	17,3	16,1	15,6	16,3	18,9	18,0
Усього	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

млн грн

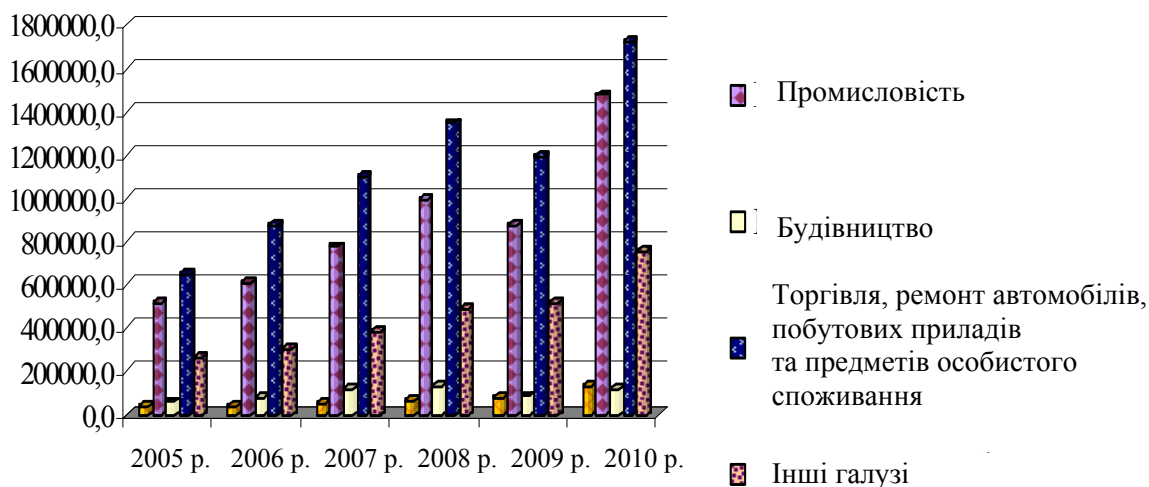


Рис. 1. Динаміка обсягів реалізованої продукції (робіт, послуг) за видами економічної діяльності в Україні в 2005–2011 рр.

Надзвичайна подія – це подія або операція, яка чітко відрізняється від звичайної діяльності підприємства та не очікується, що вона повторюватиметься періодично або в кожному наступному звітному періоді. До надзвичайних подій відносяться стихійні лиха, пожежі, техногенні аварії тощо та інші події, які відповідають визначенню надзвичайних подій. Це – стихійні лиха, пожежі, техногенні аварії, експропріація приватної власності державою тощо. Одні й ті ж події можуть бути надзвичайними для одного підприємства і звичайними для іншого.

З доходами та прибутком підприємства пов'язаний розв'язок важливих соціальних, економічних, політичних проблем суспільства як на микро-, так і на макрорівні.

Показник «дохід» досить розповсюджений серед економічних показників на макро- і мікрорівнях, у побуті (дохід національний, підприємства, родини, громадянина). Розуміння його є неоднозначним. Часто цим поняттям позначають загальний виторг. Іноді дохід ототожнюють із прибутком. Це крайні тлумачення доходу.

Д. Рикардо вважав, що «дохід – це залишок після вилучення величини заробітної плати із ціни товару»[7].

На думку В. А. Сидун і Ю. В. Пономарьової: «Дохід є виторгом підприємства від реалізації продукції, послуг і виконання робіт без урахування податку на додану вартість і акцизного збору. Валовий дохід – це загальна сума доходу, який одержує підприємство від усіх видів діяльності в грошовій, матеріальній і нематеріальній формах як на території України так і за її межами, за певний проміжок часу. Чистий дохід є відмінністю між доходами від реалізації продукції й обов'язковими платежами, які входять у ціну товару» [8].

Практичне значення показника доходу полягає в тому, що він характеризує загальну суму коштів, яка надходить підприємству за певний період за винятком податків, і може бути використана на споживання й інвестування.

Методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи й розкриття її у фінансовій звітності в Україні визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» [9].

У світовій практиці методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи і її розкриття у фінансовій звітності зарубіжних компаній визначаються МСБО 18 «Дохід». Метою цього стандарту є визначення облікового підходу до доходу, який виникає в результаті певних типів операцій і подій. Дохід визначений як збільшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді збільшення корисності активів або зменшення зобов'язань, що веде до збільшення власного капіталу, крім випадків, зв'язаних із внесками учасників у власний капітал (дане визначення повністю збігається з наведеним у П(С)БО 15 «Дохід») [9].

Якщо неможливо вірогідно оцінити результат операції, яка передбачає реалізацію готової продукції, товарів, надання послуг або одержання інших доходів, дохід повинен визначатися тільки в тому обсязі, у якому визнані видатки підлягають відшкодуванню.

Згідно зі стандартами США доходи можуть визнаватися в момент передання товару або послуги покупцеві. Таке положення діє і в Україні. У Швейцарії чистий дохід, скоректований на суму видатків, є базою оподаткування. При цьому податкове коректування включає, в основному, виявлення схованих резервів з наступним зарахуванням їх до складу доходів. А в Іспанії розбіжності між чистим і оподаткованим доходом (базою оподаткування) можуть бути: постійними (не відшкодовуються в наступному періоді за винятком збитків, що компенсуються) і тимчасовими (на основі розбіжностей у критеріях розподілу, які відшкодовуються в наступних періодах). А також можуть являти собою збитки, які компенсуються з метою оподаткування.

Методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи й розкриття її російськими підприємствами визначаються П(С)БО 9 «Доходи». Доходами організації зізнається збільшення економічних вигід у результаті збільшення активів (коштів,

іншого майна) і/або погашення зобов'язань, які приводять до збільшення капіталу даної організації, за винятком внесків учасників.

Згідно з українським законодавством дохід визнається 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.

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається в разі наявності всіх наведених нижче умов:

- покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);
- підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);
- сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;
- є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені [9].

Таким чином, українське тлумачення поняття доходу і його видів у своїй більшості збігається з міжнародними аналогами. Хоча деякі невідповідності між українськими й міжнародними стандартами приводять до сумнівів потенційних інвесторів у промисловість щодо надійності наведених у фінансовій звітності даних.

Західні інвестори нерідко зустрічаються із проблемою переведення українських бухгалтерських даних у міжнародну прийнятну бухгалтерську інформацію, яка фактично передбачає додаткові видатки на ведення підприємницької діяльності в Україні.

В Україні діють міжнародні стандарти аудиту, що є дуже важливим позитивним чинником. А впровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку значно підвищило б інвестиційну привабливість українських промислових підприємств.

Також важливою проблемою, що стримує потенційних інвесторів, є існування в Україні двох обліків – податкового й бухгалтерського. Це привело не тільки до плутанини, але й до нівелювання бухгалтерського обліку як системи. Дуже складно керувати підприємством на підставі двох показників: бухгалтерських і податкових доходів. Прийняття Податкового кодексу [10] дозволило дещо наблизити порядок податкового обліку доходів, витрат та прибутку до бухгалтерського. Але не в повній мірі. Не дивлячись на зміни оподаткування прибутку (введення методу нарахувань при визначенні доходу, бухгалтерський порядок нарахування амортизації), дотепер чистий прибуток за даними фінансового обліку і за даними податкового обліку суттєво різняться насамперед через різний склад витрат.

Ще однією суттєвою проблемою є труднощі складання фінансової звітності. Нажаль, для промислових підприємств це питання є дуже актуальним. На відміну від торгівельних підприємств, де облік легко і не дуже дорого автоматизувати за допомогою стандартних бухгалтерських програм, наприклад 1С «Бухгалтерія» у потрібній конфігурації, промислові підприємства мають певні проблеми з автоматизацією. Дотепер дуже багато промислових підприємств мають можливість автоматизувати тільки окремі бухгалтерські операції. Комплексна автоматизація є індивідуальною для кожного підприємства, довготривалою і потребує значних фінансових затрат. У зв'язку з цим облік на деяких промислових підприємствах, навіть великих, ведеться вручну. Фінансова звітність на більшості підприємств у найкращому випадку складається за допомогою програми Excel. Штат бухгалтерії є великим, кожен працівник виконує окремі завдання, що також не покращує якість звітності.

Враховуючи, що підприємств передусім важливо достовірно скласти податкову звітність (через адміністративну, фінансову і кримінальну відповідальність), якості складання фінансової звітності не завжди приділяється достатньо уваги. У результаті – велика кількість помилок і перекручень.

Отже на державному рівні неможливо дати адекватну оцінку більшості макроекономічних процесів. Відсутність законодавчо затвердженої первинності бухгалтерського обліку зробило вітчизняну систему статистики складною для сприйняття і використання. У зв'язку з цим показники МВФ й інших міжнародних інститутів часто не збігаються з показниками, якими користується керівництво України.

### ВИСНОВКИ

У результаті дослідження виявлено такі проблеми організації й методології обліку звичайної діяльності промислових підприємств:

- промислові підприємства здійснюють доволі різні за економічним змістом господарські операції, що потребує достовірного відображення в обліку і звітності;
- дотепер більшість промислових підприємств мають можливості автоматизувати тільки окремі бухгалтерські операції. Облік на деяких промислових підприємствах, навіть великих, ведеться вручну, а фінансова звітність у найкращому випадку складається за допомогою програми Excel. Поряд із тим штат бухгалтерій є великим, а розгалуження облікових завдань не покращує якості звітності;
- деякі невідповідності між українськими й міжнародними стандартами призводять до сумнівів потенційних інвесторів щодо надійності наведених у фінансовій звітності даних;
- податкова звітність, яка фактично відрізняється від звітності, оформленої згідно з бухгалтерськими стандартами, залишається обов'язковою й державні органи жорстко контролюють її ведення. На практиці підприємства найчастіше застосовують саме ті положення, додержання яких вимагає національна податкова звітність, і лише зрідка використовують альтернативні варіанти.

З метою зростання інвестиційної привабливості українських промислових підприємств і спрощення ведення фінансового і податкового обліку пропонується:

- впровадження Міжнародних стандартів фінансового обліку;
- повне наближення податкового законодавства щодо оподаткування прибутку до вимог фінансового обліку (доходи, витрати та прибуток як у фінансовому, так і в податковому обліку, мають бути тотожними).

### СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник. / За ред. Ф. Ф. Бутинця. – 5-те вид., доп. і перероб. – Житомир : Рута, 2003. – 726 с.
2. Бухгалтерський облік у галузях економіки : підруч. для студ. вищ. навч. закл. / В. Б. Захожай, М. Ф. Базась, М. М. Матюха, В. М. Базась ; за ред. В. Б. Захожя, М. Ф. Базася. – К. : МАУП, 2005. – 968 с.
3. Організація і методика проведення аудиту : навчально-практичний посібник / В. В. Сопко, Н. І. Верхоглядова, В. П. Шило, С. Б. Львіна, О. М. Брадул. – К. : Професіонал, 2004. – 624 с.
4. Ткаченко Н. М. Теоретико-методологічні проблеми формування бухгалтерського фінансового обліку. / Н. М. Ткаченко. – К. : «А.С.К.», 2001. – 348 с.
5. Обсяг реалізованої продукції (робіт, послуг) суб'єктів господарювання за видами економічної діяльності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати» Затверджено Наказом Міністерства фінансів України № 87 від 31.03.99.
7. Рикардо Д. Начало политической экономии и налогового обложения (1817 г.) [Электронный ресурс] / Д. Рикардо. – Режим доступу: <http://books.efaculty.kiev.ua/isekvc/10>.
8. Сидун В. А. Экономика предприятия. Практикум : учебное пособие / В. А. Сидун, Ю. В. Пономарева. – Харьков : ХДУХТ, 2008. – 323 с.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. № 290.
10. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс] // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2011, № 13–14, № 15–16, № 17, ст. 112. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.