

Література

1. *Городецкий А.* Вопросы безопасности экономики России / А. Городецкий // *Экономист.* – 1995. – № 10. – С. 46.
2. *Абалкин Л.А.* Экономическая безопасность России: угрозы и их отражение / Л.А. Абалкин // *Вопросы экономики.* – 1994. – № 12. – С. 4–13.
3. *Жаліло Я.А.* Економічна безпека країни як інтегральна характеристика стану економічної системи / Я.А. Жаліло // *Вісник УБЕНТЗ.* – 1998. – № 6. – С. 10–14.
4. *Довбня С.Б., Гічова Н.Ю.* Діагностика рівня економічної безпеки підприємства./ *Фінанси України.* – 2008.-№4 – с.89-97
5. *Vital source of financial and technical assistance to developing countries around the world* [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.worldbank.org/html/extdr/thematic.htm>
6. *Алькема В.Г.* Вплив глобальної економічної кризи на фінансово-економічну безпеку суб'єктів господарювання в Україні / В.Г. Алькема // *Вчені записки Університету економіки та права «КРОК»* / Ун-т економіки та права «КРОК». – Вип. 1(1997). – Вип. 27: у 2-х т. – К., 2011. – Т. 1: Державна та суб'єкти підприємства: актуальні виклики та економічна безпека. – С. 4–11.
7. *Алькема В.Г.* Процедура обоснования варианта формирования инфраструктуры для диверсификации логистического сервиса / В.Г. Алькема // *Логистика. Проблемы и решения.* – 2008. – № 5.
8. *Пелихов Е.Ф.* Оценка экономической эффективности логистических решений / Е.Ф. Пелихов // *Логистика: проблемы и решения.* – 2005. – № 1. – С. 90–97.
9. *Алькема В.Г.* Применение логико-динамических моделей в управлении региональными социально-экономическими системами / В.Г. Алькема // *Вісник Рівненського державного університету. Економіка: збірник наукових праць.* – Рівне, 2002. – Вип. 2(15). – С. 193–199.
10. *Сухоруков А.І.* Національна економічна безпека: [навч. посібник] / А.І. Сухоруков, С.З. Мошенський, О.М. Петрик; за ред. д.е.н. проф., Заслуженого економіста України А.І. Сухорукова. – Житомир: ПП «Рута», 2010. – 384 с.
11. *Державна авіаційна адміністрація* [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.avia.gov.ua/news/?embedded=yes
12. *Алькема В.Г.* Підвищення ефективності транспортного забезпечення зовнішньоторговельної діяльності / В.Г. Алькема // *Прометей: регіональний збірник наукових праць з економіки.* – 2005. – № 3(18). – С. 267–270.
13. *Экономическая безопасность логистических образований. Результаты блиц-опроса экспертов* // *Логистика: проблемы и решения.* – 2010. – № 5. – С. 14–29.
14. *Матвієнко М.В.* Ефективність процесу управління основним капіталом в морських торговельних портах / М.В. Матвієнко // *Вісник економіки транспорту і промисловості.* – 2009. – № 26. – С. 102–106.

УДК 657. 1.012:336.2

ПРОБЛЕМИ УЗГОДЖЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ТА ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІСЛЯ ПРИЙНЯТТЯ ПКУ

Антоненко Н.В.

Чумак К.О.

Постановка проблеми. Кінцевим результатом ефективної діяльності будь-якого підприємства є прибуток – він є важливим показником, оскільки впливає на подальший розвиток суб'єкта підприємницької діяльності. Однак фінансовий результат в бухгалтерському та податковому обліку визначається за різними методами. Існує ряд відмінностей в підходах щодо визнання доходів та витрат у податковому та бухгалтерському обліку. Саме тому на сьогоднішній день актуальним є питання вивчення змін податкового законодавства та встановлення впливу цих змін на існуючі методики узгодження показників податкової та фінансової звітності з податку на прибуток.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. З набранням чинності Податкового кодексу України [1], який вводить в дію нові правила оподаткування прибутку, збільшується кількість праць, що присвячені дослідженню та аналізу внесених ним змін – це, зокрема, статті та публікації Г.Клепар, О.Задорожного, В.Мосейчука, Т.Плахтій, Д.Савчука, П.Патлатого, І.Ребка, Н.Марченка. Ними розглядаються типові форми первинного обліку та їх відповідність вимогам податкового

законодавства, собівартість реалізованої продукції робіт, послуг (точки зіткнення і відмінності податкових і бухгалтерських правил), витрати, що не включаються до собівартості продукції, товарів, робіт, послуг (адміністративні, на збут, інші).

Виділення невирішених питань. Не зважаючи на достатній обсяг виконаної вченими роботи щодо дослідження змін у процесі визначення фінансового результату діяльності підприємства за новим Податковим кодексом, питання усунення розбіжностей між податковим і бухгалтерським обліком податку на прибуток і пошук шляхів уніфікації обліку податку на прибуток до цього часу є відкритим і потребує якнайшвидшого вирішення.

Постановка завдання. Основними завданнями даної статті є уточнення поняття «бухгалтерський і податковий облік податку на прибуток», дослідження відмінностей між податковим і бухгалтерським обліком податку на прибуток шляхом проведення порівняльної характеристика методів визначення доходів, витрат та податкових різниць в бухгалтерському та податковому обліку.

Виклад основного матеріалу. З 01 квітня 2011 набрав чинності розділ III Податкового кодексу України, який регулює порядок оподаткування прибутку підприємств.

Однією з найбільш очікуваних змін, які привносить вищезазначений розділ ПК України, є новий механізм визнання доходів та витрат платника податку на прибуток.

Так, Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» [2] передбачав, що валові витрати та валові доходи платника податків визначаються за правилом «першої події». Це правило полягало у тому, що датою збільшення валових витрат вважалася дата настання однієї з подій, яка сталася раніше: або дата оплати товарів, робіт, послуг, або дата оприбуткування товарів чи фактичного отримання результатів робіт, послуг. Для визначення дати збільшення валового доходу «першою подією» вважалася: або дата зарахування/оприбуткування коштів в оплату товарів, робіт, послуг, або дата відвантаження товарів чи фактичного надання результатів робіт, послуг.

ПКУ скасовує правило «першої події» щодо визначення доходів та витрат платника податку на прибуток і вводить метод «нарахувань». За цим методом дохід від реалізації товару визнається платником податку на прибуток за датою переходу покупцеві права власності на такий товар, а дохід від надання послуг та виконання робіт визнається за датою складення акта або іншого документа, який підтверджує виконання робіт або надання послуг. Витрати, що формують собівартість товарів, робіт, послуг, визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів, робіт, послуг.

Таким чином, на відміну від Закону про прибуток, ПКУ встановлює, що попередня (авансова) оплата товарів, робіт, послуг не буде визнаватися доходами й не впливатиме на податкові зобов'язання платника. Як і при визначенні доходів, при визначенні витрат відтепер не будуть враховуватися попередні (авансові) платежі. Такий підхід до визнання доходів і витрат, запроваджений Податковим кодексом, є позитивним, оскільки відбувається зближення фінансового та податкового обліку. Перехід на метод «нарахувань» та співставлень при визнанні доходів та витрат у податковому обліку дозволяє значно скоротити тимчасові різниці між податковим та бухгалтерським обліком.

Разом з цим, в умовах зростання дебіторської заборгованості за поставлені товари перехід до методу «нарахувань» при визначенні доходів може негативно вплинути на ліквідність деяких підприємств. Зокрема, пп. 11.3.5 п. 11.3 ст. 11 Закону про прибуток передбачено, що у разі продажу товарів (робіт, послуг) з оплатою за рахунок бюджетних коштів датою збільшення валового доходу є дата отримання коштів або іншої компенсації (касовий метод визнання доходів). Натомість ПК України не передбачає альтернативи методу «нарахувань», а отже платники податку, які переважно реалізують товари (роботи, послуги) бюджетним установам та організаціям, також будуть визнавати доходи за методом «нарахувань». Враховуючи те, що бюджетні установи та організації не мають можливості вчасно розраховуватися за товар, платник податку вимушений буде платити податок з прибутку, якого ще не існує.

Крім того, податковий прибуток відрізняється від облікового наявністю постійних і тимчасових податкових різниць, які виникають між оцінкою і критеріями визнання доходів, витрат, активів, зобов'язань у бухгалтерському обліку [3] та податковому законодавстві [1]. Відповідно до Податкового кодексу України податкова різниця — це різниця, яка виникає між оцінкою і критеріями визнання доходів, витрат, активів, зобов'язань за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності, та доходами і витратами, визначеними згідно з розділом III Податкового Кодексу.

Постійна податкова різниця — це податкова різниця, яка виникає у звітному періоді та не

анулюється в наступних звітних податкових періодах, а тимчасова податкова різниця — це податкова різниця, яка виникає у звітному періоді та анулюється в наступних звітних податкових періодах. До постійних податкових різниць відноситься: різниця між сумою витрат, відображених в бухгалтерському обліку і включених до розрахунку облікового прибутку, та сумою цих витрат, яку можна віднести до витрат у межах норм податкового законодавства для визначення об'єкта оподаткування; суми доходів і витрат, які не включаються до складу доходів і витрат, але враховуються при визначенні облікового прибутку. Наведемо орієнтовний перелік постійних різниць: прибуток від операцій з цінними паперами, фондовими та товарними деривативами; суми отриманої та не повернутої зворотної фінансової допомоги; нараховані (отримані) дивіденди від компаній-резидентів; сума перевищення звичайної ціни над контрактною при продажу товарів (робіт, послуг) юридичним особам — неплатникам податку на прибуток, або пов'язаним з продавцем особам, або в рамках бартеру; благодійна допомога бюджетним і неприбутковим організаціям (понад 4% оподаткованого прибутку попереднього звітного періоду); самостійно виявлені помилки за результатами минулих податкових періодів; представницькі витрати, визнані (сплачені) підприємством штрафи, пені та санкції; витрати на добові понад норми, встановлені законодавством; витрати на гарантійний ремонт або гарантійні заміни товарів, вартість яких покупцеві не компенсують (понад 10% від сукупної вартості проданих товарів, за якими не минув строк гарантійного обслуговування); інші витрати, які мають відмінності щодо їх урахування у фінансовій та податковій звітності [4]. Наведений перелік постійних і тимчасових податкових різниць, на суми яких здійснюється коригування доходів і витрат, визнаних у бухгалтерському обліку, не є вичерпним і може доповнюватися (змінюватися) підприємством відповідно до його особливостей з метою дотримання всіх норм бухгалтерського обліку та податкового законодавства.

До складу тимчасових податкових різниць, що застосовуються для формування доходів і витрат, належать різниці, які виникають внаслідок: невідповідності оцінки оборотних і необоротних активів, витрат майбутніх періодів; невідповідності оцінки довгострокових і поточних зобов'язань, забезпечень; невідповідності критеріїв визнання й оцінки доходів, зокрема від операцій з цінними паперами, доходів від безкоштовно одержаних необоротних матеріальних активів тощо; невідповідності критеріїв та оцінки витрат, зокрема, в операціях з цінними паперами тощо.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про податкові різниці та її розкриття у фінансовій звітності визначає положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 25.01.2011 № 27, зареєстроване в Міністерстві юстиції України 21.02.2011 за № 212/18950. Там зазначається, що податкова різниця — це різниця, яка виникає між оцінкою і критеріями визнання доходів, витрат, активів, зобов'язань за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та доходами і витратами, визначеними податковим законодавством. Таким чином податкова різниця виникає при визнанні доходів, витрат, активів, зобов'язань, або за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, або відповідно до податкового законодавства. Тому при систематизації інформації, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, в реєстрах синтетичного та аналітичного обліку обов'язково проводиться аналіз господарської операції на наявність податкових різниць.

Податкові різниці не є самостійним об'єктом обліку, а пов'язані з конкретними активами, зобов'язаннями, доходами і витратами, тому інформація про них накопичуватиметься в реєстрах бухгалтерського обліку, в яких відображаються такі дані. Для їх відображення (за відповідною класифікацією — тимчасова або постійна) виділяються окремі графи відповідних реєстрів або застосовується інший спосіб, що забезпечуватиме реєстрацію і накопичення відповідної інформації для її розкриття у фінансовій звітності [5, 6, 7].

Розглянемо методи визначення доходів, витрат та податкових різниць в бухгалтерському та податковому обліку (табл. 1).

Отже, різниці між бухгалтерським і податковим обліком з прийняттям ПКУ не тільки не ліквідовані, навпаки, бухгалтеру знадобиться велика кількість часу для опрацювання нововведень, які спричиняють виникнення нових різниць [8, 9].

Тимчасові податкові різниці розподілятимуться між звітними періодами та активами і зобов'язаннями, пов'язаними з ними, для врахування при визначенні податкового прибутку і відображення сум тимчасових податкових різниць, що припадають на звітний період, у відповідних реєстрах бухгалтерського обліку, наприклад, з обліку нарахування і розподілу амортизації тощо. Дані про тимчасові та постійні податкові різниці (які будуть ураховуватися при визначенні податкового прибутку (збитку) звітного періоду), наведені у відповідних реєстрах бухгалтерського обліку, узагальнюватимуться у зведеному реєстрі за відповідними класифікаційними групами.

Порівняльна характеристика методів визначення доходів, витрат та податкових різниць в бухгалтерському та податковому обліку

Об'єкт оподаткування:	
В бухгалтерському обліку	В податковому обліку
Згідно П(С)БО 17 обліковий прибуток (збиток) – сума прибутку (збитку) до оподаткування, визначена в бухгалтерському обліку і відображена у Звіті про фінансові результати за звітний період.	Відповідно до ст. 134 ПК об'єктом обкладення податком на прибуток є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом зменшення суми доходів звітного періоду, визначених згідно зі статтями 135-137 ПКУ, на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат звітного податкового періоду.
Дати отримання доходів і витрат	
Згідно П(С)БО 17 доходи і витрати відображаються в обліку і звітності у момент їх виникнення, незалежно від часу надходження і сплати грошей.	Датою отримання доходів, які враховуються для визначення об'єкта оподаткування, є звітний період, у якому такі доходи визнаються згідно з цією статтею, незалежно від фактичного надходження коштів. Витрати, що формують собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів, виконаних робіт, наданих послуг.
Податкові різниці	
Згідно П(С)БО 17: – тимчасова податкова різниця – різниця між оцінкою активу або зобов'язання за даними фінансової звітності та податковою базою цього активу або зобов'язання відповідно; – тимчасова податкова різниця, що підлягає вирахуванню – тимчасова податкова різниця, що призводить до зменшення податкового прибутку (збільшення податкового збитку) у майбутніх періодах; – тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню – тимчасова податкова різниця, що включається до податкового прибутку (збитку) у майбутніх періодах.	Згідно з розд. І ПКУ: податкова різниця - це різниця, яка виникає між оцінкою та критеріями визнання доходів, витрат, активів, зобов'язань за П(С)БОУ або МСФЗ та доходами і втратами, визначеними згідно з розд. III ПК. Визначено два види податкових різниць: тимчасова – це різниця, яка виникає у звітному періоді та анулюється в наступних звітних податкових періодах; постійна – це різниця, яка виникає у звітному періоді та не анулюється в наступних звітних податкових періодах.

Таким чином, до існуючої на підприємстві системи реєстрів для обліку податкових різниць додається ще один реєстр для узагальнення інформації про податкові різниці звітного періоду. Відповідна інформація має бути представлена в розрізі класифікаційних груп податкових різниць із виділенням постійних та тимчасових податкових різниць.

Висновки і перспективи подальших розвідок. З огляду на вищезазначене, можна зробити висновок про те, що зміни у Податковому кодексі не вирішують питання повного узгодження показників фінансової та податкової звітності. Навпаки, цей процес ускладнюється введенням нових «податкових різниць» і необхідністю створення концептуально нової методики визначення доходів, витрат та податкових різниць. Повне дослідження та аналіз змін у процесі визначення фінансового результату діяльності підприємства за новим Податковим кодексом потрібно буде проводити одночасно з аналізом Методики бухгалтерського обліку тимчасових та постійних податкових різниць.

Загалом, визнання доходів та витрат платника податку на прибуток за методом «нарахувань» є довгоочікуваним та позитивним нововведенням податкового законодавства. Але, незважаючи на всі переваги цього методу, для деяких платників податку на прибуток більш вигідним є касовий метод визначення доходів та витрат (доходи та витрати визнаються за фактом отримання/витрачання коштів). Наприклад, Податковим кодексом Російської Федерації, який також встановлює метод «нарахувань», передбачено право окремих платників податку на прибуток вибрати за власним бажанням касовий метод визначення доходів та витрат.

Зважаючи на вищезазначений досвід, та беручи до уваги інтереси всіх платників податку на прибуток, доцільно було б і в ПК України визначити окремих платників, що мають право на роботу за касовим методом.

Література

1. Податковий Кодекс України. – [Чинний від 2010-12-02] / Верховна Рада України. – Офіц. вид. – К. : Парлам. вид-во, 2010. – 573 с. (Бібліотека офіційних видань).
2. Про оподаткування прибутку підприємств. – [Чинний від 1997-05-22] / Верховна Рада України. – Офіц. вид. – К. : Парлам. вид-во, 1997. – 247 с. (Бібліотека офіційних видань).
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 "Податок на прибуток" – [Чинне від 2000-12-28] / Міністерство фінансів України. – Офіційний вісник нормативно-правових актів з митної справи, податків та бухгалтерського обліку. – 2000.–С.109-118.
4. Податок на прибуток підприємств [Електронний ресурс]: / Олексій Задорожний. – Режим доступу до ресурсу : http://www.vlasnasprava.info/ua/business_az/how_to_grow/taxation.html?_m=publications&_t=rec&id=13691&s=print. – Загол. з екрану.
5. Мосейчук В. Податковий кодекс України: «білі плями» та «підводні камені» / Віталій Мосейчук. Науково-практичний коментар Податкового кодексу України. – Львів: вид. Мосейчука В.В., 2011. – 86 с.
6. Плахтій Т.Ф. Бухгалтерський та податковий облік податку на прибуток: розбіжності та шляхи їх уніфікації / Т.Ф. Плахтій // Облік і фінанси АПК. –2009. – №2. – С. 55-65.
7. Налог на прибыль [Електронний ресурс]: / Дмитро Савчук. – Режим доступу до ресурсу : http://www.lp.ua/rus/for_print.php?name_page=/public.php&news_id=260. – Загол. з екрану.
8. Клепар Г.І. Витрати підприємства в Податковому кодексі України та національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку: узгодженість та суперечності / Г.І.Клепар // Наук. вісник Ужгородського університету. Серія Економіка. Спецвипуск 33. Частина 2, 2011.– С.96-100.
9. Патлатий П. Маразми Податкового кодексу // Податкове планування. – 2011. – №2(124). – С. 53-58.

УДК 629.113

ВИЗНАЧЕННЯ ОРГАНІЗАЦІО-УПРАВЛІНСЬКОГО РІВНЯ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Бідняк М.Н., доктор технічних наук,

Бідняк Д.М.,

Мороз О.В., кандидат економічних наук

Постановка проблеми

Ефективність функціонування та розвитку виробничих систем в значній мірі залежить від рівня її організації та управління. В сучасних умовах є досить великий арсенал внутрішніх засобів досягнення необхідного рівня організованості та управління виробничими системами до яких відносяться управління виробничими потужностями, технологічними процесами, фінансами і ін., які дають можливість керівництву підприємств підвищити ефективність впливу на всі елементи виробництва. Факт існування різних видів господарських бізнес-одиниць, а тим більше різних форм власності на даному етапі не викликає великого інтересу, але питання організованості та управління ними є найбільш цікавим як з теоретичної точки зору так і з практичної. На наш погляд ефективність функціонування та розвитку таких суб'єктів господарювання залежить від розуміння того наскільки вони організовані і яке управління ними. Звичайно це можливо визначити тільки якістю. Але якісна оцінка не характеризує кількісного значення організації і управління. Для цього пропонуються деякі методичні підходи до визначення кількісних показників як рівня організацій так і рівня управління.

Основна частина

Враховуючи складність та взаємозв'язок елементів виробничої системи необхідно розглядати її комплексно так як позитивний розвиток її елементів і управління ними взаємно підсилюють основу для стійкого організаційного розвитку. В тому випадку коли не враховується взаємозв'язок і взаємодія при негативному розвитку окремих елементів, навпаки може призвести до кризового стану. Це є ознаками синергії в виробничих системах.

Іншою характерною ознакою синергії в виробничих системах взагалі існує нелінійність явищ, які виникають. Але враховуючи досить малі відрізки часу і тим більш простору (оперативного управління виробництвом) в спрощених варіантах досить коректно можна використовувати і лінійні методи. Вони використовуються при вирішенні задач формування змінно-добового завдання, розподіл та завантаження виробничих потужностей, обслуговування виробничих засобів і таке ін.. Ці