

**Висновки.** Таким чином, запропонована система показників ділової активності охоплює всі складові її суті. На підставі оцінки цієї системи показників можуть бути визначені місце та репутація підприємства на ринку та рівень ефективності використання його активів і капіталу.

*Список літератури*

1. Ковалев В. В. Введение в финансовый менеджмент / В. В. Ковалев. – М. : Финансы и статистика, 2001. – 768 с.
2. Комаріст О. І. Оцінка ділової активності підприємств у ринкових умовах [Електронний ресурс] / О. І. Комаріст, А. І. Комаріст // Науковий вісник Полтавського університету споживчої кооперації України. – 2009. – № 1 (32). – Режим доступу : <[http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Nvpush/2009\\_1](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Nvpush/2009_1)>.
3. Крамаренко Г. О. Фінансовий менеджмент : підручник / Г. О. Крамаренко, О. С. Чорна. – К. : Центр навч. літ-ри, 2006. – 520 с.
4. Мец В. О. Економічний аналіз фінансових результатів та фінансового стану підприємства : навч. посіб. / В. О. Мец. – К. : Вища школа, 2003. – 217 с.
5. Подольська В. О. Фінансовий аналіз : навч. посіб. / В. О. Подольська, О. В. Яріш. – К. : Центр навч. літ-ри, 2007. – 488 с.

Отримано 01.08.2013. ХДУХТ, Харків.

© О.О. Горошанська, Н.М. Гаркуша, Т.О. Сідорова, 2013.

УДК 659.7; 622.1

**Н.В. Бойченко**, канд. екон. наук

**Т.А. Наумова**, канд. екон. наук

**І.В. Нестеренко**, канд. екон. наук

## **ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ФОРМУВАННЯ ТА РОЗПОДІЛУ ДОХОДІВ**

*Обґрунтовано теоретичні положення та розроблено рекомендації з удосконалення організації та методики бухгалтерського відображення формування та розподілу доходів у напрямі дотримання соціальної справедливості на основі вивчення проблемних питань теоретико-методологічного характеру.*

*Обоснованы теоретические положения и разработка рекомендаций по усовершенствованию организации и методики бухгалтерского отражения формирования и распределения доходов в направлении социальной справедливости на основе изучения проблемных вопросов теоретико-методологического характера.*

*The article is dedicated to substantiation of theoretical statements and development of recommendations on the improvement of organization and methods*

*of accounting reflection of income formation and distribution in the vector of adhering to social justice on the grounds of the study of theoretical and methodological problematic issues.*

**Постановка проблеми у загальному вигляді.** Ринкові відносини перенесли показники фінансових результатів до розділу основних у системі економічних показників, що відображають різні сторони виробничої, збутової, постачальницької й фінансової діяльності підприємства. Тим самим, гострою необхідністю стало всебічне та детальне вивчення доходу, що посідає центральне місце в загальній системі вартісних інструментів та важелів управління економікою. Це виявляється в тому, що фінанси, ціни, собівартість та інші важелі прямо або опосередковано пов'язані з доходом. Від глибини його пізнання й раціональності використання залежить ефективність комерційного розрахунку, ціноутворення, науково-технічний та соціальний розвиток підприємства й суспільства в цілому.

Аналіз доходів має першочергове значення під час вирішення проблем виходу із кризи, здійснення ефективної промислової політики, вирішення соціальних проблем, створення ринків засобів виробництва та предметів споживання, формування доходів бюджетів та структурної перебудови.

Головне завдання підприємства – усебічне задоволення потреб економіки та громадян у продукції, роботах, послугах. Для здійснення свого головного завдання підприємство забезпечує збільшення прибутку. Величезного значення при цьому набуває аналіз усіх внутрішніх та зовнішніх чинників, від яких залежать розміри прибутку. У сучасних умовах невизначеності та ризику зростає вплив зовнішніх чинників, що не залежать від діяльності виробника.

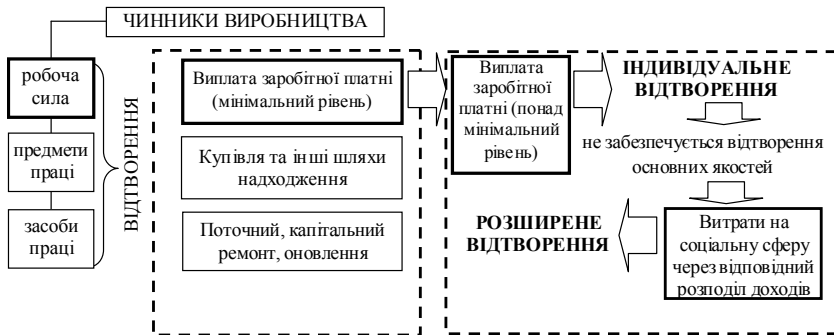
**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** У дослідження питань теорії й методології обліку та аналізу доходів та фінансових результатів підприємства вагомий внесок зробили вчені: І.О. Бланк, З.В. Задорожний, Г.Г. Кірейцев, М.Р. Лучко, Л.В. Нападовська, П.П. Німчинов, М.Я. Остап'юк, М.С. Пушкар, В.К. Савчук, В.О. Шевчук.

У працях, зазначених авторів приділено увагу питанням формування доходів від різних видів діяльності. Проте ці напрацювання не визначають шляхи й напрями вдосконалення організації та методики обліку доходів в умовах соціально орієнтованої економіки, що й зумовило необхідність розробки науково обґрунтованих рекомендацій із вирішення цих питань, урахувавши напрацювання вітчизняних та зарубіжних учених.

**Мета та завдання статті.** Метою статті є обґрунтування теоретичних положень та розробка рекомендацій із удосконалення організації та методики бухгалтерського обліку формування та розподілу доходів в умовах соціально орієнтованої економіки.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** За результатами критичного аналізу досліджень у бухгалтерському обліку встановлено нівелювання розгляду відносин власності як чинника впливу на бухгалтерський облік формування та розподілу доходів серед соціальних партнерів, що породжує відрив від соціально орієнтованого розподілу доходів. Під час систематизації інтересів економічних агентів за ознакою належності їм майна обґрунтовано їх вплив на систему бухгалтерського обліку та встановлено трансформацію інтересів власників зі зміною форми власності, що призводить до соціальної напруги агентів мікро- та макрорівня в процесі розподілу та привласнення доходів. Для подолання зазначених протиріч система бухгалтерського обліку має набути соціального значення через усвідомлення та переусвідомлення обліковими працівниками їх ролі як для суспільства загалом, так і для забезпечення економічної безпеки підприємства, зокрема. Теоретичне вирішення зазначеного завдання передбачає обмеження випадків професійного судження облікових працівників, спрямованого на захист інтересів лише певних верст суспільства; уникнення подвійного трактування даних; розробку методики бухгалтерського відображення спрямування результатів діяльності на соціальні заходи, на яку б не чинили значний вплив облікові процедури. Важливо відійти від політичного впливу на систему бухгалтерського обліку, одночасно посилити роль держави в ринкових умовах, обумовлену необхідністю адекватного соціального захисту населення через установа чітких підходів до визнання доходів, уникнення повного лібералізму під час їх розподілу, створення фонду соціального розвитку в системі бухгалтерського обліку, а не обмежуватися стимулюванням працівників лише за рахунок витрат.

Поєднання різноспрямованих інтересів взаємодіючих груп (працівників і роботодавців та/або власників) можливе шляхом усвідомлення останньою групою, що праця є чинником виробництва, який потребує належного рівня відтворення поряд із засобами та предметами праці (рис.).



**Рисунок – Процес відтворення чинників виробництва: теоретико-економічні засади**

Подолання соціальних протиріч взаємодіючих груп можливе через наведення системою бухгалтерського обліку розширеної інформації, на основі якої працівників могли б установити взаємозалежність між оплатою праці, витратами підприємства на створення об'єктів соціальної інфраструктури та створеною доданою вартістю. Це сприятиме повноцінному відтворенню робочої сили та, як наслідок, розвитку духовного, морального та наукового потенціалу нації. Для власників капіталу витрати на відтворення через розподіл доходів є високоєфективними інвестиціями в людський капітал, що обумовлено високим рівнем їх окупності.

Дослідження окреслили проблему відсутності чіткої класифікації доходів, що б урахувала як економічний зміст об'єкта, так і його соціальне значення. На основі аналізу існуючих класифікацій виявлено порушення загальних правил їх побудови через наявність невизначеності між авторами в ознаках класифікації, громіздкості класифікацій, перетину видів доходів за різними ознаками та міжвидовими перетинами, що свідчить про їх недосконалість. Це дозволяє стверджувати про непридатність запропонованих класифікацій доходів для бухгалтерського обліку, господарського контролю та прийняття управлінських рішень.

Для усунення виявлених недоліків доцільно застосовувати класифікацію доходів, побудовану на основі логічного методу та методу причинно-наслідкового зв'язку за такими ознаками: за видами діяльності (від звичайної діяльності (операційні, фінансові, інвестиційні) та надзвичайної діяльності (надзвичайні доходи), що сприяє прийняттю ефективних рішень щодо управління господарською діяльністю підприємства; для цілей оподаткування (доходи, що підлягають оподаткуванню, неоподатковувані доходи), що забезпечує контроль правильності визначення бази оподаткування

відповідно до вимог чинного законодавства; за можливістю здійснення впливу (релевантні, нерелевантні, маржинальні) для обґрунтування управлінських рішень на різних рівнях управління; за часом виникнення (поточні (звітні), бюджетні, доходи майбутніх періодів), що дозволяє встановити відхилення від заданих параметрів та їх причини, впливаючи на мотиваційну політику підприємства; за забезпеченістю (покриті, непокриті), що надасть можливість відстежити рух грошових коштів та їх еквівалентів, а також приймати управлінські рішення з урахуванням впливу парадоксів, пов'язаних з категорією «дохід».

За цією класифікацією доходів можна організувати синтетичний та аналітичний облік доходів за методикою, що розширить можливості надання інформації на конкретний запит внутрішніх та зовнішніх користувачів із доведенням до оптимуму соціальних протиріч через економічні важелі в процесі розподілу доданої вартості між безпосередніми власниками, управлінським персоналом та працівниками.

Управління процесом формування та розподілу доходів здійснюється на підставі економічної інформації, що надають бухгалтерський облік, планування, аналіз та контроль. У ході дослідження виявлено взаємозв'язок даних підсистем управління та встановлено місце бюджетування в системі управління як визначального інструмента збалансування доходних та витратних статей із метою отримання максимальної віддачі від кожного центру відповідальності та створення бази для соціально вираженої політики управління стосовно останніх. Тому актуальності на сучасному етапі господарювання набуває необхідність упровадження бюджетування в практику господарювання підприємств незалежно від форми власності, що забезпечить дієвий контроль на всіх фазах господарської діяльності та створить базу для виміру внеску кожного центру відповідальності в загальний результат діяльності.

На економічну безпеку підприємства як інституційної одиниці впливає ефективність функціонування системи управління та її складових, зокрема системи обліку, контролю, аналізу та бюджетування. Остання через систему бюджетів дозволяє впливати на господарський процес, що підвищує ефективність управління ним за інших незмінних умов, забезпечуючи стабільність підприємства як економічного інституту та, як наслідок, підвищення соціальних показників розвитку країни.

На сьогодні відсутнє адекватне методичне забезпечення визнання доходів та визначення фінансового результату господарювання. Основними причинами такого стану є неузгодженість понятійно-категоріального апарату, зокрема трактування різних видів діяльності; відсутність чіткості регламентації визнання доходів від

різних видів діяльності; розбіжності між нормами податкового законодавства та Положень (стандартів) бухгалтерського обліку в частині наявності різних методичних підходів щодо визнання та формування доходів. Виявлені проблемні моменти спричиняють такі наслідки для суб'єктів господарювання: проблеми під час розмежування фактів господарського життя в розрізі різних видів діяльності; ускладнення практики ведення бухгалтерського обліку в частині формування бухгалтерських проводок, - нівелюють можливість ефективного управління; призводять до неспівставності та непорівнянності показників фінансової звітності.

Із метою усунення негативного впливу, що спричиняє неконвенційність понятійно-категоріального апарату на розмежування фактів господарського життя в розрізі різних видів діяльності, уточнено поняття «фінансова діяльність», «доходи», «пряма економічна вигода», «непряма економічна вигода», розмежовано види доходів від різних видів діяльності, а також доцільне усунення протиріч у нормативних документах, що виявлені в ході їх аналізу. Урахування даних пропозицій забезпечить єдність підходів до формування доходів у розрізі видів діяльності шляхом однозначного трактування положень нормативних документів теоретиками та практиками з бухгалтерського обліку.

Проведені дослідження щодо наявності альтернативних облікових процедур, унаслідок панування позитивістського підходу, дають підстави констатувати можливість варіювання як сумою доходів підприємства, так і загальним фінансовим результатом. Це породжує непорівнянність показників фінансової звітності, унаслідок чого бухгалтерський облік перестав виконувати одну зі своїх функцій – інформаційну; створення можливостей вуалювання фінансового результату; унеможливлення обчислення національного багатства країни в системі національних рахунків, адже основним джерелом інформації для проведення макроекономічних розрахунків є показники фінансової звітності. Це доводить, що облікова політика може бути інструментом маніпулювання фінансовим результатом господарювання. У зв'язку із цим доцільно чітко регламентувати на законодавчому рівні методику бухгалтерського обліку для груп підприємств, які слід визначати, виходячи з виду діяльності, організаційно-правової форми господарювання, обсягу діяльності, що дозволить уникнути непорівнянності звітності через багатоваріантність застосування професійного судження обліковими працівниками.

Існуючі підходи до створення фондів за рахунок прибутку характеризуються наявністю методичних проблем, що нівелюють практичну цінність даних акумулювань. Чинна методика бухгалтерського відображення формування фондів за рахунок

прибутку призводить до їх фіктивності, з огляду на те, що вона передбачає лише ротацію в статтях власного капіталу без відповідного грошового забезпечення (тип змін у балансі за ознакою пермутації) та не враховує парадокси, пов'язані з категоріями «дохід» і «прибуток». Даний підхід не гарантує проведення реальних платежів через відсутність грошових коштів, що нівелює практичну цінність бухгалтерських проводок. З метою уникнення фіктивності даного фонду, рекомендуємо порядок бухгалтерського відображення формування та використання фонду соціального розвитку, що забезпечує адекватну участь працівників у розподілі доданої вартості з урахуванням парадоксів, пов'язаних із категоріями «дохід» та «прибуток» (табл.).

**Таблиця – Рекомендований порядок бухгалтерського відображення операцій із використання коштів спеціального призначення на рахунках бухгалтерського обліку**

| № з/п | Зміст господарської операції  | Кореспонденція рахунків  |  |
|-------|---|--|--|
|       |   | Дебет  | Кредит   |
| 1     | 2   | 3  | 4  |
| 1     | Відображено спрямування частини прибутку на формування фонду накопичення  | 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»  | 427 «Фонд соціального розвитку»                              |
|       |   | 315 «Поточний рахунок для забезпечення соціального розвитку»                                     | 311 «Поточні рахунки в банку в національній валюті»          |
| 2     | Відображено витрати на здійснення капітальних інвестицій (придбання, створення, модернізація, модифікація, реконструкція, добудова, дообладнання тощо необоротних активів) за рахунок фонду | Використання коштів фонду соціального розвитку на будівництво об'єктів соціальної інфраструктури |  |
|       |   | 151 «Капітальне будівництво»   | 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»                        |
|       |   | 10 «Основні засоби»  | 151 «Капітальне будівництво»                                 |
|       |   | 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»  | 315 «Поточний рахунок для забезпечення соціального розвитку» |
|       |   | 427 «Фонд соціального розвитку»  | 745 «Дохід від безоплатно отриманих необоротних активів»     |
|       |   | 949 «Інші витрати операційної діяльності»  | 13 «Знос (амортизація) необоротних активів»                  |

| 1 | 2  | 3                                     | 4  |
|---|--|---------------------------------------|--|
| 4 | Використання коштів фонду соціального розвитку на преміювання працівників за результатами роботи                         | 427 «Фонд соціального розвитку»       | 66 «Розрахунки з оплати праці»                               |
|   |  | 66 «Розрахунки з оплати праці»        | 315 «Поточний рахунок для забезпечення соціального розвитку» |
| 5 | Використання коштів фонду соціального розвитку на підвищення кваліфікації працівників, оплату навчання в закладах освіти | 427 «Фонд соціального розвитку»       | 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»                        |
|   |  | 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» | 315 «Поточний рахунок для забезпечення соціального розвитку» |

**Висновки.** Розглядаючи вплив інтересів соціальних партнерів на систему бухгалтерського обліку і, як наслідок, на процес формування та розподілу доходів, виявлено, що конфлікт інтересів щодо розподілу доходів залежить від організаційно-правової форми підприємств, а саме від впливу, які чинять власники на систему бухгалтерського обліку. У зв'язку з цим встановлено, що поєднання різноспрямованих інтересів соціальних партнерів можливе шляхом подання системою бухгалтерського обліку розширеної інформації для працівників, що показувала б взаємозалежність між його оплатою праці, витратами підприємства на створення соціальної інфраструктури та створеною доданою вартістю.

Узагальнення та систематизація наукових підходів до сутності облікових понять “доходи” дозволило дійти висновку, що доходи – це збільшення прямих економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників); пряма економічна вигода – надходження грошових коштів або їх еквівалентів до суб'єкта господарювання, що створює підстави для визнання доходу; непряма економічна вигода – можливість надходження грошових коштів та їх еквівалентів до суб'єкта господарювання в майбутньому в результаті використання активів або в результаті забезпечення господарської діяльності; фінансова діяльність – діяльність, яка призводить до змін розміру та складу власного та позикового капіталу підприємства (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників).

Рекомендовано порядок бухгалтерського обліку формування за рахунок чистого прибутку фонду соціального розвитку з одночасним



забезпеченням високоліквідними активами. Порядок формування фонду соціального розвитку полягає в розрахунку прибутку підприємства, коригування прибутку підприємства на суму витрат на збут, коригування прибутку підприємства на частину адміністративних витрат, що припадає на забезпечення управління операційною діяльністю, розрахунок величини фонду соціального розвитку шляхом коригування вартості, отриманої в ході операційної діяльності на коефіцієнт соціальної сфери, створення фонду соціального розвитку за рахунок чистого прибутку з відповідним забезпеченням. Для обліку формування та використання фонду соціального розвитку рекомендовано рахунки: 315 “Поточний рахунок для забезпечення соціального розвитку” та 427 “Фонд соціального розвитку”.

Таким чином, практична реалізація рекомендацій зумовлює провадження бізнесу в рамках соціальної орієнтації з одночасним забезпеченням економічної безпеки підприємства.

#### *Список літератури*

1. Калинчук І. Д. Сутність та характеристика обліку витрат на виробництво / І. Д. Калинчук // Науковий вісник Волинського державного університету. Сер. Економічні науки. – 2010. – № 5 – С. 247–252.

2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] : Закон України [від 16.07.1999 р. № 996]. – Режим доступу : < <http://zakon4.rada.gov.ua>>.

3. Янчева Л. Н. Учет доходов и расходов предприятия / Л. Н. Янчева, А. П. Гринько, Л. М. Котенко. – К. : Компас, 2008. – 80 с.

Отримано 01.08.2013. ХДУХТ, Харків.

© Н.В. Бойченко, Т.А. Наумова, І.В. Нестеренко, 2013.

УДК 657.3.001.76

**Т.В. Бочуля**, канд. екон. наук, доц.

### **РОЗРОБКА МОДЕЛІ РЕІНЖІНІРИНГУ ОБЛІКОВОЇ СИСТЕМИ**

*Розглянуто трансформацію бухгалтерського обліку під впливом ідеї інформатизації суспільно-економічного простору. Проаналізовано інформаційну логіку реінжинірингу облікової системи та надано власне бачення стосовно системи бухгалтерського обліку в проекції мультивекторного інформаційного інтересу.*