

2. Облік та аналіз зовнішньоекономічної діяльності : навч. метод. посібник для самост. вивч. дисц. / Ю. А. Кузьмінський [та ін.] ; за ред. Ю. А. Кузьмінського. – К. : КНЕУ, 2001. – 179 с.

3. Філонова В. М. Облік експортних операцій та його особливості / В. М. Філонова, Л. В. Коваль // Ключові въпроси в съвременната наука : 7-а международна научна практична конференция, 17–25 април 2011 : [матеріали]. – София : «Бял ГРАД-БГ» ООД, 2011. – Т.9. Икономики. – С. 16–18.

Отримано 30.03.2012. ХДУХТ, Харків.

© Н.М. Гаркуша, Т.О. Сідорова, І.В. Руденко, 2012

УДК 657.15:338.48

Г.В. Блакита, д-р екон. наук (ВТЕІ КНТЕУ, Вінниця)

Т.С. Шилова, асист. (ВТЕІ КНТЕУ, Вінниця)

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ НА ТУРИСТИЧНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Розглянуто економічну сутність, класифікацію та підходи до визначення фінансових результатів на туристичних підприємствах. У статті також окреслено пропозиції та рекомендації щодо уточнення класифікації фінансових результатів із метою вдосконалення обліково-інформаційної системи туристичних підприємств.

Рассмотрена экономическая сущность, классификация и подходы к определению финансовых результатов на туристических предприятиях. В статье очерчены предложения и рекомендации относительно уточнения классификации финансовых результатов с целью усовершенствования учетно-информационной системы туристических предприятий.

Economic essence, classification and approaches, is considered to determination of financial results on tourist enterprises. Suggestions and recommendations in relation to clarification of financial results classification with the purpose of improvement registration-informative systems of tourist enterprises are also outlined in the article.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Поширення процесів глобалізації зумовлює можливість вітчизняного туристичного бізнесу долучитись до світового ринку туризму. Це, в свою чергу, сприяє активізації ділової ініціативи туристичного сектору економіки України. Для прийняття ефективних управлінських рішень необхідна достовірна інформація про результати діяльності, сформована з

урахуванням специфіки господарювання туристичних підприємств та їх організаційної структури. У першу чергу, це стосується об'єктивної інформації щодо витрат та доходів, як визначальних складових фінансових результатів. У процесі реформування системи бухгалтерського обліку в Україні зазнали суттєвих змін теоретико-методологічні засади формування та обліку фінансових результатів.

Процес створення теоретико-методологічної бази щодо визначення та способу формування результатів діяльності туристичних господарств, розкриття інформації у фінансовій звітності й використання даних бухгалтерського обліку для розрахунку суми податку на прибуток не можна вважати завершеним. Певні організаційно-правові засади щодо узгодження податкових розрахунків із цілісною системою бухгалтерського обліку фінансових результатів у значній мірі опрацьовано на рівні створення нормативно-законодавчої бази, а саме розробка і набрання законної сили Податковим кодексом України з 1 січня 2011 року [1].

Проте, це не забезпечило створення цілісної системи формування показників фінансового результату та їх відображення 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 низка невідповідностей у окремих концептуальних підходах щодо їх визнання. Саме тому формування методичних підходів щодо визначення фінансових результатів у системі бухгалтерського обліку туристичних підприємств є актуальним та потребує подальшого дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми бухгалтерського обліку фінансових результатів туристичних підприємств ґрунтовно досліджені у працях відомих вітчизняних учених, зокрема М.Т. Білухи [2], Ф.Ф. Бутинця [3], А.М. Герасимовича [4], В.В. Сопко [5], Є.В. Мниха [6], М.Г.Чумаченка [7], а також у працях зарубіжних учених-науковців: А. Сміта [8], Р. Адамса [9], Ван Бреда, Г.А. Велша [10], Ж.Б. Сея, Курсель-Сенея, Шеффле, Дж. Б. Кларка, Ф. Найта [11], І. Шумпетера [12]. Їх дослідження ґрунтуються на засадах ринкових економічних відносин.

Провідні фахівці, які займаються практичними аспектами визначення фінансового результату та його узгодження із сумою оподаткованого прибутку, акцентують увагу на вирішенні окремих проблем визнання доходів і витрат, дослідженні чинників їх впливу на фінансовий результат та оподатковуваний прибуток, достовірності показників фінансової та податкової звітності. Утім, відсутність

системного підходу до організації та методичного забезпечення бухгалтерського обліку як джерела податкових розрахунків і податкової звітності відповідно до напрямів гармонізації та стандартизації обліку в Україні, не відповідає потребам ефективного управління фінансово-господарською діяльністю туристичних підприємств. Тому об'єктивно існує необхідність у подальшому вивченні та дослідженні проблем організації та методики обліку фінансових результатів на туристичних підприємствах.

Мета та завдання статті. Метою статті є обґрунтування науково-теоретичних та науково-методичних аспектів бухгалтерського обліку фінансових результатів на туристичних підприємствах. З врахуванням мети, в статті поставлено та вирішено наступні завдання: розглянуто економічну сутність, класифікацію та підходи до визначення фінансових результатів на туристичних підприємствах, запропоновано деталізацію фінансових результатів із метою уточнення їх класифікації.

Виклад основного матеріалу дослідження. Фінансовим результатом суб'єкта підприємницької діяльності за визначений період часу можуть бути прибуток або збиток. Величина даного результату визначається як різниця між загальною сумою доходів, одержаних від здійснення основної, інвестиційної та фінансової діяльності, та витрат, пов'язаних із одержанням цих доходів. Якщо доходи перевищують витрати, то діяльність вважається прибутковою, її результатом є прибуток. І навпаки, якщо сума витрат, пов'язаних із одержанням доходів у відповідному періоді більша, ніж сума доходів, результатом такої діяльності буде збиток.

Фінансові результати відображають мету підприємницької діяльності, її рентабельність. Окрім його керівництва і колективу, вони цікавлять і вкладників капіталу (інвесторів), кредиторів, державні органи, в першу чергу податкову службу, щодо сплати податкових платежів до бюджету, фондові біржі, які займаються купівлею-продажем цінних паперів.

Законодавством України визначено, що підприємство є самостійним господарюючим суб'єктом, який здійснює виробничу, науково-дослідницьку і комерційну діяльність з метою одержання відповідного прибутку. На всіх підприємствах бажаним узагальнюючим показником фінансових результатів господарської діяльності є прибуток.

Розміри і характер прибутків і збитків за кожний період діяльності підприємства (місяць, квартал, рік) є найважливішим підсумковим показником роботи підприємства, так як він відображає,

в кінцевому підсумку, всі сторони виробничо-господарської діяльності підприємства.

Здобуття позитивного фінансового результату – прибутку – невідмінна умова і мета будь-якого суб'єкта господарювання. Уся діяльність підприємства націлена на те, щоб досягти зростання величини прибутку або хоча б стабілізувати її на визначеному рівні, адже саме за прибуткової діяльності створюються необхідні умови для розширення бізнесу та відкриваються перспективи щодо подальшого розвитку. Прибуток є головною рушійною силою ринкових відносин та забезпечує інтереси і власників, і персоналу підприємства. Незважаючи на те, що категорія прибуток була і є постійним об'єктом економічної теорії та відіграє основну роль у ринковій економіці, проте уже протягом багатьох століть не вщухають суперечки про його сутність і форми.

У теоретичному аспекті сучасні економісти змушені розглядати економічну природу прибутку знов і знов, адже велика кількість наявних теорій не дає єдиного підходу до визначення форм, сутності та внутрішньої структури прибутку.

Для більш глибокого дослідження економічної суті прибутку підприємства в сучасному його розумінні, необхідно звернутися до історії економічних учень та пригадати, який економічний зміст протягом століть вкладали відомі вітчизняні та зарубіжні економісти в таку категорію, як прибуток. Через крайню важливість прибутку в економічних відносинах усі економічні школи, особливо ранні, шукали остаточне трактування прибутку та намагалися пояснити його сутність.

Окремі видатні економісти XVII ст. розуміли спрощене трактування прибутку лише як особливої плати за працю пов'язану з управлінням, це відбулось, коли вигода виявилася набагато вищою ніж утримання. Так, Адам Сміт (1723-1790 рр.) визначає прибуток як іншу назву винагороди за працю за наглядом і управлінням [8].

Французькі вчені, починаючи з Ж.Б. Сея, були іншої думки про прибуток, наділяючи його іншою сутністю, а саме: наполягали на розмежуванні понять прибутку і відсотка, визначаючи прибуток, як форму заробітної плати. Французький дослідник Курсель-Сеней зазначав, що прибуток не є різновидом заробітної платні – вона пов'язана саме з прийняттям ризику [11].

Німецькі економісти відрізнялися різноманітністю трактувань прибутку. Одні автори, прикладом може бути Шеффле, дотримувалися англійської позиції, вважаючи прибуток в основному віддачею від

інвестованого капіталу. Інші підтримували французьку точку зору, розглядаючи прибуток як одну з форм заробітної платні [11].

Була і ще одна група вчених, що вважає, що прибуток є унікальною формою доходу, яку не можна звести до компенсації за працю або капітал, до них відносяться Хуфланд, Рідель, Фон Мангольдт [11].

Важливою роботою, зосередженою на виявленні визначальних джерел прибутку з'явилося дослідження відомого американського економіста Дж. Б. Кларка. Відповідно до теорії Дж. Б. Кларка питання про походження прибутку можна вирішити лише шляхом виявлення подібних елементів і їх джерел в умовах динаміки. У руслі подібних розробок у XX ст. у західній економічній теорії походження прибутку можна розподілити на три основні джерела [11].

Як перше джерело визнавали винагорода за непередбачуваний ризик і невизначеність. Розробка цих проблем у найбільш розгорнутому вигляді вперше була представлена американським економістом Ф. Найтом. На думку вченого, винагорода у вигляді прибутку від успішної підприємницької діяльності забезпечується вдалою оцінкою не лише передбачуваних, але і непередбачуваних ризиків [11].

Розробку другого джерела походження прибутку в динамічній економіці пов'язують із працями відомого економіста І. Шумпетера. Як джерело походження прибутку він вказував на послідовне введення в економічний процес технічних, комерційних і організаційних інновацій [12].

Третім джерелом прибутку західна економічна думка XX ст. визнає монополію, під якою мається на увазі політика обмеження конкуренції в її різних видах (перш за все у вигляді регулювання цін), що проводиться окремими приватними виробниками або їх групами.

Враховуючи вищевикладене можна виділити наступні визначення прибутку. По-перше, прибуток – це грошовий вираз основній частини грошових заощаджень, що створюються підприємствами будь-якої форми власності, тобто прибуток, як економічна категорія, характеризує фінансовий результат комерційної діяльності підприємства.

По-друге, прибуток – це результат підприємницької діяльності, тобто прибуток можна розглядати як плату за новаторство, за талант в управлінні фірмою.

По-третє, прибуток – це плата за ризик, за невизначеність результатів підприємницької діяльності. Результати ризику можуть

бути кардинально різні – великий прибуток і, навпаки, його зменшення або навіть розорення фірми.

По-четверте, це, так званий, монопольний прибуток. Він виникає при монопольному становищі виробника на ринку або при природній монополії. Монопольний прибуток здебільшого нестійкий.

З урахуванням наведених вище висновків і думок, на наш погляд має право на існування наступне визначення. Прибуток – це узагальнюючий показник фінансово-господарської діяльності підприємства, визначений за звітний період, що утворюється з величини доходів, скоректованих на величину витрат, що склалися виходячи з затвердженої облікової політики і що є важливим джерелом формування активів організації та податкових платежів до бюджету.

Прибутком із знаком мінусом є збиток (що утворюється з величини витрат, скоректованих на величину доходів, сформованих виходячи з прийнятої облікової політики), а у результаті прибуток або збиток є фінансовим результатом.

Для глибокого розуміння категорії фінансових результатів важливе значення має їх науково обґрунтована класифікація.

У даний час в економічній літературі розглядаються різні ознаки класифікації фінансових результатів, переслідуючи певну мету. Серед облікових класифікацій фінансових результатів виділяються класифікації Я.В. Соколова і С.А. Ніколаєвої, А.І. Нечитайло.

Існуючі класифікаційні ознаки, на наш погляд, можна доповнити. Враховуючи перехід на міжнародні стандарти, відповідно до яких формування звітності націлене на інтереси користувачів, важливою класифікаційною ознакою вважаємо ознаку – за одержувачами прибутку. Згідно з цією ознакою в бухгалтерському обліку кожна група користувачів – одержувачів прибутку потребує свій перелік показників про фінансові результати. Класифікацію фінансових результатів за найбільш значущими ознаками, доповнену нами, наведено в таблиці.

Таблиця – Класифікація фінансових результатів

Ознаки класифікації фінансових результатів	Види фінансових результатів за відповідними ознаками класифікації
<i>1</i>	<i>2</i>
1. За галузями економіки	прибуток (збиток) від виробничої діяльності; прибуток (збиток) від торговельної діяльності; прибуток (збиток) від надання послуг тощо

Продовження табл.

1	2
2. За видами діяльності	прибуток (збиток) від операційної діяльності; прибуток (збиток) від інвестиційної діяльності; прибуток (збиток) від фінансової діяльності
3. За джерелами утворення	прибуток (збиток) від реалізації турпродукту; прибуток (збиток) від реалізації майна; інші надходження
4. За складом елементів, що формують прибуток у звітності	валовий прибуток; прибуток (збиток) від реалізації турпродукту; прибуток (збиток) до оподаткування; поточний податок на прибуток; чистий прибуток (збиток)
5. За характером оподаткування	оподатковуваний прибуток; прибуток, що не підлягає оподаткуванню
6. За впливом інфляційного процесу	номінальний прибуток; реальний прибуток
7. За періодом формування	прибуток (збиток) попереднього періоду; прибуток (збиток) звітного періоду; прибуток, що планується
8. За напрямками використання	капіталізований (нерозподілений) прибуток; розподілений прибуток; прибуток на сплату податків та інших обов'язкових платежів
9. За підсумковим результатом господарювання	позитивний прибуток; від'ємний прибуток (збиток)
10. За одержувачами прибутку	власники: чистий прибуток до розподілу; прибуток, не розподілений між власниками; реінвестований прибуток; держава в особі контролюючих органів: прибуток оподаткування, податковий збиток, податок на прибуток; управлінський персонал підприємства: валовий прибуток; прибуток (збиток) від реалізації за сегментами діяльності; прибуток (збиток) від іншої діяльності; прибуток (збиток) до оподаткування; чистий прибуток (збиток); нерозподілений прибуток (непокритий збиток) звітного періоду; інший персонал підприємства – чистий прибуток; інвестори і кредитори: прибуток за видами діяльності, прибуток до сплати відсотків і податків; прибуток до сплати відсотків і податків, скоригований на негрошові витрати; чистий прибуток підприємства

Таким чином, дана класифікація визначає методичні та практичні аспекти обліку фінансових результатів, та може бути покладена в основу обліково-інформаційної системи їх формування для задоволення інтересів користувачів.

Висновки. Розуміння природи прибутку змінювалося впродовж століть. У еволюції поглядів відносно сутності прибутку можна виділити наступні етапи. Спочатку її розглядали як своєрідну форму заробітної платні, плату за працю управління, потім її почали пов'язувати з величиною вкладеного капіталу, тобто як віддачу на інвестований капітал. Представники німецької соціалістичної школи розширили дане тлумачення, додавши до джерел прибутку землю. Таким чином, прибуток як економічна категорія характеризує фінансовий результат підприємницької діяльності.

У даний час в економічній літературі розглядаються різні ознаки класифікації фінансових результатів, що мають на меті підвищення інформованості різних користувачів економічної інформації. Нами пропонується доповнити класифікацію фінансових результатів класифікаційною ознакою – за одержувачами прибутку, оскільки кожній групі користувачів – одержувачів прибутку необхідний свій перелік показників про фінансові результати. Дана ознака, на наш погляд, є значущою в умовах розвитку підприємств туристичної індустрії.

Список літератури

1. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] : закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. – Режим доступу : <www.rada.gov.ua>.
2. Білуха М. Т. Аудит у бізнесі : [посібник для бізнесменів] / М. Т. Білуха. – Дніпропетровськ, 2004. – 253 с.
3. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : [підруч. для студ. спец. “Облік і аудит” вищих навч. закладів] / Ф. Ф. Бутинець [та ін.] ; за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – 6-те вид., доп. і перероб. – Житомир : Рута, 2005. – 756 с.
4. Герасимович А. М. Облік витрат виробництва (методологічні аспекти на прикладі плодо-овочепереробних підприємств АПК України) : дис. ... доктора екон. наук : 08.00.12 / Герасимович А. М. – К., 1993. – 297 с.
5. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : навч. посібник / В. В. Сопко. – К., 2006. – 526 с.
6. Мних Є. В. Економічний аналіз : підручник / Є. В. Мних. – К. : Центр навч. літератури, 2005. – 412 с.
7. Чумаченко М. П(С)БО 16 «Витрати» таки перешкоджає економічній роботі на підприємстві / М. Чумаченко, І. Белоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 10. – С. 3–6.
8. Смит А. Исследования о природе и причинах богатства народов :

Книга І / пер. с англ. А. Смит. – М., 1993. – 671 с.

9. Адамс Р. Основы аудита / Р. Адамс. – М. : Аудит : ЮНИТИ, 1995. – 398 с.

10. Велш Глен А. Основы фінансового обліку / А. Велш Глен, Г. Шорт Деніел ; пер. з англ. – К. : Основи, 1999. – 687 с.

11. Найт Ф. Х. Риск, неопределенность и прибыль / пер. с англ. Ф. Х. Найт. – М. : Дело, 2003. – 360 с.

12. Шумпетер И. Теория экономического развития / И. Шумпетер. – М. : Прогресс, 1982. – 539 с.

Отримано 30.03.2012. ХДУХТ, Харків.

© Г.В. Блакита, Т.С. Шилова, 2012

УДК 338.48

А.С. Крутова, д-р екон. наук, проф.

С.Е. Маркарова

ЕКОНОМІКО-ПРАВОВІ ОСНОВИ ТУРИСТИЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Розглянуто поняття туризму згідно з чинним законодавством. Класифіковано види туристичної діяльності. Досліджено механізм укладання договорів, за якими працює суб'єкт туристичної діяльності. Визначено перспективи розвитку внутрішнього туризму.

Рассмотрено понятие туризма согласно действующему законодательству. Классифицированы виды туристической деятельности. Исследован механизм заключения договоров, по которым работает субъект туристической деятельности. Определены перспективы развития внутреннего туризма.

The notion of tourism under the law. Classified types of tourism activities. The mechanism of contracting, which is the subject of tourism. Perspectives of development of inbound tourism.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Сьогодні туризм став визначальним чинником задоволення очікувань в отриманні нових вражень, оздоровленні, набутті знань, відпочинку тощо. За своєю природою туристична мотивація може бути визначена як спонукання людини, спрямовані на задоволення рекреаційних потреб, залежно від його індивідуальних фізіологічних та психологічних особливостей, системи поглядів, цінностей, схильностей, освіти. А все