

Сакун А.Ж.

к.е.н., доцент, ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет»

ОБЛІКОВО-КОНТРОЛЬНИЙ ПРОЦЕС ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

В сучасних умовах економічного розвитку суб'єктів господарювання питання фінансових результатів в бухгалтерському обліку вважається одним із ключових при здійсненні господарської діяльності, так як фінансовий результат є основним підсумковим показником. Трагування фінансових результатів є важливою науковою проблемою.

Формування облікової політики щодо доходів, витрат та фінансових результатів здійснюється на підставі Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти», Інструкції до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства, Листа Міністерства фінансів України «Про облікову політику».

Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства (розділ II «Формування облікової політики») передбачено наступні елементи облікової політики підприємства:

щодо доходів:

порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг; порядок визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом;

щодо витрат:

порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат, ведення окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат; застосування

класу 8 та/або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій; перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу; перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг); базу розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу;

щодо фінансових результатів:

підходи до періодичності зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку; порядок виплат, які здійснюються за рахунок прибутку (для державних і комунальних підприємств); дату включення простих акцій, випуск яких зареєстровано, до розрахунку середньорічної кількості простих акцій в обігу (табл. 1.).

Таблиця 1

Елементи облікової політики доходів, витрат та фінансових результатів*

Елементи облікової політики	Альтернативні варіанти	Коментар
1	2	3
Методи оцінки ступеня завершеності операції з надання послуг	– вивчення виконаних робіт; – визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані; – визначення питомої ваги витрат, понесених підприємством у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній вартості таких витрат	Обираючи стратегію «максимізації прибутку», у розпорядчому документі про облікову політику варто передбачити елементи облікової політики, що забезпечують «зменшення» витрат підприємства та «максимізацію» доходів підприємства. Зокрема, калькулювання витрат за методом, що забезпечує їх «найменшу» величину, універсальний спосіб у даному випадку визначити не можливо, оскільки невідомо чи буде підприємство понесені витрати відображати у складі собівартості готової продукції чи накопичена
Методи калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)	Самостійно обираються підприємством	
Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)	Самостійно обираються підприємством	
Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат	Самостійно обираються підприємством	

База розподілу загально виробничих змінних та розподілених постійних загально виробничих витрат за фактичної потужності	– години роботи; – заробітна плата; – обсяг діяльності; – прямі витрати тощо	сума витрат буде «акумульована» у вигляді вартості готової продукції на складі. Використання інших елементів облікової політики щодо витрат, також залежить від обраної підприємством стратегії та інших факторів. «Збільшення» доходів на конкретну дату може бути досягнуте за рахунок «завищення» розміру виконаних робіт. Вартісно-орієнтоване управління, спрямоване на «зростання» витрат підприємства та «зменшення» доходів. У кожному конкретному випадку ці способи у розпорядчому документі про облікову політику підприємства визначаються самостійно
Методи визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом	– вимірювання та оцінка виконаної роботи; – співвідношення обсягу заведеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі; – співвідношення фактичних витрат із початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом	
База розподілу загально виробничих витрат за нормальної потужності	– прямі витрати; – обсяги доходів; – прямі витрати на оплату праці; – відпрацьований будівельними машинами і механізмами час тощо	
Схема обліку витрат	Із використанням для обліку витрат рахунків: – 8 класу; – 9 класу; – 8 і 9 класів одночасно	
Періодичність визначення фінансових результатів	– щомісячно; – щорічно	

*Згруповано за даними [4]

Відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», доходи – це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників) [1]. Враховуючи національну практику, чинні законодавчо-нормативні документи і принципи ведення обліку та складання звітності до основних елементів облікової політики підприємства щодо доходів віднесено: визначення критеріїв оцінки доходу від надання послуг і виконання робіт на дату складання балансу; вибір методу оцінки ступеня завершеності

операцій з надання послуг і завершеності робіт за будівельними контрактами, перелік та склад доходів майбутніх періодів.

П(С)БО 16 «Витрати» визначає, витрати – це зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу між власниками).

Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій для обліку витрат на підприємстві можуть бути використані наступні способи їх обліку:

- 1) із використанням рахунків 9 класу;
- 2) із використанням рахунків 8 класу;
- 3) із використанням рахунків 8 і 9 класу одночасно.

Ведення рахунків класу 9 є обов'язковим для всіх підприємств, крім суб'єктів малого підприємництва, а також організацій, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності. Рішення щодо застосування рахунків класу 8 приймається підприємством самостійно та визначається у розпорядчому документі про облікову політику.

Зміст поняття «витрати» в бухгалтерському обліку пов'язане з визначенням фінансового результату – чистого прибутку або збитку за певний звітний період для складання фінансової звітності. Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені [3].

Відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», фінансові результати підприємства можуть бути у вигляді прибутку або збитку. Прибуток – це сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати. Збиток – це перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати.

Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій передбачено можливість самостійного вибору підприємством періодичності визначення фінансового результату:

- 1) щомісячно;
- 2) щорічно.

Підприємство самостійно може обрати один із запропонованих варіантів, проте варто відмітити, що перший спосіб є найбільш доцільним, оскільки складання проміжної звітності є обов'язковим, тому визначення фінансового результату щомісячно є доречним [5].

Виходячи з інформації, наведеної в табл. 2, можна помітити, що класифікація доходів у чинних П(С)БО певною мірою не збігається. Це пов'язано насамперед зі спрямованістю НП(С)БО 1 на складання фінансової звітності, а П(С)БО 15 – на загальні методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства. Разом з тим два нормативних документи мають однакове юридичне значення, а тому, на нашу думку, наявність відмінностей є недоцільною.

Таблиця 2

Класифікація доходів у бухгалтерському обліку

НП(С)БО 1	П(С)БО 15	Інструкція 291
–	Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів робіт послуг)	Доходи від реалізації (рах. 70)
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів робіт, послуг)	Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт послуг)	–
Інші операційні доходи	Інші операційні доходи	Інший операційний дохід(рах.71)
Дохід від участі в капіталі	Фінансові доходи	Дохід від участі в капіталі (рах.72)
Інші фінансові доходи		Інші фінансові доходи (рах.73)
Інші доходи	Інші доходи	Інші доходи (рах.74)

Щодо податкового законодавства, то згідно з підп. 14.1.56 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України (далі – ПКУ) під доходом розуміється «загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого

(нарахованого) протягом звітної періоду у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, її континентальному шельфі у виключно (морській) економічній зоні, так і за їх межами» [6]. На наш погляд, недоцільним є тлумачення невідомого поняття через його застосування у самому визначенні: «доходи – загальна сума доходу».

Відмінним порівняно з бухгалтерським обліком є і поділ доходів:

- дохід від операційної діяльності;
- інші доходи.

З іншого боку з прийняттям ПКУ у принципі визнання доходу відбулися суттєві зміни, що наблизили податковий облік до бухгалтерського.

Найбільш важливими принципами, яких повинні дотримуватись підприємства, для обліку доходів та витрат є:

- нарахування;
- відповідності доходів та витрат.

Відповідно до принципу нарахування доходи та витрати відображаються в обліку та звітності тоді, коли вони виникають, незалежно від часу надходження і сплати грошових коштів.

Фінансові звіти, складені з дотриманням цього принципу, надають користувачам інформацію не тільки про операції, що вже відбулися (тобто були отримані або виплачені грошові кошти), але й про зобов'язання виплатити грошові кошти у майбутньому або про грошові кошти, які очікується отримати у майбутньому.

Принцип нарахування застосовується у поєднанні з принципом відповідності доходів та витрат. Згідно з принципом відповідності доходів та витрат, для визначення фінансового результату звітної періоду слід зіставити доходи звітної періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів.

Реформування системи бухгалтерського обліку з урахуванням вимог міжнародних стандартів стало важливою умовою досягнення ефективності трансформаційних процесів, що відбуваються в економіці України.

Процес формування фінансових результатів спрямований на те, щоб досягти потрібного їх розміру, реалізувати всі резерви, за рахунок фінансової, операційної та інвестиційної діяльності. Тому, слід розглянути підходи щодо формування фінансових результатів (табл. 3).

Згідно міжнародних стандартів фінансової звітності, за методом «витрати-випуск» фінансовий результат визначається співвідношенням витрат та доходів від реалізації. Витрати обліковуються лише за елементами, що дає змогу визначити в бухгалтерському обліку новостворену вартість і фінансовий результат.

Таблиця 3

Підходи щодо формування фінансових результатів

База підходу	Характеристика підходу
Міжнародні стандарти фінансової звітності	Для визначення фінансового результату рекомендують застосовувати метод «витрати-випуск». В обліковій практиці зарубіжних країн використовують два варіанти цього методу: <ul style="list-style-type: none"> - передбачається визначення фінансового результату звітного періоду як різниці між доходами від реалізації і витратами періоду; - фінансовий результат обчислюється як різниця між вартістю чистих активів на кінець і початок періоду з виключенням внесків капіталу і вилучень.
Національні стандарти України	Передбачено формування фінансових результатів за двома системами залежно від побудови фінансового обліку: <ul style="list-style-type: none"> - передбачає зіставлення доходів із витратами, та вартісного розподілу адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат; - фінансовий результат обчислюється як різниця між доходами підприємства та витратами, які акумулюють у звіті про фінансові результати згідно з їхніми характером (за елементами

*Згруповано за даними [7]

Досвід міжнародної практики бухгалтерського обліку передбачає два головні методи визначення фінансового результату діяльності підприємства:

1) балансовий метод – визначення фінансового результату на підставі основного балансового рівняння, за яким величина активу підприємства відповідає сумі власного капіталу (статутний, резервний, додатковий капітал, прибуток минулих років) та зобов'язань суб'єкта господарювання. Згідно з цим показник фінансового результату буде відображати зміну вартості чистих активів протягом звітного періоду;

2) метод «витрати – випуск» (в основу покладено модель В. Леонтьєва) – розрахунок фінансового результату здійснюється шляхом зіставлення доходів та витрат діяльності підприємства, з наступними коригуванням цієї різниці на суму зміни залишків запасів та вартості незавершеного будівництва впродовж звітного періоду.

Саме цей метод отримав найбільше поширення у діяльності підприємств, в т. ч. у вітчизняних реаліях відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Узагальнюючим фінансовим показником діяльності підприємства є його прибуток. Протягом тривалого часу загальна сума отриманого підприємством прибутку визначалася як балансовий прибуток. Балансовий прибуток це загальна сума прибутку підприємства від усіх видів діяльності за звітний період, отримана як на території України, так і за її межами, що відображена у його балансі і включає прибуток від реалізації продукції (робіт, послуг), в тому числі продукції допоміжних і обслуговуючих виробництв, що не мають окремого балансу, основних фондів, нематеріальних активів, цінних паперів, валютних цінностей, інших видів фінансових ресурсів та матеріальних цінностей, а також прибуток від орендних операцій, роялті, позареалізаційних операцій [8]. Прибуток є основним джерелом фінансування розвитку підприємства, удосконаленням його матеріально-технічної бази. Вся діяльність підприємства спрямована на те, щоб забезпечити зростання прибутку або принаймні стабілізувати його на певному рівні. Процес накопичення прибутку відбувається під впливом факторів внутрішнього та зовнішнього характеру.

Отже, хоча вітчизняній практиці визначення фінансового результату діяльності підприємства переважно притаманним є метод «витрати-випуск», вважаємо, що недоцільно нехтувати можливістю використання балансового методу для розрахунку цього показника в аналітичних цілях. Варто зауважити, що фінансовий результат – це прибуток або збиток суб'єкта господарювання, що визначається як різниця між сукупними доходами та витратами підприємства. При позитивному результаті він є додатковою вартістю, виступає

одним із джерел фінансування подальшого розвитку та поточної діяльності підприємства.

В сучасних умовах господарювання найбільший інтерес для користувачів фінансової звітності підприємства представляє інформація про сформовані фінансові результати, що виражаються прибутком або збитком.

Під загальним поняттям прибутку (збитку) розуміються його найрізноманітніші види. При цьому певна складність у його дослідженні зумовлена відсутністю у теорії і на практиці чіткої класифікації фінансових результатів, що не може не позначатися на обліковій роботі підприємства, від якості якої залежить достовірність та об'єктивність інформації необхідної для прийняття управлінських рішень.

За результатами зіставлення проаналізованих документів можна зробити наступні висновки:

По-перше, чинні П(С)БО містять лише порядок визначення фінансових результатів за звітний період, що включає деякі види діяльності підприємства, але при цьому класифікаційні ознаки фінансових результатів в них не виділено.

По-друге, з метою спрощення ведення бухгалтерського обліку на підприємстві та забезпечення достатньою інформацією користувачів звітності для прийняття управлінських рішень, необхідним є розробка обґрунтованої класифікації фінансових результатів та виділення її окремим пунктом у відомчих методичних рекомендаціях.

Відсутність науково обґрунтованої та уніфікованої методики визначення фінансових результатів на основі даних бухгалтерського обліку для відображення їх у звітності та використання різними групами користувачів гальмує розвиток обліку, послаблює роль звітності, породжує нерозуміння та недовіру до аналізу фінансової звітності. Необхідність розробки науково-обґрунтованих підходів до формування інформації про фінансові результати у бухгалтерському обліку та відображення їх у звітності, з урахуванням напрацювань вітчизняної школи бухгалтерського обліку та зарубіжного досвіду визначає актуальність послідуєчих досліджень.

Список використаних джерел

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 07.02.13р. № 73 // Все про бухгалтерський облік.–2013 р. – №27. – С.37 –42.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене наказом Мінфіну України від 29.11.99 р. № 290 [Електронний ресурс]-<http://rada.gov.ua>
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Мінфіну України від 31.12.99 р. № 318 [Електронний ресурс]-<http://rada.gov.ua>
4. Кулик В.А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку (Текст): монографія / В.А.Кулик //– Полтава: РВВ ПУЕТ, 2014. –с. 373.
5. Інструкція „Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій”, затверджена наказом Мінфіну № 291 від 30.11.99 р. Із змінами.
6. Податковий кодекс України від 02.12.10 № 2755-VI (із змінами).
7. Складрук І. Теоретичні аспекти факторного аналізу прибутку / І. Складрук // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. – 2011. – №130. – С. 69-71.
8. Нагайчук В. В. Концептуальний підхід до управління якістю прибутку підприємства / В. В. Нагайчук // Сталий розвиток економіки. – №2. – 2012. – С. 62-66.