

МЕТОДИКА ВИЗНАЧЕННЯ ТА ПОРЯДОК ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ТОРГОВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ

У статті досліджується порядок формування фінансових результатів торговельних підприємств, зокрема висвітлено порядок визнання і відображення доходів і витрат, що виникають на підприємстві. Обґрунтовано певні розбіжності в окремих концептуальних положеннях щодо обліку доходів і витрат, зокрема неоднозначність у трактуванні понять "дохід" та "витрати".

Ключові слова: фінансові результати, дохід, витрати, прибуток, торговельні підприємства.

DEFINITION METHODS AND PROCEDURE OF FORMATION OF TRADE FINANCIAL ENTERPRISES

The article investigates the theoretical and practical aspects reflection in the accounting of income and costs trading enterprises, in particular highlighted the procedure for recognition and reflection of income and costs that arise at the enterprise. The performed overview of legislative and regulatory sources allowed claiming that there were some disagreements in some conceptual provisions on accounting for income and costs, including ambiguity in the interpretation of the concepts of «income» and «costs». Are outlined the main problems on account of income and costs trading enterprises, namely, not complete and not timely reflection of in incomes accounting system; not fully reflected in costs accounting system (particularly labour costs); the lack of normative document which would be regulated by the rules and regulations for the accounting incomes and control over them. Grounded necessity of accurate, relevant information on results activities of trade enterprises, the main components of which are income and costs for making efficient management decisions. Based on an analysis of the legal framework identified a number of legislative issues that complicate the objective determination of income and expenditure commercial enterprise and as a result - financial results, due to ambiguous interpretation necessary for their definitions.

Keywords: financial results, revenue, expenses, profit, commercial enterprises.

Звітність про фінансові результати на торговельних підприємствах – одна з найважливіших складових облікової системи, оскільки власне прибуток від реалізації товарів тут є основою розвитку як самих підприємств, так і поповнення державного бюджету через його оподаткування.

Фінансові результати на торговельних підприємствах – найважливіші об'єкти облікової системи, оскільки власне прибуток від реалізації товарів тут є основою розвитку як самих підприємств, так і поповнення державного бюджету через його оподаткування. Саме тому кожне підприємство, незалежно від форми власності, особливу увагу звертає на процес формування фінансових результатів.

Вагомий внесок у розвиток обліку фінансових результатів та їх відображення у фінансовій звітності зробили Ф.Ф. Бутинець, Ю.А. Верига, С.Ф. Голов, Т.Г. Кірейцев, В.В. Сопко, Л.К. Сук, М.М. Шигун, П.Я. Хомин та інші автори. У своїх працях вони визначили коло проблем з формалізації нормативно-правового забезпечення обліку фінансових результатів, з організації облікового процесу доходів, витрат та фінансових результатів, питання щодо структуризації Звіту про фінансові результати в умовах гармонізації та стандартизації бухгалтерського обліку, з обліку фінансових результатів та їх відображення у фінансовій звітності із застосуванням сучасних інформаційних технологій.

Формування фінансових результатів здійснюється за рахунок співставлення отриманих підприємством доходів та здійснених ним витрат для одержання цих доходів.

Класифікація доходів і фінансових результатів, зокрема, обліковцями частіше за все здійснюється відповідно до видів діяльності (рис 1).

Під звичайною діяльністю розуміють будь-яку діяльність підприємства (або операції, які її забезпечують чи виникають внаслідок здійснення такої діяльності). Прикладом звичайної діяльності може бути виробництво та реалізація продукції, розрахунки з постачальниками, замовниками, працівниками, банківськими установами, податковими органами тощо. До звичайної діяльності належить також списання знецінених запасів, курсові різниці, економічні санкції за порушення господарських договорів, податкового законодавства та інші. Звичайна діяльність поділяється на операційну, фінансову та інвестиційну, а операційна в свою чергу на основну діяльність та іншу.

Операційна діяльність – це основна статутна діяльність, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною або фінансовою діяльністю.

Основна діяльність – це здійснення операцій, пов'язаних з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, послуг), що є визначальною метою створення підприємства та забезпечує основну частку його доходу.

Інвестиційна діяльність – це операції придбання та реалізації тих необоротних активів, а також тих

фінансових інвестицій, які не є складовою еквівалентів грошових коштів.

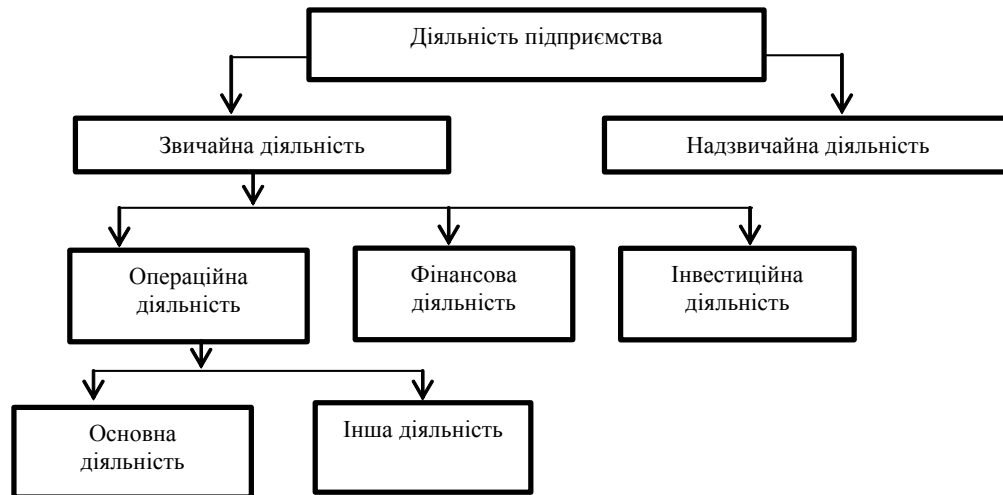


Рис. 1. Класифікація видів діяльності

Фінансова діяльність – це діяльність, яка призводить до зміни розміру та складу власного та позикового капіталу підприємства.

Надзвичайна діяльність – це подія або операція, яка чітко відрізняється від звичайної діяльності, та не очікується, що вона буде повторюватися періодично або в кожному наступному звітному періоді [1].

Відповідно до встановленої класифікації діяльності підприємства можна виділити наступні групи доходів (рис. 2).

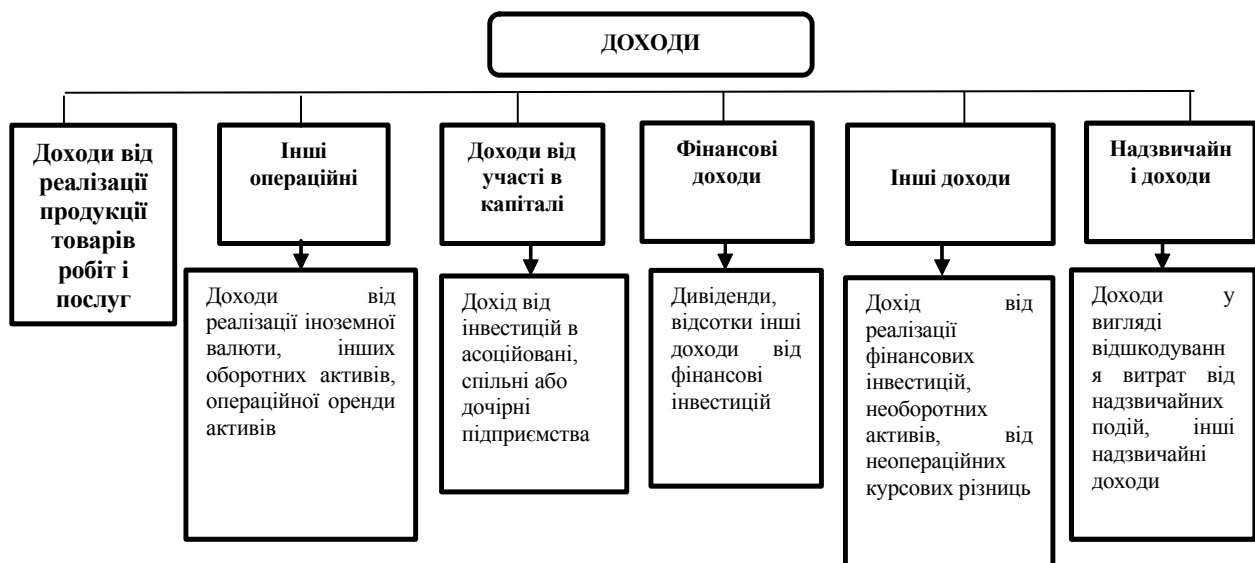


Рис. 2. Класифікація доходів за видами діяльності

Доходи і витрати відображають в бухгалтерському обліку та включають до звіту про фінансові результати згідно з принципом нарахування й відповідності доходів і витрат. Принцип відповідності передбачає, що обов'язковою супровідною умовою одержання доходу є здійснення підприємством витрат для його отримання. Цей принцип забезпечує визначення фінансового результату звітного періоду (доходу) одночасно з витратами, які здійснено для отримання цих доходів.

Основною проблемою обліку витрат і доходів підприємств України є проблема повноти і вчасності їх відображення в системі обліку. На сьогоднішній час, переважна більшість вітчизняних підприємств відображають їх не повністю. Це пов'язане з тим, що витрати важче приховати, оскільки їх легко проконтролювати, аніж доходи.

Найбільший відсоток витрат, який залишається поза обліком, відноситься до витрат на оплату праці. Джерелом засобів для покриття таких витрат виявляються “тіньові доходи”, які виникають за рахунок вартості неврахованої реалізованої продукції (робіт, послуг).

Актуальним в наш час стає забезпечення максимальної оперативності і достатньої аналітичності початкової інформації про витрати і доходи підприємства. Оперативність полягає в своєчасному отриманні

споживачем необхідної йому інформації для вирішення конкретного управлінського завдання. У разі затримання або не надання необхідної інформації, можуть виникнути труднощі як для самого підприємства (втрати іміджу, фінансові витрати), так і для його клієнтів, партнерів, державних органів (зростуть ризики несплати, недооцінки ситуації на ринку). Для забезпечення достатньої аналітичної інформації їй потрібно завчасно перевірити щодо відповідності наступним вимогам: зіставності, однозначне тлумачення, достовірності, доцільності. У разі не дотримання цих вимог, інформація про доходи і витрати може на деякий час загальмувати процес первинної обробки аналітичної інформації, привести до помилкової оцінки здійснюваних підприємством господарських процесів, занизити або завищити деякі витрати і доходи і так далі.

Поняття фінансового результату діяльності надано в П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати”. “Прибуток – сума, на яку доходи перевищують пов’язані з ними витрати. Збитки – перевищення суми витрат над сумою доходів, для отримання яких здійснені ці витрати” [1].

“Визначення фінансового результату полягає у визначенні чистого прибутку (збитку) звітного періоду. Для цього у бухгалтерському обліку передбачається послідовне порівняння доходів і витрат”.

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи від звичайної діяльності підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначає П(С)БО 15 “Дохід”, відповідно до якого дохід – збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов’язань, внаслідок чого збільшується власний капітал підприємства (за винятком збільшення капіталу за рахунок внесків власників) [2].

Дохід визнається за дотримання таких умов:

1) збільшення активу або погашення зобов’язання, що зумовлює збільшення власного капіталу підприємства (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства);

2) оцінка доходу може бути достовірно визначена.

Як бачимо, в П(С)БО 15 “Дохід” зазначено: “Дохід визнається під час збільшення активу...”, відсутні уточнення з цього приводу. Внаслідок цього існує три варіанти відображення збільшення активів, з яких тільки один узгоджується з наведеним вище тлумаченням П(С)БО 15 “Дохід”. З метою усунення існуючих розбіжностей в методології й методиці формування доходів, фінансових результатів, П(С)БО 15 “Дохід” доцільно доповнити чітким формулюванням п. 5 (табл. 1).

Таблиця 1

Існуюче й пропонуване формулювання визнання доходу

<i>Формулювання за чинною редакцією п. 5 П(С)БО 15 “Дохід”</i>	<i>Пропонуване формулювання п. 5 П(С)БО 15 “Дохід”</i>
Дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов’язань, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена	Дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов’язань, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства та надходження активів за плату), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена

Методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначаються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, за яким витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов’язань, яке призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками) [3].

Критерії визнання витрат передбачають, що:

– витрати відображають у бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов’язань;

– витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов’язань, яке призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками) за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені;

– витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для одержання якого їх здійснено;

– витрати, які неможливо прямо пов’язати з доходом певного періоду, відображають у витратах того звітного періоду, в якому їх було здійснено;

– якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

При формуванні прибутку торговельних підприємств необхідно керуватись не тільки нормами Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, але й вимогами інших так званих підзаконних актів, оскільки в перших здебільшого окреслена методологія, яка стосується цього процесу, а в других – методика застосування тих чи інших методологічних положень.

Так, у П(С)БО 16 “Витрати” вказано, що до адміністративних витрат включаються витрати на службові відрядження. Однак за іншим нормативним документом – постановою Кабінету Міністрів “Про норми відшкодування витрат на відрядження в межах України та за кордон” встановлено граничні норми витрат на наймання житлового приміщення за добу. Тому в тих випадках, коли фактично сплачено більше, виникає різниця між валовими витратами, отже й оподатковуваним прибутком, та адміністративними витратами, відтак сумою прибутку у фінансовій звітності. Ця різниця збільшується ще внаслідок того, що податок обчислюється від оподаткованого прибутку, але списується за рахунок фінансових результатів. Таким чином, розходження практично збільшується за коефіцієнтом 1,25 за кожною операцією, яка спричинила початкове неспівпадіння оподаткованого прибутку і фінансових результатів. Особливо значним є вплив на формування фінансових результатів торговельних підприємств обмеження щодо проведення передпродажних та рекламних заходів стосовно товарів, оскільки витрати в рекламних цілях не можуть при цьому перевищувати двох відсотків оподаткованого прибутку за попередній звітний квартал [40 ст. 5.4.5]. Це нерідко призводить до того, що торговельні підприємства взагалі не можуть віднести на валові витрати жодної суми, витраченої на рекламу товарів, оскільки в попередньому кварталі за “Декларацією про прибуток підприємства” валові витрати перевищили валові доходи, що буває, коли тут зроблено значні закупівлі товарів. Так-от, замість того, аби торговельні підприємства посилено рекламували свій товар, тим самим стимулюючи його продаж, отже активно формували фінансові результати, вони змушені або згорнути рекламні заходи, або ж свідомо йти на додаткові витрати, які будуть покриватись не з оподаткованого прибутку (через валові витрати), а лише відноситись на збільшення витрат на збут, тим самим негативно впливаючи на величину прибутку у “Звіті про фінансові результати” ф. № 2.

Таким чином, для забезпечення необхідної інформації про формування фінансових результатів варто уточнити як структуру згаданого Звіту ф. № 2, так і методику відображення в ньому витрат діяльності. З цією метою можна дещо розширити зміст розділу I “Фінансові результати”, вказавши в ньому показники прибутку (збитку) за кожним із видів діяльності, яка передбачена її класифікацією. Для цього необхідно чіткіше згрупувати наведені тут статті, так як наприклад, переформування статей 060 “Інші операційні доходи” та 090 “Інші операційні витрати”, статей 070 “Адміністративні витрати” та 080 “Витрати на збут” нічим не виправдане. Водночас це не дозволяє відобразити тут фінансові результати від інших операцій, подібно як це зроблено щодо прибутку чи збитку від операційної діяльності загалом. Що ж стосується взаємозв'язку витрат діяльності, вказаних у першому-другому розділах “Звіту про фінансові результати” ф. № 2, то тут достатньо за статтями 230–270 вказати в тому числі суму витрат за елементами, які включені у собівартість виробленої у власному виробництві продукції (товарів), або виконаних робіт чи наданих послуг.

Висновки. На основі аналізу нормативно-правової бази визначено ряд проблем законодавчого характеру, які ускладнюють об'єктивне визначення доходів та витрат торговельного підприємства та як наслідок – фінансового результату діяльності, що зумовлено неоднозначним тлумаченням необхідних для їх визначення понять. Отже, отримання своєчасної, достовірної інформації про отримані доходи та понесені витрати торговельних підприємств є необхідним не лише задля визначення прибутковості діяльності, але й для визначення стратегічних напрямів подальшого успішного функціонування підприємства.

Література

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73, зі змінами та доп. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290, зі змінами та доп. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318, зі змінами та доп. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
4. Ілюхіна Н.П. Шляхи вдосконалення обліку доходів та витрат на торговельних підприємствах / Н. П. Ілюхіна // Вісник соціально-економічних досліджень. – 2014. – Вип. 2. – С. 61–64. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vsed_2014_2_12
5. Хомин П.Я. Формування звітності в підсистемах фінансового, управлінського й податкового обліку: монографія / П.Я. Хомин – Тернопіль: Економічна думка, 2004. – 288 с.
6. Цал-Цалко Ю.С. Фінансова звітність підприємства та її аналіз / Цал-Цалко Ю.С. – К.: ЦНЛ, 2002. – 360 с.
7. Цветкова Н. Сучасна організація обліку та складання звітності / Н. Цветкова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008 – № 3. – С. 14–27.

Надійшла 13.03.2017; рецензент: д. е. н. Лук'янова В. В.