

пектів обліку операцій з експорту та імпорту, питання залишаються актуальними та відкритими для подальших досліджень з метою удосконалення облікового відображення послуг у зовнішньоекономічній діяльності.

ЛІТЕРАТУРА

1. Податковий Кодекс України. С.: ТОВ «ВВП НОТІС». – Суми, 2011.
2. П(С)БО 15 «Дохід», затверджений МФУ від 29.11.1999р № 290.
3. П(С)БО 16 «Витрати», затверджений МФУ від 31.12.1999р №318.
4. П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів», затверджений МФУ від 10.08.2000 р.
5. www.ukrstat.gov.ua

УДК 657.411.8

ПОРЯДОК ОЦІНЮВАННЯ ДОХОДІВ І ВИТРАТ ТА ЇХ ВПЛИВ НА МЕТОДИКУ ОБЛІКУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ, ЩО ОТРИМАНИЙ В РЕЗУЛЬТАТІ ЕФЕКТИВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

Цюцяк І.Л., викладач

Івано-Франківський університет права імені Короля Данила Галицького

В статье результат деятельности субъекта хозяйствования рассмотрен с учетом категории "эффективность". Оценены доходы через призму фактически полученных, потенциально-возможных нереализованных доходов и "незаработанных доходов", а также показано их влияние на учетное отображение собственного капитала публичных обществ.

Ключевые слова: доходы, расходы, собственный капитал, финансовый результат, оценка, эффективность.

In the article the result of activities of the subject of economy taking into account such category as "efficiency" is viewed. The incomes are evaluated through the prism of actually received, potentially possible unrealized incomes and "unearned" incomes and their influence on accounting reflection of public companies own capital is shown.

Key words: income, costs, own capital, financial result, evaluation, efficiency.

Постановка проблеми. В сучасних умовах для кожного суб'єкта господарювання пріоритетними завданнями із забезпечення ефективності його діяльності є оптимізація структури витрат, підвищення рівня доходності, залучення інвестиційних ресурсів тощо. Саме тому в обліковій системі підприємств одне із пріоритетних місць відводиться раціональній побудові результатів діяльності, котрі за своєю природою повинні забезпечувати приріст власного капіталу. Проведення ефективної політики управління передбачає, з одного боку, вибір тих економічно обґрунтованих рішень, котрі направлені на досягнення очікуваних результатів діяльності, а з другого, забезпечення стійкого розвитку підприємства.

В свою чергу, ефективність управління власним капіталом характеризується впливом різнобічних факторів на процеси оптимізації джерел формування капіталу, вибір найбільш сприйнятливих форм та напрямків його використання.

Потреба в порядку унаочненого відображення впливу доходів та витрат на методику обліково-звітного відображення власного капіталу суб'єктів господарювання значною мірою визначає необхідність проведення даного дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значний внесок у розвиток методики обліку доходів, витрат та результатів діяльності з метою їх вдосконалення здійснили такі вітчизняні вчені-економісти: М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, С.Ф. Голов, В.П. Завгородній, В.М. Костюченко, М. В. Кужельний, М.С. Пушкар та багато інших. Разом, з тим таке важливе питання, як оцінювання впливу доходів і витрат на розмір ефективного власного капіталу, залишилося поза увагою.

Постановка завдання. Основною метою статті є вивчення та узагальнення основоположних концепцій обліку доходів й витрат, визначення їх впливу на показник «ефективний власний капітал» та формування рекомендацій щодо вдосконалення загальної методики обліку фінансових результатів діяльності суб'єктів господарювання.

Основний матеріал. Розглядаючи вплив доходів та витрат на розмір власного капіталу, визначимось із категорією «ефективність». В перекладі з латині термін «ефект» – *effektus* – означає «виконання, дія, вплив, результат». Отже, термін «ефект» має значення результату як наслідок якісної зміни стану досліджуваного об'єкту під впливом як внутрішніх, так і зовнішніх чинників.

Звідси, можна зробити узагальнення, що категорія «ефективність» вживається як результативність. Визначальною складовою ефективного власного капіталу є фінансовий результат у вигляді нерозподіленого прибутку чи непокритого збитку.

Підведемо математичну аналогію до терміна «ефективний власний капітал» в частині фінансового результату діяльності суб'єкта господарювання.

Отже, **ефект** – це дельта, приріст деякої змінної або різниця її попереднього та наступного значень.

В бухгалтерському розумінні, щодо «ефективного власного капіталу» значення дельти може виступати в таких формах:

- 1) позитивна – у випадку перевищення доходів над витратами, котрі понесені для отримання таких доходів;
- 2) негативна (деструктивна) – перевищення витрат над сумою доходів;
- 3) нульова – відповідність отриманих доходів понесеним витратам.

Фінансовий результат діяльності суб'єкта господарювання як економічна категорія є багатограним та інформативним показником, котрий враховує найважливіші аспекти діяльності підприємств, зокрема:

- характеризує фінансовий результат діяльності суб'єкта господарювання;
- відображає зміну потенційних можливостей підприємств;
- є ідентифікатором якості діяльності підприємств;
- виступає одним із джерел розвитку підприємств;
- є показником платоспроможності, конкурентоспроможності, інвестиційної привабливості тощо;
- виступає джерелом інформації для визначення дивідендних платежів та доходів, що підлягають виплаті інвесторам за методом участі в капіталі.

На рис. 1 розглянемо вплив факторів на формування нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) згідно з вимогами П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати».

Отже, на показник прибутковості діяльності суб'єктів господарювання впливають статті доходів та витрат, які, на наш погляд, підлягають детальному аналізу і деякому переосмисленню.

В процесі визнання доходів та формування витрат в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності відбувається, з одного боку, безперервний кругообіг капіталу, а з другого боку, вони впливають на структуру активів та джерел їх формування.

В оцінюванні доходів та витрат звернемося до вимог національних стандартів бухгалтерського обліку. Так, П(С)БО 15 «Дохід» та П(С)БО 16 «Витрати» надають суб'єктам господарювання загальні критерії щодо визнання доходів та витрат, згідно з П(С)БО 15 «Дохід» дохід – це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які приводять до зростання власного капіталу (крім зростання власного капіталу за рахунок внесків учасників) [2].

В свою чергу, П(С)БО 16 «Витрати» дає таке трактування категорії витрат: це зменшення економічних вигод внаслідок вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками) [3].

Як бачимо, основним критерієм визнання доходів та витрат є збільшення (зменшення) економічних вигод, що призводять до збільшення (зменшення) розміру власного капіталу (мається на увазі «ефективний власний капітал»), схематично дане трактування представлено на рис. 2.

За даними критеріями схема обліку доходів, витрат та результатів діяльності є достатньо обґрунтованою та економічно доцільною і зводиться до того, що усі доходи протягом звітного періоду накопичуються за кредитом рахунків 7-го класу із наступним списанням в порядку їх закриття у кредит рахунка 79 «Фінансовий результат», в свою чергу, витрати підлягають накопиченню за дебетом рахунків 9-го класу, котрі після закінчення звітного періоду списуються у дебет рахунка 79 «Фінансовий результат».

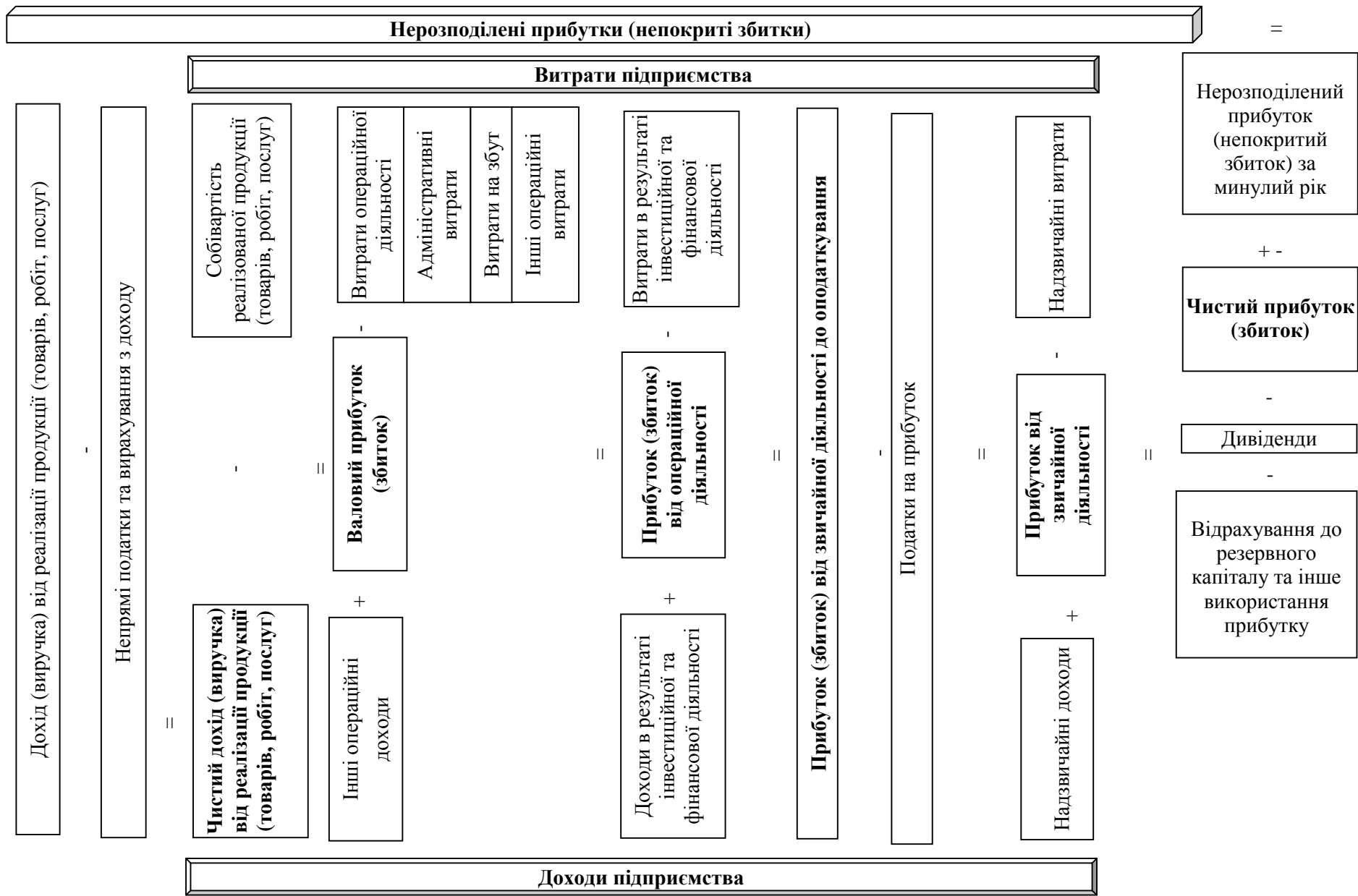


Рис. 1. Вплив факторів на формування нерозподіленого прибутку (непокрітого збитку)



Рис. 2. Модель формування показника «власний капітал»

Разом з тим, спробуємо розглянути отриманні доходи через призму фактично отриманих, потенційно-можливих нереалізованих доходів і так званих «незароблених доходів».

До категорії фактично отриманих доходів, як правило, буде відноситись в повному обсязі сукупність операцій, котрі пов'язані з результатами основної операційної діяльності, та окремі операції, що стосуються іншої операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. Такими операціями можуть бути визнані доходи в результаті: продажу продукції, товарів, робіт, послуг; реалізації інших оборотних активів; реалізації іноземної валюти; реалізації необоротних активів, які переведені до складу «необоротних активів та груп вибуття»; реалізації фінансових інвестицій.

Із наведеного вище зробимо узагальнення, котре полягає в тому, що до фактично отриманих доходів відносять операції, що пов'язані із збільшенням активів та які за своїм економічним змістом приводять до збільшення розміру «ефективного власного капіталу». Разом з тим обґрунтування віднесення операцій до даної категорії пов'язане із концепцією вибуття, котра полягає в тому, що доходи визнаються за такими критеріями:

1. Доходи від реалізації продукції (товарів та інших активів) визнаються, якщо:
 - підприємство передало покупцеві суттєві ризики та вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);
 - підприємство не бере подальшої участі в управлінні, пов'язаному з володінням, та не здійснює ефективного контролю за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);
 - сума доходу може бути достовірно оцінена;
 - доходи, які були або будуть отримані у зв'язку з операцією, можуть бути достовірно визначені;
 - існує впевненість, що в результаті операції збільшаться економічні вигоди підприємства, а витрати, що пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.
2. Дохід, пов'язаний з наданням послуг, має бути визначений, виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу до дати фактичного виконання робіт (послуг) чи комплексу робіт за умови, що він може бути достовірно оцінений.

Цілком справедливо вітчизняні економісти вважають, що дохід суб'єкт господарювання може визнати отриманим, якщо він вважається заробленим та реалізованим. У випадку непогашення дебіторами своєї заборгованості; отримання від них повернутих активів чи надання їм знижки після реалізації згідно з принципом обачності слід здійснити такі процедури, що вплинуть прямо чи опосередковано на розмір власного капіталу:

- реалізуючи активи дебіторам з відстрочкою платежу, у підприємства виникає ризик непогашення дебіторської заборгованості, яка може бути переведена до складу сумнівної та безнадійної. Сумнівні борги завищують реальний результат від реалізації активів, а тому згідно з принципом обачності підприємство повинне визнати можливі втрати від неповернення частини боргів покупцями у момент визнання доходу від реалізації, формуючи резерв сумнівних боргів. Таким чином, в одному звітному періоді підприємство отримує реальний дохід, який виправдано можна включити до складу «ефективного власного капіталу»;

- надаючи знижки покупцям після дати реалізації активів або отримуючи від них повернення активів, також слід зменшити дохід звітного періоду – з цією метою призначений активний субрахунок 704 «Вирахування з доходу».

Ця категорія є основною з-поміж наведених, оскільки наведені в ній доходи виступають основним джерелом зростання успішності діяльності бізнесу чи вказують про уповільнення діяльності підприємства чи її згортання.

До категорії потенційно-можливих нереалізованих доходів віднесемо операції, що пов'язані з інвестиційними ресурсами та виникають в результаті проведення інвестиційної та фінансової діяльності, до таких операцій належать: визнаний дохід за інвестиціями, які здійснені в асоційовані, дочірні та спільні підприємства за методом участі в капіталі; нараховані дивіденди за інвестиціями; нараховані відсотки за депозитними внесками.

Отримані доходи за цією категорією вказують винятково на ефективну управлінську діяльність як самого інвестора, оскільки він має достатню суму наявних коштів для реалізації (зовнішніх) інвестиційних проектів, так і об'єкта інвестування, що засвідчує обґрунтування інвестиційних проектів та вдалий вибір об'єкта інвестування. Вищенаведене вказує на право відображення таких доходів у складі «ефективного власного капіталу».

Проблема, що розглядається у цій категорії, пов'язана із виплатою дивідендних платежів об'єктом інвестування за отриманими інвестиційними ресурсами. Для прикладу розглянемо інвестиції, що обліковуються за методом участі в капіталі в умовах прибуткової діяльності об'єкта інвестування. Так, згідно з вимогами П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» балансова вартість фінансових інвестицій збільшується (зменшується) на суму, що є часткою інвестора в чистому прибутку (збитку) об'єкта інвестування за звітний період, із включенням цієї суми до складу доходу (втрат) від участі в капіталі [1]. Звідси випливає, якщо об'єкт інвестування, в який вкладено капітал, отримав прибуток, то відповідно інвестор на вкладену свою частку визнає дохід від участі в капіталі, а при оголошенні об'єктом інвестування дивідендів має зменшити балансову вартість фінансових інвестицій. Якщо ж інвестор не виплачуватиме з певних причин належні до виплати дивіденди, то в такому випадку, на нашу думку, інвестор згідно з принципом обачності має створювати резерв сумнівних боргів.

З цією метою нами пропонується відкрити додатковий контрактивний субрахунок 3731 «Резерв не отриманих платежів за нарахованими доходами» до субрахунку 373 «Розрахунки за нарахованими доходами». Формуючи резерв не отриманих платежів за нарахованими дивідендами по інвестиційних операціях, суми недоотриманих платежів слід відносити на інші витрати звичайної діяльності у дебет субрахунку 977 «Інші витрати звичайної діяльності».

До категорії так званих «незароблених доходів» відносять операції, що пов'язані як із збільшенням активів, так і зі зменшенням зобов'язань та які за своїм економічним змістом призводять до збільшення власного капіталу. До цієї категорії віднесемо операції, що пов'язані із визнанням доходів в результаті: одержання штрафів, пені чи неустойок; відшкодування раніше списаних активів; списання кредиторської заборгованості; одержання оборотних активів на безоплатній основі та визнання доходу в результаті нарахування амортизації на необоротні активи, що отримані безоплатно.

Не виникає жодного сумніву, що наведений перелік операцій призводить до збільшення розміру власного капіталу. Однак, чи мають право ці операції бути відображені у складі доходів підприємства, а відтак, потрапити до Звіту про фінансові результати, за даними котрого користувачі будуть приймати рішення щодо ефективності діяльності суб'єкта господарювання, є досить дискусійним питанням.

Адже на відміну від балансу, котрий відображає на звітну дату інформацію про майновий та фінансовий стан підприємства, Звіт про фінансові результати призначений для характеристики ефективності діяльності суб'єкта господарювання у вигляді детального відображення його фінансових результатів у розрізі джерел їх формування.

Важливість та значимість Звіту про фінансові результати з позиції управління та користувачів фінансової звітності зумовлена тим, що він: має надавати достовірну інформацію про результативність та активність діяльності суб'єкта господарювання за певний проміжок часу, а також разом з іншими формами фінансової звітності виступати фундаментом, на підставі якого будуються прогнози майбутньої діяльності підприємства.

Сформулюємо досить логічне запитання: чи можна операції, котрі ми віднесли до категорії «незароблених доходів», визначати як операції, що пов'язані з ефективною управлінською діяльністю суб'єкта господарювання? Звичайно, що ні, а тому чи мають право суб'єкти підприємницької діяльності показувати такі доходи у складі Звіту про фінансові результати ?

На нашу думку, наведені операції категорії «незароблені доходи» не слід відображати у складі доходів звітного періоду, а у момент їх виникнення відразу відносити до складу нерозподіленого прибутку (непокритого збитку).

Узагальнюючи вищенаведене, за результатами проведеного дослідження на рис. 3 представимо схему визначення фінансового результату діяльності суб'єкта господарювання з врахуванням терміна «незароблений дохід».



Рис. 3. Схема визначення фінансового результату діяльності суб'єкта господарювання з врахуванням терміна «незароблений дохід»

Висновки. Визначальним фактором ефективності діяльності суб'єкта господарювання є фінансовий результат (прибуток або збиток). В проведеному дослідженні кінцевий результат діяльності суб'єкта господарювання розглянуто з врахуванням категорії «ефективність», за результатами зазначеного процесу визначимо ефективність власного капіталу як комплексну оцінку результатів діяльності суб'єктів господарювання, на котрі вплинули якісні зміни активів і зобов'язань, з одного боку, та статті фактично отриманих й потенційно-можливих нереалізованих доходів і витрат, з другого боку.

В практичній діяльності оцінювання доходів викликає певні труднощі, а тому в дослідженні отримані доходи розглянуті через призму фактично отриманих, потенційно-можливих нереалізованих доходів і так званих «незароблених доходів». За результатами проведеного аналізу зроблено такі узагальнення:

- по-перше, операції, що відображені у категорії «незароблені доходи», в момент їх виникнення необхідно відразу відносити до складу нерозподіленого прибутку (непокритого збитку), минаючи рахунки 7-го класу, а відтак, не відображаючи їх на рахунку 79 «Фінансові результати»;

- по-друге, за результатами проведеного аналізу удосконалено схему визначення фінансового результату діяльності суб'єкта господарювання з врахуванням терміна «незароблений дохід»;

- по третє, результати проведеного аналізу вказують на необхідність доопрацювати існуючі національні стандарти бухгалтерського обліку, оскільки вони мають важливе методологічне значення для формування достовірної інформації, котра розкривається у фінансовій звітності та є необхідною як для внутрішніх, так і для зовнішніх користувачів з метою прийняття ними ефективних управлінських рішень.

ЛІТЕРАТУРА

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 "Фінансові інвестиції", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 26 квітня 2000 р. № 91.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. № 290.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", затверджене наказом Міністерства фінансів від 31 грудня 1999 р. № 318.