

6. Яновский Л.П. Контролирование хаоса в моделях экономического роста // Экономика и математические методы. – 2002. – 38, №1. – С. 16–23.

7. Стасюк В.П. Модели адаптивного управления предприятием. – Донецк: Дон НУ, ООО «Юго-Восток, Лтд», 2003. – 224 с.

8. Афанасьев В.Н., Колмановский В.Б., Носов В.Р. Математическая теория конструирования систем управления. – М.: Высш. шк., 1989. – 447 с.

9. Смирнов В.И. Курс высшей математики. Т.3. Ч.2. – М.: Наука, 1969. – 672 с.

М.М. БЕРДАР,
к.е.н., доцент, Київський національний університет ім. Т. Шевченка

Організаційно-методичні аспекти бухгалтерського обліку доходів і фінансових результатів підприємства

У статті досліджено організацію та методику бухгалтерського обліку доходів і результатів діяльності, їх формування та відображення у звітності підприємства

В статье исследованы организация и методика бухгалтерского учета доходов и результатов деятельности, их формирование и отображение в отчетности предприятия.

In the article investigational organization and method of record-keeping of profits and results of activity, their forming and reflection in accounting of enterprise.

Постановка проблеми. Реформування бухгалтерського обліку відповідно до ринкових умов господарювання відбувається досить тривалий час. Постійно зростають вимоги до повноти і якості облікового, контрольного і аналітичного забезпечення процесу управління діяльністю суб'єктів господарювання. У цих умовах набувають важливого значення дослідження організаційно-методичних аспектів бухгалтерського обліку, контролю і аналізу фінансово-господарської діяльності загалом та деяких її складових і операцій зокрема.

Функціонування кожного суб'єкта господарювання можливе лише при наявності достовірної та об'єктивної інформації про фактичні результати його діяльності. Тому питання здійснення бухгалтерського обліку доходів і фінансових результатів за їх формуванням і відображенням у звітності підприємства є досить актуальними і досліджуються як науковцями, так і практиками.

Вивчення наукових праць вітчизняних і зарубіжних авторів свідчить про те, що дискусії, пов'язані з вирішенням організаційно-методичних проблем бухгалтерського обліку доходів і фінансових результатів підприємства, посідають значне місце в теорії та практиці.

Аналіз досліджень та публікацій з проблеми. Вагомий внесок у розв'язання цих проблем зробили вітчизняні вчені-економісти, зокрема: Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, В.С. Городянська, Л.В. Лень, В.В. Сопко, Н.М. Ткаченко, Ю.С. Цал-Цалко, В.Г. Швець та інші. Дослідження різнома-

нитних аспектів організації і методики бухгалтерського обліку доходів і фінансових результатів провели зарубіжні науковці: А. Бабо, Дж. Блейк, Бурцев В., Ф. Вуд, А.І. Нечитайло, С.А. Николаева та ін. Однак викладені ними результати досліджень щодо конкретизації питань визначення і класифікації доходів і результатів діяльності підприємств для цілей бухгалтерського обліку і податкових розрахунків є недостатніми і потребують уточнення.

Метою статті є теоретичне обґрунтування положень і розробка практичних рекомендацій з удосконалення найважливіших аспектів методики й організації бухгалтерського обліку доходів і результатів діяльності підприємства.

Виклад основного матеріалу. Ряд проблем сьогодні є не вирішеними у зв'язку з тим, що продовжуються процеси стандартизації обліку і звітності та становлення нормативної бази в Україні. Зокрема, особливою проблемою залишається неузгодженість методик визначення та обліку результатів діяльності для цілей оподаткування та формування фактичних показників у фінансовій звітності.

Економічна сутність доходів є однією із складних і дискусійних проблем сучасної економічної теорії, оскільки категорія «дохід» для будь-якого господарюючого суб'єкта являє собою збільшення економічної вигоди у результаті надходження грошових коштів, майна або погашення зобов'язань, що безпосередньо призводить до збільшення капіталу.

Для отримання доходу від будь-якого виду діяльності суб'єкт господарювання несе певні витрати. Різниця між отриманим доходом та пов'язаними з ним витратами є прибутком підприємства, який являється важливим узагальнюючим показником оцінки ефективності функціонування підприємства.

Прибуток – це певний гарант прогресу економічної системи, а його відсутність – найяскравіший доказ регресу й соціального напруження. Як активний та універсальний важіль державного впливу й регулювання економічними процесами і суспільно-економічними інтересами прибуток надто чутливий до безлічі внутрішніх і зовнішніх факторів впливу,

зокрема податкової, цінової, інвестиційної та кредитної політики органів законодавчої і виконавчої влади.

Змістовне навантаження категорій «прибуток» та «збиток» свідчить про те, що за своїм початковим змістом ці поняття відрізняються від значень, яке сьогодні в них вкладають. Так, сучасні українські вчені у галузі бухгалтерського обліку, такі як Ф.Ф. Бутинець, В.В. Гливенко, В.С. Лень, М.С. Пушкар, Ю.С. Цал–Цалко, трактують прибуток та збиток відповідно до П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» [9]. О.В. Лишиленко, В.Г. Швець, Н.В. Чебанова та Ю.А. Василенко під прибутком розуміють джерело господарських засобів і відповідних резервів, збільшення капіталу в результаті діяльності та фінансовий результат. М.В. Кужельний та В.Г. Лінник трактують прибуток як частину чистого доходу та джерело власних коштів підприємства.

Підсумовуючи викладене, можемо стверджувати, що різноманітність визначень прибутку й збитку з позицій різних наук викликали необхідність законодавчого закріплення їх предметної сутності.

У вітчизняному бухгалтерському обліку поняття «дохід» визначається у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [6] та у П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» [9]. У цих нормативних документах зазначено, що 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).

Згідно із П(С)БО 15 «Дохід» (п. 4) 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 [7].

Поняття «прибуток» чітко визначене у п. 4 П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати», згідно з яким прибуток – це сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати [9].

Критерії визнання доходу, наведені в П(С)БО 15 «Дохід», застосовуються окремо до кожної операції. Проте ці критерії доцільно застосовувати до окремих елементів однієї операції або до двох чи більше операцій разом, якщо це впливає із суті такої господарської операції (операцій).

Головним питанням в обліку доходу є визначення моменту його визнання.

МСФЗ 18 акцентує увагу на таких аспектах визнання доходів:

- вимірювання доходу;
- визначення критеріїв визнання доходу;
- умови задоволення цих критеріїв.

Критерії визнання доходу за МСФЗ 18 «Дохід» визначаються для трьох типів операцій: продажу продукції (товарів), надання послуг і використання іншими сторонами активів підприємства, які приносять відсотки, роялті та дивіденди [4].

У світовій практиці найпоширенішими є два методи визнання доходів: касовий та метод нарахування. Проте це є не

єдині варіанти вирішення даного питання і, крім них, існують ще й інші варіанти визнання доходу, чи іншими словами, визнання моменту реалізації, зокрема, це такі як: протягом процесу виробництва та на момент завершення виробництва.

У вітчизняній практиці у бухгалтерському обліку згідно з діючими положеннями стандартів бухгалтерського обліку повинен застосовуватися метод нарахування та відповідності, а в податковому – застосовується ще і змішаний підхід до визнання доходу – за подією, що сталася першою: чи надходження виручки, чи відвантаження продукції.

Згідно з МСФЗ 18 [4] дохід має включати тільки валові економічні вигоди, які отримані та підлягають отриманню підприємством. Із суми доходу виключаються:

- суми податків, що утримуються за дорученням держави (наприклад, податок з продажу, податок на додану вартість, акцизний збір тощо);

- суми, отримані на користь третіх осіб (наприклад, у будь-яких агентських відносинах – суми, отримані від імені принципала).

Сума доходу, яка виникає в результаті операції, як правило, визначається шляхом угоди між підприємством та покупцем або користувачем активу. Ця сума вимірюється за справедливою вартістю компенсації (в грошовій або іншій формі), яка була отримана або підлягає отриманню.

Справедлива вартість, відповідно до положень МСФЗ 18 «Дохід», визначається як сума, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Виходячи з положень МСФЗ 18 «Дохід» складовими елементами доходу є такі:

- валова виручка, яка надійшла або надійде на підприємство;
- податки, які підлягають перерахуванню до державного бюджету;
- доходи, утримані на користь третіх осіб (крім держави);
- знижки за умовами укладеного контракту;
- уцінки за умовами контракту;
- повернення реалізованої продукції (товарів) за умовами контракту.

В Україні класифікація доходів регламентована П(С)БО 15 «Дохід» [7]. Згідно з п. 7 цього стандарту визнані доходи класифікуються в бухгалтерському обліку за такими групами: дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); інші операційні доходи; фінансові доходи; інші доходи; надзвичайні доходи.

При побудові обліку доходів відкривають такі рахунки, пов'язані з цими видами діяльності: дохід від участі в капіталі (рахунок 72); інші фінансові доходи (рахунок 73); інші доходи (прибутки) (рахунок 74).

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати, доходи, активи і зобов'язання з податку на прибуток і визначення відстрочених активів та зобов'язань обумовлює П(С)БО 17 «Податок на прибуток» [9].

ЕКОНОМІЧНІ ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ ГАЛУЗЕЙ ТА ВИДІВ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

У П(С)БО 17 визначені головні відмінності між позиціями щодо визначення доходів і витрат згідно з податковим законодавством і національними стандартами, а також встановлені основні моменти, які призводять до виникнення тимчасових різниць, які визначаються як відмінності між оцінкою активу або зобов'язання за даними фінансової звітності і податковою базою цього активу або зобов'язання відповідно. Джерелом інформації можуть бути Баланс, Звіт про фінансові результати, таблиці розрахунків податкової бази активів і зобов'язань. Визначення тимчасових різниць на підставі даних балансу є обґрунтованим щодо облікових цілей, але не включено, що податкові служби можуть для обґрунтування тимчасових різниць вимагати і більш детальної інформації. А тому доречно на перших етапах застосування П(С)БО 17 створити алгоритм коригування суми облікового (бухгалтерського) прибутку для визначення прибутку до оподаткування.

У бухгалтерському обліку для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної і фінансової діяльності, а також надзвичайні доходи підприємства призначені рахунки класу 7 «Доходи і результати діяльності». Цей клас рахунків можна вважати проміжним, оскільки він закривається в кінці кожного звітного періоду. Рахунки класу 7 відображають стан доходів діяльності за певний звітний період і починають новий звітний період із нульового сальдо, на яких накопичується інформація про доходи за даний період, що дає змогу використовувати накопичену інформацію при складанні проміжної звітності (квартальної, за півроку, за дев'ять місяців, рік). Наприкінці періоду рахунки доходів діяльності (як і рахунки витрат) закриваються шляхом списання їх сальдо на рахунок 79 «Фінансові результати». На рахунках цього класу, крім рахунку 76 «Страхові платежі», протягом звітного року за кредитом відображається сума загального доходу разом із сумою непрямих податків, зборів (обов'язкових платежів), що включені до ціни продажу, за дебетом щомісячне відображення належної суми непрямих податків, зборів (обов'язкових платежів), щорічне або щомісячне віднесення суми чистого доходу (кредитове сальдо) на рахунок 79 «Фінансові результати».

Рахунок 79 «Фінансові результати» призначений для обліку і узагальнення інформації про фінансові результати підприємства від звичайної діяльності та надзвичайних подій.

Рахунки класу 7 «Доходи і результати діяльності» застосовуються для цілей обліку доходів наступним чином. За кредитом рахунків класу 7 – валовий дохід, а за дебетом – суми ПДВ, акцизного збору та інші непрямі платежі, включені до ціни продажу. Після чого на результати діяльності підприємства відноситься сума чистого доходу.

Для обліку доходів діяльності у відповідності з Планом рахунків передбачено застосування наступних бухгалтерських рахунків: 70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід», 72 «Дохід від участі в капіталі», 73 «Інші фінансові доходи», 74 «Інші доходи», 75 «Надзвичайні доходи», 76 «Страхові платежі», 79 «Фінансові результати».

Фінансовий результат визначається за кожним видом діяльності шляхом зіставлення доходів і витрат звітного періоду. За кредитом рахунку 79 «Фінансові результати» відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом – суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також належна сума нарахованого податку на прибуток (рахунок 98 «Податок на прибуток»). Сальдо рахунку 79 при його закритті списується на рахунок 44 «Не розподілені прибутки (непокриті збитки)» і потрапляє до бухгалтерського балансу. Закриття рахунку 79 «Фінансові результати» здійснюється по закінченні звітного періоду (місяця чи календарного року).

Для визначення фінансового результату на підприємствах застосовується рахунок 79 «Фінансові результати».

Слід зазначити, що з прибутку підприємства сплачуються передбачені законом податки та інші обов'язкові платежі, а також проценти за кредитами банків та за облигаціями. Прибуток, отриманий після зазначених розрахунків, залишається у розпорядженні підприємства, яке визначає напрям його використання відповідно до установчих документів.

Для обліку різниць, зумовлених розбіжністю відображення оподаткованого прибутку у бухгалтерському обліку і за результатами податкових розрахунків, Планом рахунків передбачено спеціальні синтетичні рахунки: 17 «Відстрочені податкові активи», 54 «Відстрочені податкові зобов'язання».

У відповідності з П(С)БО 17 «Податок на прибуток» [8] відстрочений податковий актив – сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню у наступних періодах унаслідок: тимчасової різниці, що підлягає вирахуванню; перенесення податкового збитку, не включеного до розрахунку зменшення податку на прибуток у звітному періоді; перенесення на майбутні періоди податкових пільг, якими скористатися у звітному періоді неможливо.

Відстрочене податкове зобов'язання – сума податку на прибуток, який сплачуватиметься в наступних періодах з тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню.

Визначення даних термінів не суперечить положенням МСФЗ 12 «Податки на прибуток», який розповсюджується на всі отримані податки (всередині країни та за кордоном), що базуються на податковому прибутку, включаючи податки, утримані при перерахуванні дивідендів підприємству його дочірніми, асоційованими та спільними підприємствами. Проте, незалежно від підходу, що застосовується в обліку, фінансову звітність слід складати не на основі податкових правил, а відповідно до П(С)БО 17 «Податок на прибуток».

П(С)БО 17 «Податок на прибуток» (п. 12) встановлено, що «відстрочений податковий актив і відстрочене податкове зобов'язання розраховуються за ставками оподаткування, які діятимуть протягом періоду, в якому будуть здійснюватися реалізація або використання активу та погашення зобов'язання» [8, с. 59].

Поточний податок на прибуток (рядок 12 Декларації з податку на прибуток) і витрати з податку на прибуток (ВПП) до-

зволять визначити суму відстрочених податкових активів (ВПА) або відстрочених податкових зобов'язань (ВПЗ) і зробити відповідні записи в бухгалтерському обліку. Поточний податок на прибуток (ППП) і витрати за ним порівнюють, і якщо: 1) ВПП > ППП, то суму ППП у бухгалтерському обліку відображають записом за дебетом рахунку 981 «Податок на прибуток від звичайної діяльності» і кредитом рахунку 641 «Розрахунки за податками», а різницю – за дебетом рахунку 981 «Податок на прибуток від звичайної діяльності» і кредитом рахунку 54 «Відстрочені податкові зобов'язання»; 2) ВПП < ППП, то суму ВПП записують за дебетом рахунку 981 «Податок на прибуток від звичайної діяльності» і кредитом рахунку 641 «Розрахунки за податками», а різницю – за дебетом рахунку 17 «Відстрочені податкові активи» і кредитом рахунку 641 «Розрахунки за податками».

При цьому, якщо на початок періоду підприємство має сальдо за дебетом рахунку 17 «Відстрочені податкові активи» або кредитом рахунку 54 «Відстрочені податкові зобов'язання», то спочатку закривають названі рахунки (якщо необхідно), оскільки одночасно запис Д–т 17 і К–т 54 у балансі не показують (за винятком консолідованого балансу).

Згідно з МСФЗ 12 податкові активи та податкові зобов'язання слід наводити в балансі окремо від інших активів і зобов'язань. При цьому відстрочені податкові активи та зобов'язання:

- слід подавати окремо від поточних податкових активів і зобов'язань;
- не можна класифікувати як поточні активи або поточні зобов'язання, якщо підприємство поділяє активи та зобов'язання на поточні та не поточні.

Висновки

За певних умов дозволяється згортати податкові активи та податкові зобов'язання, тобто відобразити в балансі лише їхні різниці. Зокрема, підприємство може згортати поточні податкові активи та поточні податкові зобов'язання лише тоді, коли воно має певне юридичне право на таке згордання та має намір погасити зобов'язання за рахунок активу (або продажу активу з одночасним погашенням зобов'язання). Вважається, що підприємство має повне юридичне право на згордання поточних податкових активів і поточних податкових зобов'язань, якщо вони стосуються податків на прибуток, які були накладені тим самим податковим органом, який дозволяє підприємству здійснювати чи отримувати єдиний чистий платіж.

У свою чергу підприємствам дозволяється згортати відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання лише за умови:

- наявності повного юридичного права на згордання поточних податкових активів і поточних податкових зобов'язань;
- відстрочені податкові активи та податкові зобов'язання стосуються податків на прибуток, що стягуються тим самим податковим органом.

При цьому у консолідованих фінансових звітах відстрочений податковий актив одного підприємства в групі можна згортати з відстроченим податковим зобов'язанням іншого підприємства в групі тільки тоді, коли ці підприємства мають повне юридичне право здійснювати або отримувати єдиний платіж на чисту суму і мають намір провести або отримати такий єдиний платіж на чисту суму (або відшкодувати актив та одночасно погасити зобов'язання) у кожному майбутньому періоді.

Таким чином, доходи і результати діяльності є основними формуючими показниками діяльності підприємств.

Отже, класифікація доходів дає можливість із достатнім ступенем повноти розкривати користувачам інформацію про джерела надходжень та види діяльності для отримання доходів, про залежність чи незалежність окремих категорій доходів від ефективності менеджменту на підприємстві, а також здійснювати ефективний і своєчасний контроль і аналіз доходів і результатів діяльності підприємств.

Література

1. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: [підручник для студентів вузів] / Ф.Ф. Бутинець. – [вид. 2-е, доп. і перероб.]. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 640 с.
2. Гордяньська Л.В. Облік доходів, витрат, фінансових результатів суб'єктів малого підприємництва та особливості фінансової звітності // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №3. – С. 28–39.
3. Кузнецова С. Системи бухгалтерського обліку методологічні та правові аспекти формування. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №4. – С. 12–16.
4. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2006: Пер. з англ. / За ред. С.Ф. Голова. – К: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2006. – 1016 с.
5. Маренич Т. Сутність бухгалтерського обліку як системи економічного регулювання // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – №2. – С. 21–26.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. №87 // Право. Податки. Консультації. Збірник систематизованого законодавства. – 2008. – №1. – С. 76–79.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99 р. № 290 // Право. Податки. Консультації. Збірник систематизованого законодавства. – 2008. – № 1. – С. 138–140.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток», затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2000 р. №353 // Право. Податки. Консультації. Збірник систематизованого законодавства. – 2007. – № 1. – С. 145–149.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. №87 // Право. Податки. Консультації. Збірник систематизованого законодавства. – 2008. – №1. – С. 85–90.