

трактів надають послуги з транспортування продукції кластера; зернотрейдери, які за угодами з ПАТ «ДПЗКУ» здійснюють послуги з організації закупівель частини сільськогосподарської продукції у виробників та передають цю продукцію ПАТ «ДПЗКУ» на умовах, визначених контрактами.

За підрахунками фахівців, з метою формування кластера щодо створення мережі представництв корпорації у регіонах і здійснення функцій інтегратора у ПАТ «ДПЗКУ» буде створено близько 450 нових робочих місць.

Постійна присутність на експортному ринку ДПЗКУ із суттєвими об'ємами зернових приверне увагу потенційних міжнародних інвесторів та відкриє нові ринки збуту для української продукції.

Прогнозний економічний ефект від реалізації міжнародного інвестиційного проекту для ДПЗКУ становитиме понад \$400 млн. додаткового прибутку від експорту, що, своєю чергою, допоможе повністю завантажити потужності підприємства і тим самим максимально збільшити доходи від основної діяльності.

Другу частину кредиту Експортно-імпортного банку Китаю в сумі \$1,5 млрд. передбачається спрямувати на модернізацію діючих та будівництво нових елеваторних потужностей із загальною плановою потужністю 5,0 млн. т одночасного зберігання. Ця частина проекту простимулює не тільки аграрний сектор економіки, а й будівництво в національному масштабі. Введення в експлуатацію додаткових ємностей на 5 млн. т надасть незаперечні конкурентні переваги ПАТ «ДПЗКУ» та буде створено близько 2,5–3,0 тис. робочих місць у філіях.

З огляду на пріоритети державної політики України в аграрному секторі економіки залучення кредитних ресурсів Ексімбанку Китаю дасть змогу зменшити навантаження на державний бюджет України через безвідсоткове фінансування сільгоспвиробників за форвардними контрактами, поживавити інтереси приватного сектору до інвестування інноваційних проектів в сільському господарстві, зокрема захисту рослин, насінням для сільськогосподарських культур, матеріально-технічними засобами і технікою, будівництва виробничих об'єктів для обслуговування і розвитку сільсь-

кого господарства, підвищення експортного потенціалу галузі зерновиробництва шляхом реалізації зерна до Китаю.

Висновки

Таким чином, вважаємо, що створення зернопродуктового кластера на території України в рамках міжнародного інвестиційного проекту у відповідності до вищевикладеної організаційно-управлінської структури, в основу якої покладені державно-приватне партнерство, самоврядні принципи організації та кластерні форми регіонального співробітництва, призведе до мінімізації організаційних ризиків. І при умові її реалізації виступить чинником забезпечення гарантій успішної реалізації проекту, який може посприяти якісним перетворенням, що спроможні забезпечити підвищення конкурентоспроможності національного сільськогосподарського виробництва та зміцнення міжнародного іміджу України.

Список використаних джерел

1. Конкурентні переваги територій у боротьбі за інвестиції // Нездержавний аналітичний Інститут Реформ. – Біб-ка державного службовця. – Випуск 4. – 44 с. – Режим доступу: www.ir.org.ua/docs/Abetka/Abetka_4.pdf.
2. Портер М. Международная конкуренция: конкурентные преимущества стран / М. Портер; пер. с. англ. – М.: Международные отношения, 1993. – 896 с.
3. Кропивко М.Ф. Підвищення конкурентоспроможності та соціальної спрямованості агропромислового виробництва на основі розвитку кластерних систем / Економіка АПК, випуск 3/2013(221).
4. Постанова Кабінету Міністрів України від 13.09.2012 №857 «Питання надання у 2012 році державних гарантій для фінансування проектів у сфері сільського господарства».
5. <http://economics.unian.net/ukr/news/163516-dpzk-2012-rotsi-skorotila-chistiy-zbitok-v-108-razu.html>
6. <http://www.unian.ua/news/518885-kitay-pidtvdiv-gotovnist-investuvati-v-ukrajinskiy-apk.html>
7. http://gazeta.ua/articles/comments-newspaper/_kitay-potrebuie-ukrajinskih-sirovinnih-resursiv/387537
8. <http://minagro.gov.ua/>

М.Д. БІЛИК,
д.е.н., професор, «Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана»,
В.В. БАБІЧ,
к.е.н., професор, «Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана»

Облікова політика та її вплив на формування фінансового результату діяльності підприємства

У статті розглянуто вплив облікової політики підприємства щодо оборотних активів, запасів дебіторської

заборгованості, доходів на фінансовий результат діяльності підприємства.

Ключові слова: облікова політика, амортизація, ідентифікована собівартість, середньозважена собівартість, нормативні затрати, метод ФІФО, фінансовий результат.

В статье рассмотрено влияние учетной политики предприятия относительно необоротных активов, запасов, дебиторской задолженности, доходов на финансовый результат деятельности предприятия.

Ключевые слова: учетная политика, амортизация, идентифицированная себестоимость, средневзвешенная себестоимость, нормативные затраты, метод ФИФО, финансовый результат.

The article deal with influence of accounting policies of the enterprise on non-current assets, stocks, receivables, income on the financial results of activities of the company

Key words: accounting policies, depreciation, identified cost, average cost, regulatory costs, the method of FIFO, financial result

Постановка проблеми. Правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні визначено Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (далі – Закон про бухгалтерський облік).

Згідно з цим Законом підприємство самостійно визначає облікову політику.

Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (далі – П(С)БО 1) визначено:

Облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

Подібне визначення облікової політики наведено і в Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 8 «Чистий прибуток або збиток за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці» (далі – М(С)БО 8).

Як видно із наведених визначень, облікова політика – це ті принципи, методи і процедури на яких базується бухгалтерський облік і фінансова звітність.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Так, вказані принципи ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні являлися об'єктом досліджень як зарубіжних, так і вітчизняних фахівців. Досліджували такі вчені як Барановська Т., Бутинець Ф., Житний П., Коцупатрий М., Пинтийчук Л., Сопко П. та інші.

У правовому полі основні принципи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності визначені в статті 4 Закону про бухгалтерський облік і пункт 18 П(С)БО 1, а саме: обачність; повне висвітлення; автономність; послідовність; безперервність; нарахування та відповідність доходів і витрат; превалювання сутності над формою; історична (фактична) собівартість; єдиний грошовий вимірник; періодичність.

На основі цих принципів розроблені і функціонують Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО), в

яких визначені методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації щодо окремих об'єктів обліку.

Характерним для цих П(С)БО, як до речі і Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (далі – МСБО), являється наявність альтернативного вибору щодо методів обліку окремих активів, зобов'язань господарських операцій та їх оцінки.

У пункті 3 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» (далі – П(С)БО 6), визначено:

Облікова оцінка – попередня оцінка, яка використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами.

Підприємство змушено використовувати попередню оцінку тому, що в діяльності підприємства мають місце факти, процеси, операції з певною невизначеністю. Наприклад, відносно дебіторської заборгованості за продукцію (товари, роботи послуги), витрат на гарантійний ремонт реалізованих товарів та інших.

Маючи право на формування облікової політики, тобто вибору методів обліку, оцінки статей балансу, підприємство повинно враховувати її вплив на витрати і доходи, які формують фінансові результати діяльності підприємства і об'єкт оподаткування – оподатковуваний прибуток.

У національних П(С)БО визначені альтернативні методи обліку, можливі варіанти облікової оцінки статей балансу, а підприємство повинно самостійно враховуючи свої умови діяльності, вибрати такі методи, які б забезпечили одержання найбільш позитивних фінансових результатів, насамперед, за ради цього і формується облікова політика.

Мета статті дослідити, як той чи інший метод обліку і оцінки для формування інформації щодо окремих активів, зобов'язань і господарських операцій впливали на витрати і доходи і, в кінцевому результаті, на фінансові результати діяльності підприємства, а також на суму податку з прибутку.

Виклад основного матеріалу. Фінансовий результат являється узагальнюючим показником, за яким оцінюється ефективність діяльності будь-якого суб'єкта господарювання (далі – підприємство).

Згідно існуючого порядку, фінансовий результат визначається співставленням доходів, які одержало підприємство від усіх видів діяльності (операційної, фінансової, інвестиційної) у звітному періоді і витрат, які понесло підприємство для одержання доходів.

Крім того, на фінансовий результат впливають витрати, які викликають у підприємства в результаті надзвичайних подій і суми, одержані підприємством для відшкодування понесених витрат.

Формуючи облікову політику підприємство повинно визначитись з найбільш прийнятними для умов його діяльності методами обліку і оцінки доходів і витрат.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи і витрати, визначені, відповідно П(С)БО 15 «Дохід» і П(С)БО 16 «Витрати».

ЕКОНОМІЧНІ ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ ГАЛУЗЕЙ ТА ВИДІВ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Методи обліку і оцінки конкретних видів доходів і витрат визначаються окремими П(С)БО, зокрема П(С)БО 7 «Основні засоби», П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», П(С)БО 9 «Запаси» та іншими.

Докладніше розглянемо, як вибір того чи іншого методу обліку (оцінки) може впливати на фінансовий результат діяльності підприємства.

Щодо необоротних активів, вплив облікової політики на фінансовий результат діяльності підприємства, проявляється в першу чергу через вибір методу нарахування амортизації на основні засоби.

В першу чергу це відноситься до вибору методу нарахування амортизації на основні засоби:

Згідно з П(С)БО 7 підприємство самостійно вибирає метод амортизації.

В пункті 26 цього П(С)БО визначено, що амортизація основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів) може нараховуватись одним із таких методів:

- прямолінійним;
- зменшення залишкової вартості;
- прискореного зменшення залишкової вартості;
- кумулятивним;
- виробничим.

Відомо, що сума нарахованої амортизації є одним із елементів витрат підприємства і, залежно від того, який метод нарахування амортизації підприємство вибере, буде залежати і фінансовий результат і, в першу чергу, від операційної діяльності.

Не зупиняючись на методиці розрахунку суми амортизації за тим чи іншим методом (вона відома), покажемо на умовному прикладі, що суми амортизації, визначені за різними методами, будуть не однаковими.

Приклад 1. Первісна вартість вантажного автомобіля – 200000 грн., очікуваний строк корисного використання (експлуатації) – 5 років, ліквідаційна вартість – 200000 грн., вартість, що амортизується – 180000 гривень.

Із табл 1 видно, що незалежно від методу нарахування амортизації, за строк корисного використання (експлуатації) буде повністю нарахована амортизація об'єкта (180000 грн.), але підприємство повинно проаналізувати вплив кожного методу на фінансовий результат окремих звітних періодів і виходячи із стратегії діяльності і умов діяльності вибрати той чи інший метод. Так, якщо підприємство планує і має фінансову можливість обновити автомобільний парк найближчим часом, то воно може не використовувати для

нарахування амортизації метод зменшення залишкової вартості. Всі названі методи (крім прямолінійного) економічно обґрунтовані, так як дійсно, в перші роки експлуатації об'єкта його продуктивність вище, тож і сума амортизації повинна бути більша. Але це, безумовно, призводить до збільшення витрат і зменшення фінансового результату.

Як свідчить практика, більшість підприємств в їх обліковій політиці вибирають найбільш простий і «безпечний» метод – прямолінійний, що і відображено.

Важливою складовою облікової політики підприємства являється формування методичних засад обліку щодо інших необоротних матеріальних активів і зокрема, це стосується розмежування основних засобів і інших необоротних матеріальних активів, а також нарахування амортизації на ці необоротні активи.

Згідно з П(С)БО 7 підприємство встановлює вартісну межу (порог суттєвості) розмежування між основними засобами і малоцінними необоротними матеріальними активами і фіксує їх в розпорядчому документі про облікову політику. Однак, зауважимо, що така межа встановлена в Податковому кодексі України (2500 грн. за одиницю). Цією нормою статті 14 ПКУ користуються, практично, всі підприємства України.

У пункті 27 П(С)БО 7 зазначено, що амортизація інших необоротних матеріальних активів нараховується з використанням прямолінійного і виробничого методів.

Там же зазначено, що амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів може нараховуватися у першому місяці використання об'єкта 50 відсотків його вартості, яка амортизується, та решта 50 відсотків вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом, або в першому місяці використання об'єкта 100 відсотків його вартості.

Зауважимо, що саме сума амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів, особливо інструмента, може значно впливати на виробничу собівартість продукції (робіт, послуг) і, як результат, на собівартість реалізованої продукції (виконаних робіт, наданих послуг) і, як наслідок, на фінансовий результат.

Підприємство, виходячи з конкретних умов використання таких предметів, з діючого порядку їх заміни, вибирає метод нарахування амортизації.

Нині, більшість підприємств нараховує амортизацію на малоцінні необоротні матеріальні активи в розмірі 100 відсотків їх вартості у місяці передачі в експлуатацію.

Таблиця 1. Сума нарахованої амортизації, грн.

| Рік експлуатації | Річна сума амортизації, нарахована: | | | | |
|------------------|-------------------------------------|--|--|-------------------------|-----------------------|
| | за прямолінійним методом | за методом зменшення залишкової вартості | за методом прискорення зменшення залишкової вартості | за кумулятивним методом | за виробничим методом |
| 1 | 36000 | 73800 | 80000 | 59400 | 36000 |
| 2 | 36000 | 46560 | 48000 | 48600 | 39600 |
| 3 | 36000 | 29380 | 28800 | 36000 | 36360 |
| 4 | 36000 | 18540 | 17280 | 23400 | 32400 |
| 5 | 36000 | 11720 | 5920 | 12600 | 35640 |
| Разом: | 180000 | 180000 | 180000 | 180000 | 180000 |

ЕКОНОМІЧНІ ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ ГАЛУЗЕЙ ТА ВИДІВ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Вплив облікової політики щодо нематеріальних активів на фінансовий результат діяльності більшості підприємств незначний і це пояснюється незначною питомою вагою цих об'єктів у складі необоротних активів.

Амортизація нематеріальних активів нараховується з використанням тих же методів, що і амортизація основних засобів, але, як правило, прямолінійним методом. Тому підприємство повинно дуже уважно підходити до встановлення строку корисного використання об'єкта, враховуючи спосіб використання об'єкта, моральний знос, строк корисного використання активів, пов'язаних з конкретними об'єктами нематеріального активу та інші чинники.

У підприємств, на балансі яких є біологічні активи, на фінансовий результат впливає вибір методу нарахування амортизації на довгострокові біологічні активи, які оцінені за первісною вартістю. Оскільки нарахування амортизації на такі біологічні активи здійснюється відповідно до норм П(С)БО 7, то в цій статті ми цю проблему не розглядаємо.

Одним з найбільш значимих впливів на фінансовий результат підприємств є вплив облікової політики щодо вибору методу оцінки запасів при їх вибутті.

Згідно з П(С)БО 9 «Запаси» при відпуску запасів у виробництво, продаж та іншому вибутті оцінка їх здійснюється одним з таких методів:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів – застосовується для оцінки запасів, які використовуються для спеціальних замовлень і проектів, а також запасів, які не замінюють один одного. Практика показує, що цей метод часто застосовується для оцінки дорогих видів запасів;

- середньозваженої собівартості – передбачає визначення ціни вибуття запасів шляхом ділення сумарної вартості таких запасів (залишок плюс надходження) на дату операції на сумарну кількість запасів (залишок плюс надходження) на дату операції. Практика показує, що, як правило, застосовується середньозважена собівартість запасів розрахована на місяць (залишок на початок місяця плюс надходження);

- собівартість перших за часом надходження запасів (ФІФО) – базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, у якій вони надходили на підприємство;

- метод нормативних затрат передбачає застосування норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством. Оцінка продукції (робіт, послуг) за нормативними затратами коригується до фактичної виробничої собівартості;

- оцінки за цінами продукту – ґрунтується на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі торговельної націнки.

Оцінка вибуття товарів здійснюється за цінами продажу і коригується на процент торговельної націнки, що відноситься до реалізованих товарів.

Із наведених методів оцінки вибуття запасів найбільш часто застосовуються метод середньозваженої (середньомісячної) собівартості і метод ФІФО.

Проілюструємо вплив цих методів оцінки вибуття запасів на фінансовий результат на конкретному прикладі підприємства оптової торгівлі (табл. 2).

Як видно із табл. 3, залишок товару на кінець місяця оцінений за ціною останнього надходження, а ціна реалізованого товару залежить від часу його надходження на підприємство і тому вона різна.

Таблиця 2. Оцінка вибуття товару за середньозваженою собівартістю (дані умовні)

| Зміст операції | Кількість одиниць, шт. | Ціна за одиницю, грн. | Вартість, грн. |
|-----------------------------------|------------------------|-----------------------|----------------|
| Залишок на 01.02.2013 р. | 300 | 30,00 | 9000,00 |
| Придбано (надійшло) 10.02.2013 р. | 100 | 31,00 | 3100,00 |
| –”– 15.02.2013 р. | 200 | 35,00 | 7000,00 |
| –”– 20.02.2013 р. | 400 | 38,00 | 15200,00 |
| Всього придбано (надійшло) | 700 | – | 25200,00 |
| Разом: залишки + прибуток | 1000 | 34,30* | 34300,00 |
| Реалізовано (вибуло) за місяць | 800 | 34,30 | 27440,00 |
| Залишок на 01.03.2013 р. | 200 | 34,30 | 6860,00 |

* Розрахунок середньозваженої собівартості реалізації (вибуття) одиниці товару: 3400,00 грн. : 1000 грн. = 34,30 грн.

Таблиця 3. Оцінка вибуття товару за методом ФІФО (дані умовні)

| Зміст операції | Кількість, шт. | Ціна за одиницю, грн. | Вартість, грн. |
|-----------------------------------|----------------|-----------------------|----------------|
| Залишок на 01.02.2013 р. | 300 | 30,00 | 9000,00 |
| Придбано (надійшло) 10.02.2013 р. | 100 | 31,00 | 3100,00 |
| –”– 15.02.2013 р. | 200 | 35,00 | 7000,00 |
| –”– 20.02.2013 р. | 400 | 38,00 | 15200,00 |
| Всього придбано (надійшло) | 700 | – | 25300,00 |
| Реалізовано (вибуло) | – | – | – |
| із залишку на 01.02.2013 р. | 200 | 30,00 | 600,00 |
| –”– на 25.02.2013 р. | 600 | – | – |
| в т. ч. із залишку | 100 | 30,0 | 3000,00 |
| –”– 1-го надходження | 100 | 31,00 | 3100,00 |
| –”– 2-го надходження | 200 | 35,00 | 7000,00 |
| –”– 3-го надходження | 200 | 3,00 | 7600,00 |
| Разом реалізовано | 800 | – | 26700,00 |
| Залишок на 01.03.2013 р. | 200 | 38,00 | 7600,00 |

ЕКОНОМІЧНІ ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ ГАЛУЗЕЙ ТА ВИДІВ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Порівнюючи вартість реалізованого товару з використанням наведених методів різна і впливає на фінансовий результат від реалізації товару, що видно із табл. 4.

Із таблиці видно, що сума прибутку від реалізації товарів більша на 740 грн. при оцінці за методом ФІФО (9300,00 – 8560,00) або 7,64%, за рахунок середньо-зваженої ціни і тому, якщо підприємство зацікавлено в одержанні більшого прибутку у найближчому звітному періоді, а товари за більш високою вартістю придбання залишати на балансі, то воно застосовує метод оцінки вибуття товарів ФІФО, але це веде до сплати більшого податку з прибутку. Тому підприємство повинно зважено підходити до вибору методу оцінки вибуття запасів.

На фінансовий результат від операційної діяльності підприємства впливають і інші складові облікової політики підприємства зокрема, щодо вибору методу визначення резерву сумнівних боргів з метою визначення поточної дебіторської заборгованості (фінансового активу) на дату балансу за чистою вартістю реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

Згідно з п. 8 П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» величина резерву сумнівних боргів визначається за одним із методів:

- застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості, за яким величина резерву визначається на підставі аналізу платоспроможності кожного дебітора;

- застосування коефіцієнта сумнівності, який може розраховуватись шляхом:

- визначення питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході (для більш точного визначення коефіцієнта дані враховуються за декілька років);

- класифікації дебіторської заборгованості за строком непогашення. При цьому дебіторська заборгованість визначається за групами непогашення, які визначає підприємство самостійно (наприклад, до 1 місяця, до 2–х місяців і т. д.);

- визначення середньої питомої ваги списаної протягом періоду дебіторської заборгованості у сумі дебіторської заборгованості на початок відповідного звітного періоду (спостереження здійснюється за декілька років).

Зауважимо, що вибір того чи іншого методу визначення резерву залежить від кількості дебіторів – покупців (замовників), але найбільш часто підприємства вибирають перший метод, так як він дає точну інформацію про сумнівну дебіторську заборгованість, не викликає необхідності робити значні вибірки дебіторської заборгованості за строками непогашення і розраховувати коефіцієнти сумнівності, які все-таки не дають можливості точно визначити суму резерву.

Визначення резерву сумнівних боргів за першим методом забезпечує реальність інших операційних витрат, до яких

входить сума резерву сумнівних боргів і, таким чином, реальність фінансового результату від операційної діяльності і крім того, забезпечує відображення в балансі реального стану активів (дебіторська заборгованість за чистою вартістю реалізації – рядок 160 Балансу).

На фінансовий результат діяльності підприємства в значній мірі впливає підхід до визнання доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

Проблематичним також являється визначення і оцінка доходу за надані послуги.

Згідно з П(С)БО 15 «Дохід», доходи пов'язані з наданням послуг, визначаються виходячи із ступеня завершеності операцій з надання послуг на дату балансу, якщо можна достовірно оцінити фінансовий результат цієї операції.

Достовірність фінансового результату може бути забезпечена за наявності таких умов:

- можливість достовірної оцінки доходу;
- імовірність одержання економічних вигод від надання послуг;

- можливості достовірної оцінки ступеня завершеності;
- можливості достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг та необхідних для їх завершеності.

Підприємство самостійно вибирає метод оцінки визначення ступеня завершеності операцій з надання послуг, а саме:

- вивченням виконаної роботи;
- визначенням питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані;
- визначенням питомої ваги витрат, понесених підприємством у зв'язку із наданням послуг, у загальній очікуваній сумі витрат.

Така ж проблема має місце і в будівельних підприємствах при виконанні робіт за будівельним контрактом.

Згідно з п. 4 П(С)БО 18 «Будівельні контракти» ступінь завершеності робіт може визначатися за одним з наведених методів:

- вимірювання та оцінки виконаної роботи;
- співвідношення обсягу завершеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному виміру;

- співвідношення фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за будівельним контрактом.

Не дивлячись на деякі розбіжності у формулюванні методів визначення ступеня завершеності послуг і робіт за будівельним контрактом їх суть, практично, однакова.

Найбільшу достовірність такого визначення забезпечує перший метод, який і домінує в практичній діяльності підприємств.

Таблиця 4. Вплив методів оцінки вибуття запасів на фінансовий результат від реалізації товарів

| Метод оцінки товарів | Кількість реалізованих товарів шт. | Ціна продажу за одиницю, грн.* | Дохід (виручка) від реалізації, грн. | ПДВ, грн. | Собівартість реалізованих товарів, грн. | Фінансовий результат від реалізації товарів (валовий прибуток), грн. |
|-------------------------------|------------------------------------|--------------------------------|--------------------------------------|-----------|---|--|
| Середньозваженої собівартості | 800 | 54,00 | 4320,00 | 7200,00 | 2744,00 | 8560,00 |
| ФІФО | 800 | 54,00 | 43200 | 7200,00 | 26700,00 | 9300,00 |

* ціна умовна.

Безумовно, що вибір підприємством методу оцінки ступеня завершеності послуг чи робіт залежить від специфіки надання послуг і виконання робіт.

В одному звітному періоді можна застосовувати різні методи оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг і виконання робіт, залежно від умов і характеру їх виконання відповідно до договорів і контрактів.

Згідно з П(С)БО і МСБО доходи і витрати з виконання робіт і надання послуг повинні бути визнані на дату балансу, незалежно від строку завершення виконання робіт, надання послуг.

Вибираючи метод оцінки ступеня завершеності робіт, послуг в обліковій політиці, підприємство повинно проаналізувати вплив того чи іншого методу на фінансовий результат звітного і майбутніх періодів.

Безумовно, що на фінансовий результат діяльності підприємства впливає і система оподаткування. Ця проблема є окремою темою дослідження і в даній статті не розглядається.

Висновки

Формуючи методичні засади облікової політики, підприємства повинні враховувати те, що вибрані методи обліку і оцінки окремих активів, зобов'язань і господарських операцій впливають на суми доходів і витрат і, як наслідок, на фінансовий результат діяльності підприємства.

Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, а також Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку надають можливість альтернативного вибору методів обліку і оцінки.

Практика формування облікової політики вітчизняними підприємствами свідчить, що зважений підхід до цього процесу дає позитивні результати.

Дослідження набутої практики свідчить, що найбільш альтернативні варіанти вибору облікової політики відносяться до обліку необоротних активів, запасів, дебіторської заборгованості, доходів та деяких інших.

Дослідження показують, що найбільш проблемним питанням щодо необоротних активів є вибір методу амортизації із тих, які передбачені як П(С)БО так і МСБО. Підприємства вибирають, як правило, прямолінійний метод, обґрунтовуючи це його простотою і рівномірним розподілом сум амортизації на протязі строку корисного використання об'єктів основних засобів, нематеріальних активів, біологічних активів. В той же час, мають право на застосування і інші методи і зокрема, метою прискореного зменшення залишкової вар-

тості, який при певних умовах сприяє технічному переозброєнню виробництва.

Формуючи методичні засади облікової політики щодо оцінки вартості запасів у сфері виробництва, оптової торгівлі підприємства використовують, як правило, метод оцінки за середньозваженою собівартістю чи ФІФО, що дозволяє в умовах низького рівня інфляції більш точно визначати собівартість продукції (товарів, робіт, послуг) та інших витрат підприємства.

Створення резерву сумнівних боргів за методом застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості забезпечує точне визначення стану дебіторської заборгованості за чистою вартістю реалізації продукції (товарів, робіт послуг) і суми інших операційних витрат.

На фінансовий результат діяльності підприємств, що надають послуги, виконують роботи, впливає вибір методу визначення ступеня завершеності послуг, робіт. Найбільш достовірну інформацію підприємства одержують при застосуванні методу вивчення виконаної роботи (вимірювання та оцінки виконаної роботи), що дає можливість достовірного визначення суми доходу і фінансового результату.

Із удосконаленням національних П(С)БО і періоду вітчизняних підприємств на МСБО і складання фінансової звітності за Міжнародними стандартами фінансової звітності, буде змінюватись і удосконалюватись облікова політика підприємства і її вплив на фінансовий результат діяльності підприємства.

Список використаних джерел

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні від 16 липня 1999 року № 996 XVI.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». За-тверджено наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 року № 92.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку «Дебіторська заборго-ваність». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 8 жовтня 1999 року № 237.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід». За-тверджено наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 року № 290.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти». Затверджені наказом Міністерства фінансів України від 28 квітня 2001 року № 205.