

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет

Факультет обліку і аудиту
Кафедра обліку у виробничій сфері

БОЙЧУК Володимир Григорович

**Облік результатів діяльності та аудит фінансового
стану підприємства /Accounting of financial results of
activity and audit of the financial position in the
company**

спеціальність: 0.71 – Облік і оподаткування
магістерська програма – Облік і правове забезпечення
підприємницької діяльності
Магістерська робота

Виконав студент групи
ОПДм-21/2015
Бойчук В.Г. _____
Науковий керівник:
к.е.н., доцент Н.В. Гудзь

Магістерську роботу допущено до захисту:
« ____ » _____ 2018 р.

Завідувач кафедри
_____ Н. В. Починок

ТЕРНОПІЛЬ - 2018

АНОТАЦІЯ

Бойчук В.Г. Облік фінансових результатів діяльності та аудит фінансового стану підприємства. – Рукопис. Дослідження на здобуття ступеня освіти «магістр» за спеціальністю 071 – облік і оподаткування. – Тернопільський національний економічний університет. – Тернопіль. – 2018.

У магістерській роботі розглянута економічна сутність понять доходи і фінансові результати, умови їх визнання, класифікацію за різними ознаками; вивчена методика відображення в обліку доходів і фінансових результатів у зарубіжних країнах; охарактеризована діюча методика обліку доходів і фінансових результатів діяльності; запропоновані напрямки вдосконалення обліку операційних, фінансових, інвестиційних доходів; проведений аналіз доходів і фінансових результатів діяльності; описана методика проведення аудиту доходів і фінансових результатів діяльності.

SUMMARY

Boichuk V.G. Accounting of financial results of activity and audit of financial condition of the enterprise. – The manuscript. Research on obtaining an educational qualification level "Master" in the specialty 071 – accounting and taxation. – Ternopil National Economic University. – Ternopil. – 2018.

In the master's thesis the economic essence of concepts of income and financial results, conditions of their recognition, classification on various grounds are considered; the method of reflection in accounting of incomes and financial results in foreign countries is studied; the operating method of accounting of incomes and financial results of activity is characterized; proposed directions of improvement of accounting of operational, financial, investment income; carried out analysis of income and financial results of activity; describes the methodology for carrying out the audit of income and financial results of activities.

РЕЗЮМЕ

Магістерська робота містить 120 сторінок, 16 таблиць, 14 рисунків, перелік використаних джерел із 102 найменувань, 2 додатки.

Мета і задачі дослідження. Метою магістерської роботи є вивчення діючої методики бухгалтерського обліку, аналізу й аудиту доходів і фінансових результатів господарської діяльності підприємства та розробка рекомендацій щодо їх удосконалення.

Об'єктом дослідження було обрано діяльність ПП “ЗАХІДПРОМГРУП” (м. Пустомити, Львівська обл., Пустомитівський р-н.).

Предметом дослідження є методика та організація обліку, аналізу й аудиту доходів і фінансових результатів, пов'язаних із операційною, фінансовою та інвестиційною діяльністю підприємства.

Ключові слова: економічний результат, фінансовий результат, дохід, прибуток, збиток, резерв, аудит.

RESUME

Master's thesis contains 120 pages, 16 tables, 14 drawings, list of sources used with 102 titles, 2 applications.

The purpose and tasks of the study. The purpose of the master's thesis is to study the current methodology of accounting, analysis and audit of income and financial results of the enterprise's business and develop recommendations for their improvement.

The object of the research was the activity of the investigated enterprise.

The subject of the study is the methodology and organization of accounting, analysis and audit of income and financial results related to the operational, financial and investment activities of the enterprise.

Key words: economic result, financial result, income, profit, loss, reserve, audit.

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1	
ДОХОДИ ТА ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ ЯК ЕКОНОМІЧНА КАТЕГОРІЯ ТА ОБ'ЄКТ ОБЛІКУ	
1.1. Поняття ро економічні результати діяльності підприємства	6
1.2. Тракткування й класифікація доходів в економічній теорії та обліку	14
1.3. Визнання й оцінка доходів діяльності	21
Висновки до розділу 1	32
РОЗДІЛ 2	
МЕТОДИКА ОБЛІКУ ДОХОДІВ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА	
2.1. Облік доходів і фінансових результатів від реалізації продукції .	34
2.2. Облік доходів і фінансових результатів, отриманих від виконання робіт, надання послуг, іншої операційної діяльності	47
2.3. Облік доходів і фінансових результатів від інвестиційної та фінансової діяльності	62
2.4. Узагальнення даних про доходи і фінансові результати діяльності підприємства у звітності	76
Висновки до розділу 2	88
РОЗДІЛ 3	
АУДИТ І АНАЛІЗ ДОХОДІВ ТА ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА	
3.1. Аудит доходів і фінансових результатів діяльності	90
3.2. Аналіз доходів і фінансових результатів діяльності підприємства	100
Висновки до розділу 3	112
ВИСНОВКИ	114
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Актуальність дослідження зумовлена тим, що в Україні на сьогоднішній день не вистачає кваліфікованих фахівців, які б могли бачити перспективи розвитку підприємства та розробляти рекомендації щодо їх удосконалення. Крім того, в Україні не вистачає фахівців, які б могли бачити перспективи розвитку підприємства та розробляти рекомендації щодо їх удосконалення. Крім того, в Україні не вистачає фахівців, які б могли бачити перспективи розвитку підприємства та розробляти рекомендації щодо їх удосконалення.

Актуальність дослідження зумовлена тим, що в Україні на сьогоднішній день не вистачає кваліфікованих фахівців, які б могли бачити перспективи розвитку підприємства та розробляти рекомендації щодо їх удосконалення. Крім того, в Україні не вистачає фахівців, які б могли бачити перспективи розвитку підприємства та розробляти рекомендації щодо їх удосконалення. Крім того, в Україні не вистачає фахівців, які б могли бачити перспективи розвитку підприємства та розробляти рекомендації щодо їх удосконалення.

Актуальність дослідження зумовлена тим, що в Україні на сьогоднішній день не вистачає кваліфікованих фахівців, які б могли бачити перспективи розвитку підприємства та розробляти рекомендації щодо їх удосконалення. Крім того, в Україні не вистачає фахівців, які б могли бачити перспективи розвитку підприємства та розробляти рекомендації щодо їх удосконалення. Крім того, в Україні не вистачає фахівців, які б могли бачити перспективи розвитку підприємства та розробляти рекомендації щодо їх удосконалення.

Мета і задачі дослідження. Метою магістерської роботи є вивчення діючої методики бухгалтерського обліку, аналізу й аудиту доходів і фінансових результатів господарської діяльності підприємства та розробка рекомендацій щодо їх удосконалення.

Для досягнення поставленої мети вирішувалися такі завдання:

- розглянути економічну суть понять доходи і фінансові результати, умови їх визнання, класифікацію за різними ознаками;
- ознайомитися з методикою відображення в обліку доходів і фінансових результатів у зарубіжних країнах;

- розкрити методикою визначення та обліку фінансових результатів, отриманих від операційної, фінансової та інвестиційної діяльності;
- запропонувати напрямки вдосконалення обліку операційних, фінансових, інвестиційних доходів;
- ознайомитися з методикою проведення аудиту доходів і фінансових результатів діяльності;
- провести аналіз доходів і фінансових результатів діяльності за даними діяльності ПП “ЗАХІДПРОМГРУП” (м. Пустомити, Львівська обл., Пустомитівський р-н.).

Об’єктом дослідження було обрано діяльність діяльність ПП “ЗАХІДПРОМГРУП” (м. Пустомити, Львівська обл., Пустомитівський р-н.).

Предметом дослідження є методика та організація обліку, аналізу й аудиту доходів і фінансових результатів, пов’язаних із операційною, фінансовою та інвестиційною діяльністю підприємства.

Методи дослідження. У магістерській роботі використані такі методи дослідження: дедукції – для здійснення класифікації доходів діяльності; індукції – для опису методики обліку доходів основних видів діяльності підприємства; групування – з метою проведення класифікації доходів, здійснення їх аналізу; статистичні методи – для аналізу доходів і фінансових результатів; моделювання – для схематичного відображення методики обліку доходів підприємства.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в постановці, теоретичному обґрунтуванні, практичному вирішенні комплексу питань щодо обліку, аналізу й аудиту доходів, прибутку й збитку як основних результатів діяльності підприємства. У роботі розглянута методика обліку доходів і фінансових результатів за видами діяльності у їх взаємозв’язку: внесені пропозиції щодо формування даних про фінансові результати від операційної, інвестиційної, фінансової діяльності на окремих субрахунках рахунку 79 «Фінансові результати». Відповідні зміни необхідно передбачити й у Звіті про фінансові результати, де окремо визначати фінансовий результат як від операційної, так і фінансової та інвестиційної діяльності.

Практичне значення одержаних результатів. У ході наукового дослідження вироблено рекомендації щодо методики обліку, аналізу й аудиту доходів фінансових результатів, які можна використовувати на підприємствах промислово-виробничого комплексу. Окремі пропозиції автора впроваджені в практику діяльності досліджуваного підприємства.

Публікації. Результати дослідження висвітлені в публікації «Роль аудиту в оцінці фінансового стану підприємства» у збірнику наукових праць студентів «Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні» – Тернопіль, ТНЕУ, 2016 рік.

РОЗДІЛ 1

ДОХОДИ ТА ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ ЯК ЕКОНОМІЧНА КАТЕГОРІЯ ТА ОБ'ЄКТ ОБЛІКУ

1.1. Поняття про економічні результати діяльності підприємства

Розглядаючи результати діяльності підприємства, доцільно зауважити, що основна увага науковців надається трактуванню фінансових результатів, а поняття “економічний результат” потребує вивчення.

Саме результати підприємства як найкраще характеризують його діяльність у ринковому середовищі господарювання. Тому для складання довгострокових стратегічних планів необхідно використовувати таку логіку формування економічних результатів діяльності підприємства, що відповідатиме сучасним реаліям.

Отже, ефективність стратегії та функціонування підприємства залежить від правильності інтерпретації та вимірювання «економічних результатів», а також процесу їх формування.

Відповідно необхідне правильне сприйняття та трактування цього поняття, що і обумовлює удосконалення теоретичного та методичного інструментарію інтерпретації та аналізу економічних результатів діяльності підприємства.

У науковій літературі вкрай рідко зустрічаються трактування саме економічних результатів, проте часто зустрічаються категорії, що ототожнюються з цим поняттям, найбільш поширеними є: “ефект”, “результат”, «економічний ефект”, “економічна ефективність” тощо.

За лінгвістичними словниками [18], категорія результат – наслідок чогось, кінцевий висновок, підсумок, розв'язка, кінець справи, при цьому ефект частіше за все виражається через результат.

Досліджуючи сутність понять “ефективність” та “результативність”, Лігоненко Л.О. пропонує визначати їх згідно зі стандартом ISO 9000:2000, відповідно до якого результативність – це ступінь реалізації запланованої діяльності та досягнення запланованих результатів, а ефективність – це співвідношення між досягнутим результатом і використаними ресурсами [52].

Діяльність будь-якого підприємства супроводжується отриманням певного результату, підходи до визначення яких, можна виділити наступні: 1) фінансово-економічні результати як оцінка діяльності підприємства, що передбачає виявлення прибутку як частини додаткової вартості, створеної і

реалізованої, а також готової до розподілу; 2) результат діяльності підприємства розглядається як ефект, що розраховується як різниця між величиною умовного економічного результату та витратами на його отримання; 3) ефективність (результативність) діяльності визначається як співвідношення між результатом і ресурсами, тобто витратами підприємства для його досягнення [44].

Досить ґрунтовно дослідив результати підприємства Турило А.А. Відповідно до його теорії, результати діяльності підприємства поділяються на дві ключові складові: ринковий результат та виробничий результат. Крім того, він розрізняє ринковий результат та ринковий економічний ефект, причому кожен з цих елементів має три стадії, остання з яких завершується утворенням кінцевого економічного ефекту. Науковець стверджує, що ринкові результати є синонімом економічних. Ринковий попит на виготовлену продукцію є основою для здійснення процесу “купівлі- продажі”, що веде до перетворення “виробничого результату” в “ринковий результат”, тобто “продукту” в “ринковий економічний ефект”. При цьому головною метою підприємства є отримання економічного ефекту у формі прибутку [93, 7]. Важливим для подальшого дослідження є поділ результату на ринковий (економічний) та виробничий. Причому складовою ринкового результату є чистий прибуток (фінансовий результат). Отже, економічний результат є ширше поняття і включає в себе фінансовий результат. Тому для забезпечення глибоко-обґрунтованої наукової роботи алгоритм аналізу фінансово-економічних результатів повинен передбачати, на нашу думку, першочергове дослідження економічних результатів діяльності підприємства та поступовий перехід до вивчення його фінансових результатів. Дослідження економічних результатів підприємства є важливим елементом аналізу ефективності його роботи, тому, як вважають Турило А.М. та Зінченко О.А., під час економічного оцінювання діяльності підприємства результатами є такі величини: прибуток, приріст власного капіталу та ринкової вартості підприємства (табл. 1.1) [94, 38-39].

Таблиця 1.1

Економічні результати підприємства під час оцінювання його діяльності,

[94, 38]

№ з/п	Результат	Сутність результату
1	Приріст власного капіталу	поточний накопичувальний результат, тому що позитивний його приріст додається до базового значення власного капіталу
2	Приріст ринкової вартості підприємства	Підсумковий накопичувальний результат, оскільки його приріст додається до ринкової вартості підприємства
3	Прибуток	поточний відтворювальний, оскільки в кожному наступному періоді він по-новому формується і використовується. Показник-становить економічну ефективність підприємства

Така класифікація результатів діяльності підприємства також передбачає, що прибуток є одним із видів економічного результату. Однак, як вважає Нусінов В.Я., прибуток враховує вплив майже всіх факторів, які характеризують діяльність підприємства з різних сторін. Тому, на думку науковця, прибуток є ключовим узагальнюючим показником економічних результатів [61, 8]. На думку науковців, результат як приріст ринкової вартості підприємства має значення лише тоді, коли власник планує його продати. Що стосується результату у вигляді приросту власного капіталу, то важливість його в тому, що він є основним поточним індикатором інтересів власника, оскільки саме цей приріст буде впливати на прибуток та зміну вартості підприємства [94, 39]. Однак, на думку Байстриюченко Н.О., здійснюючи управління ринковою вартістю підприємства, його власники прагнуть, перш за все, максимізувати її величину, ставлячи при цьому відповідну задачу перед топ-менеджерами [6].

Виходячи із теорії зацікавлених осіб, у результатах підприємства пропонуємо класифікувати економічні результати наступним чином. Отже, залежно від зацікавлених осіб у результатах підприємства економічні результати поділяються на:

1) результати, в яких зацікавлені особи (суб'єкти) внутрішнього середовища підприємства. Такими особами є власники (акціонери), топ-менеджери, робітники тощо, тому даний вид результатів можна деталізувати:

– результат для власників (акціонерів) підприємства (приріст власного капіталу, ринкової вартості підприємства та прибутку);

- результат для топ-менеджерів (ступінь досягнення запланованого розміру фінансово/економічних показників діяльності підприємства);
 - результат для робітників (збільшення заробітної плати та інших грошових винагород);
- 2) результати, в яких зацікавлені особи (суб'єкти) зовнішнього середовища. До них належить: держава, кредитори, позичальники, споживачі, постачальники, конкуренти, тому виділимо такі підвиди економічних результатів підприємства:
- результат для держави (приріст податкових та інших платежів до бюджету);
 - результат для кредиторів (повнота та вчасність розрахунку за кредитами);
 - результат для позичальників (приріст фінансово-економічних показників, що впливають на можливість підприємства здійснювати кредитування та змінювати умови вже наданих кредитів);
 - результат для споживачів (ступінь підвищення якості продукції та адекватності цьому цінової політики);
 - результат для постачальників (ефективність розрахунку за товари, роботи, послуги);
 - результат для конкурентів (зміна цін на продукцію; приріст коштів, вкладених з метою підвищення якості продукції та зменшення її собівартості).

Наведені вище види результатів діяльності підприємства характеризують їх залежно від зацікавленості зовнішніх та внутрішніх їх користувачів. Така класифікація, звичайно, побудована на суб'єктивному баченні авторів зацікавлених осіб у результатах підприємства та їх бажаннях і пріоритетах. Крім того, звертаємо увагу на те, що, здійснюючи таку класифікацію результатів, ми ставимо акцент на визначення саме зацікавлених осіб, а не фінансово-економічних показників виміру результатів, тому що результати для кожного з них є надто суб'єктивною категорією і визначити конкретні їх величини можна в загальному, не вдаючись в деталі, та спираючись на загальноприйняті економічні закони. Залежно від економічного змісту і цільового призначення економічних результатів у наукових дослідженнях [44; 2, 28-29] виділяють такі їх види: валова, товарна та чиста продукція, дохід (ва-

ловий дохід), прибуток. Одним із основних видів економічного ефекту (результату) є його дохід, що є також важливим елементом результату господарської діяльності підприємства (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Підходи до трактування поняття «дохід» підприємства

№ з/п	Результат	Сутність результату
1	П(С)БО 15 «Дохід» [72]	Дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена
2	Андрійчук В.Г. [2, 31]	приплив до суб'єктів підприємницької діяльності реальних коштів грошовій і натуральній формі у результаті їхньої економічної діяльності за певний проміжок часу
3	Гордієнко К.Д. [20, 89]	Сума всіх видів доходів підприємства, включаючи виручку від реалізації продукції, послуг, непотрібного та вибулого майна, доходів непромислових підприємств, позареалізаційних доходів
4	Осовська Г.В., Юшкевич О.О., Завадський І.С. [66, 32]	частина вартості виробленої валової продукції та наданих послуг за вирахуванням вартості матеріальних витрат, тобто знову створена вартість, в яку входять заробітна плата та прибуток

Наведені визначення доходу підприємства в більшості трактують його як позитивну різницю між тим, що воно отримало, та витратами, що здійснювалися для цього. Також "дохід" визначають тільки як суму коштів, що надійшли до суб'єкта господарювання від його діяльності. Представлена класифікація економічних результатів об'єктивно поділяє дану категорію на складові. Автори пропонують це, рухаючись від різного виду продукції до прибутку. Отже, проаналізувавши наукові підходи до трактування суті економічних результатів та їх класифікації, можна виокремити їх основні види.

1. Дохід (валовий дохід) – всі види надходжень на підприємство коштів у грошовій чи товарній формі, що спричинює збільшення активу чи зменшення зобов'язання [19] у результаті виробничо-господарської діяльності [2, 31].

2. Продукція підприємства – важливий елемент оцінки економічної ефективності основної діяльності підприємства [2, 33], що становить собою ре-

зультат підприємства та людської праці, представлений у матеріально-речовій формі (матеріальний продукт), у духовній, інформаційній формі (інтелектуальний продукт) або у вигляді виконаних робіт і послуг.

3. Прибуток – поточний відтворювальний результат підприємства, що характеризує економічну ефективність його діяльності [94, 38-39].

4. Приріст власного капіталу – є абсолютною величиною, що відображає поточний накопичувальний результат, оскільки позитивний його приріст додається до базового значення власного капіталу [94, 38].

5. Приріст ринкової вартості підприємства – це підсумковий накопичувальний результат, тому що його приріст додається до ринкової вартості підприємства [94, 38].

Розглядаючи поняття "фінансові результати", потрібно зауважити, що, незважаючи на широту його дослідження як зарубіжними та вітчизняними науковцями, все ще існує більше протиріч у його трактуванні, ніж спільних думок. Повноцінне дослідження сутності фінансових результатів неможливе без аналізу даного поняття в різних економічних школах (табл. 1.3).

Більшість економічних шкіл у своєму вченні розглядали фінансові результати як прибуток, що формується під впливом різних факторів у процесі господарської діяльності. Однак, дещо інше трактування досліджуваної категорії надали представники неокласичної школи, які бачили фінансові результати як ціну капіталу [54].

Відповідно до фінансового словника, авторами якого є Загородній А.Г. та Вознюк Г.Л., фінансовий результат трактується як різниця між доходами та витратами та як приріст або зменшення вартості власного капіталу підприємства [96, 623].

Таблиця 1.3

Підходи до трактування економічного змісту фінансових результатів економічними школами

№ з/п	Результат	Сутність фінансових результатів
1	Меркантилістична	Фінансові результати – це прибуток, що формується в сфері

		обігу та торгівлі, які є джерелом багатства.
2	Фізіократична	Прибуток – це основна форма фінансових результатів, що виникає за рахунок природної родючої землі.
3	Класична	Розглядали прибуток як особливу категорію фінансових результатів. Формування фінансових результатів відбувається в сфері виробництва, а прибуток, як заробітна плата і рента, є частиною вартості, що створюється працею.
4	Неокласична	Фінансові результати формуються за рахунок капіталу є ціною даного виробничого фактору, крім того, вони формуються за рахунок комплексу від задіяних виробничих факторів.
5	Інституціональна	Фінансові результати формуються під впливом різних суспільних неекономічних інститутів: держава, соціальні групи, профспілки, тощо.
6	Теорія трудового доходу	Фінансові результати трактуються як прибуток, що є результатом діяльності і винагородою підприємця.
7	Марксистська	Основним джерелом формування фінансових результатів є додана вартість, створена працею найманих працівників у процесі виробництва, що реалізується через сферу обігу.

Досліджуючи різні наукові підходи до визначення поняття "фінансовий результат", Дікань Л.В. та Вороніна О.О. вводять власне, яке, на їх думку, відрізняється від існуючих врахуванням зміни активних частин формування фінансового результату (доходу та витрат) та поєднанням їх із структурними елементами доходу, витрат і власного капіталу, виходячи з елементів облікової політики підприємства, що загалом охоплює всі напрями його діяльності (операційної, фінансової, інвестиційної) та визначає подальший розвиток [29]. Сучасна концепція економічної сутності категорії "фінансові результати", як вважає Есманова Л.І., базується на нових принципах динамічної економіки [34, 19]. Доречно зауважити, що Есманова Л.І. розглядає фінансовий результат підприємства як різницю між тим, що воно одержало за виконану роботу, і тим, що фактично витратило на неї у процесі виробничо-господарської діяльності з метою забезпечення економічної вигоди [34, 19]. Таким чином, досить значна частина науковців ототожнюють поняття "фінансовий результат" із категоріями "прибуток", як додатній (позитивний) фінансовий результат, та "збиток" – як від'ємний (негативний). Тому важливим для детального дослідження є аналіз наукових підходів до пояснення сутності прибутку та збитку як складових фінансового результату підприємства. В українському законодавстві прибуток розглядається в НП(С)БО 1, Податковому та Господарському кодексах України (табл. 4).

Трактування прибутку у законодавстві України

№ з/п	Законодавчо-нормативний документ	Суиність категорії прибуток
1	НП(С)БО 1	Сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати
2	Податковий кодекс України	Прибуток визначається шляхом зменшення суми доходів звітного періоду на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та сум інших витрат звітного періоду
3	Господарський кодекс України	прибуток (доход) суб'єкта господарювання є показником фінансових результатів його господарської діяльності, що визначається шляхом зменшення суми валового доходу суб'єкта господарювання за певний період на суму амортизаційних відрахувань

Законодавство України переважно трактує прибуток як різницю між доходами та витратами звітного періоду, причому в Податковому кодексі детально представлено порядок визначення та склад як доходів, так і витрат підприємства.

Аналізуючи теорії українських вчених-економістів, можна встановити, що під прибутком вони розуміють форму доходу підприємства, а от умови та фактори його формування дещо різняться [27; 46]. Іншим елементом фінансового результату є поняття, нерозривно пов'язане із прибутком, – це збиток. Відповідно до П(С)БО, збиток – це перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати [74]. Однак, на думку таких вчених, як Фролової Л.В., Вороніної О.О. та Дікань Л.В., однозначне ототожнення фінансового результату з прибутком є недоречним, тому що прибуток може розглядатися в таких аспектах, як: 1) економічна категорія; 2) фінансовий результат підприємства; 3) форма грошових накопичень. Крім того, Фролова Л.В. зауважує, що характеризуючи ефективність діяльності підприємства, правильно вказувати не на прибуток, а на фінансовий результат [98, 11-12]. Отже, проаналізувавши наукові підходи до тлумачення категорії "фінансові результати", її можна трактувати як:

- прибуток (збиток);
- результат статутної діяльності підприємства (виручка мінус витрати на виробництво і реалізацію продукції);

- зміну величини чистих активів;
- різницю між доходами та витратами;
- результат від операцій фінансово-кредитного характеру;
- додаткову вартість, створену у виробництві;
- ціну капіталу та інших виробничих факторів;
- зміну величини власного капіталу.

Таким чином, фінансові результати діяльності підприємства можна трактувати відповідно до будь-якого з наведених підходів, у більшості з яких дана категорія розуміється як різниця між певними показниками або їх приріст.

1.2. Трактування й класифікація доходів в економічній теорії та обліку

Дохід є основним джерелом фінансування розвитку підприємства, удосконалення його матеріально-технічної бази, забезпечення всіх форм інвестування.

Як економічна категорія, дохід в загальному розумінні означає потік грошових та інших надходжень за одиницю часу і складається з таких пофакторних елементів як прибуток, заробітна плата, процент і рента.

Доходи класифікуються за різними критеріями.

Дж. Хікс [59, 77] розробив систему показників доходів, яка характеризує різноманітні, але взаємопов'язані фази і аспекти процесу розподілу (рис. 1.1).

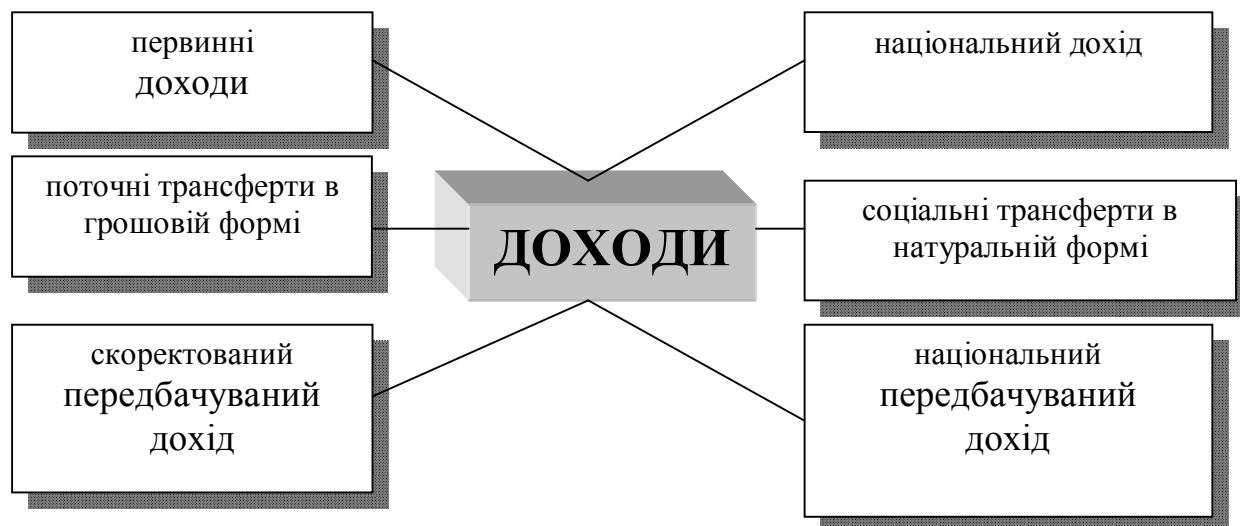


Рис. 1.1. Економічна класифікація доходів на основі процесу розподілу

Первинні доходи – це доходи, які отримали господарюючі суб'єкти в порядку первинного розподілу доданої вартості: оплата праці; прибуток; змішаний дохід; доходи від власності; податки на виробництво та імпорт, які характеризують поступлення в порядку первинного розподілу органами державного управління.

Керуючись зарубіжним досвідом та практикою, слід відмітити дві складові інвестиційного доходу – поточний дохід і приріст капіталу (або збитки). Але частина доходу, яка вважається поточним доходом, – це реалізований дохід, оскільки інвестор фактично отримує його протягом визначеного періоду часу.

З економічної точки зору дохід – це різниця між виручкою від реалізації продукції, робіт чи послуг і вартістю матеріальних витрат на виробництво та збут цієї продукції. До матеріальних витрат при визначенні доходу зараховують вартість використаних у процесі виробництва матеріалів, виробів, конструкцій, палива та енергії, а також амортизаційні відрахування, кошти на соціальне страхування та інші витрати. Дохід підприємства відрізняється від прибутку на суму заробітної плати працівників: 1) дохід дорівнює сумі прибутку і заробітної плати працівників; 2) гроші або матеріальні цінності, отримані від виробничої, комерційної, посередницької чи іншої діяльності (виручка) [32, 63].

Дохід від акцій – сума дивідендів і зростання курсової вартості акцій.

Національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку визначають доходи як збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які приводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників)[71].

Дохід, що виникає в результаті діяльності підприємства, може виступати у вигляді виручки від продажу продукції, товарів або послуг, гонорару, відсотків, орендної плати, дивідендів тощо. До складу доходів включають також доходи від інших операцій (наприклад, продажу основних засобів) та подій (наприклад, прибуток у результаті зростання вартості цінних паперів).

Дохід збільшує різні види активів (грошові кошти, дебіторську заборгованість тощо). Дохід може супроводжуватися погашенням зобов'язань, якщо, наприклад, підприємство відвантажує продукцію, за яку раніше надійшов аванс від покупців.

Розрізняють доходи від реалізації та позареалізаційні.

Доходи від реалізації – фінансові надходження (валова виручка) від реалізації продукції, робіт і послуг споживачам та замовникам.

Доходи від реалізації групуються за такими видами діяльності:

- реалізація готової продукції;
- реалізація товарів;
- виконання робіт і послуг.

До позареалізаційних доходів та збитків належать:

- курсові різниці по валютних рахунках і операціях в іноземній валюті;
- дивіденди по акціях, облігаціях та інших цінних паперах, що належать підприємству;
- доходи, одержані від дольової участі у спільних підприємствах, від здачі майна в оренду;
- різного роду економічні санкції - штрафи, пені, неустойки;
- інші доходи (витрати) від операцій, безпосередньо не пов'язаних з виробництвом продукції (робіт, послуг) та її реалізацією, що збільшують або зменшують розмір прибутку.

Різниця між валовою виручкою від реалізації продукції, робіт і послуг та їх повною (комерційною) собівартістю становить чистий дохід підприємства або прибуток.

Після сплати податків та інших обов'язкових платежів залишається чистий прибуток, який належить підприємству.

Доходи від звичайної діяльності класифікують у фінансовому обліку за такими групами (рис. 1.2): 1. Доходи (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). 2. Інші операційні доходи. 3. Доходи від участі в капіталі. 4. Фінансові доходи. 5. Інші доходи.

Доцільно було б, на наш погляд, класифікувати доходи та формувати дані про отримані доходи за функціональними видами діяльності:

1. Операційна діяльність.
2. Інвестиційна діяльність.
3. Фінансова діяльність.

Метою класифікації доходів та фінансових результатів за видами діяльності є надання користувачам інформації, що дає змогу оцінювати вплив цих видів діяльності на фінансовий стан підприємства та суму його грошових коштів.

Таку інформацію також використовують для оцінки взаємозв'язку цих видів діяльності.

У Франції доходи відображають за такими видами діяльності:

- поточна (експлуатаційна),
- фінансова
- екстраординарна [25, 225].

У Німеччині доходи та виробничі доходи звітного періоду класифікуються таким чином:

- 1) цільові доходи: основні виробничі доходи, тобто та частка доходів, яка виникає в межах виробництва, є одночасно виробничими доходами;
- 2) нейтральні доходи: приріст вартості, який, відноситься до звітного періоду, але виникає поза процесом виробництва.

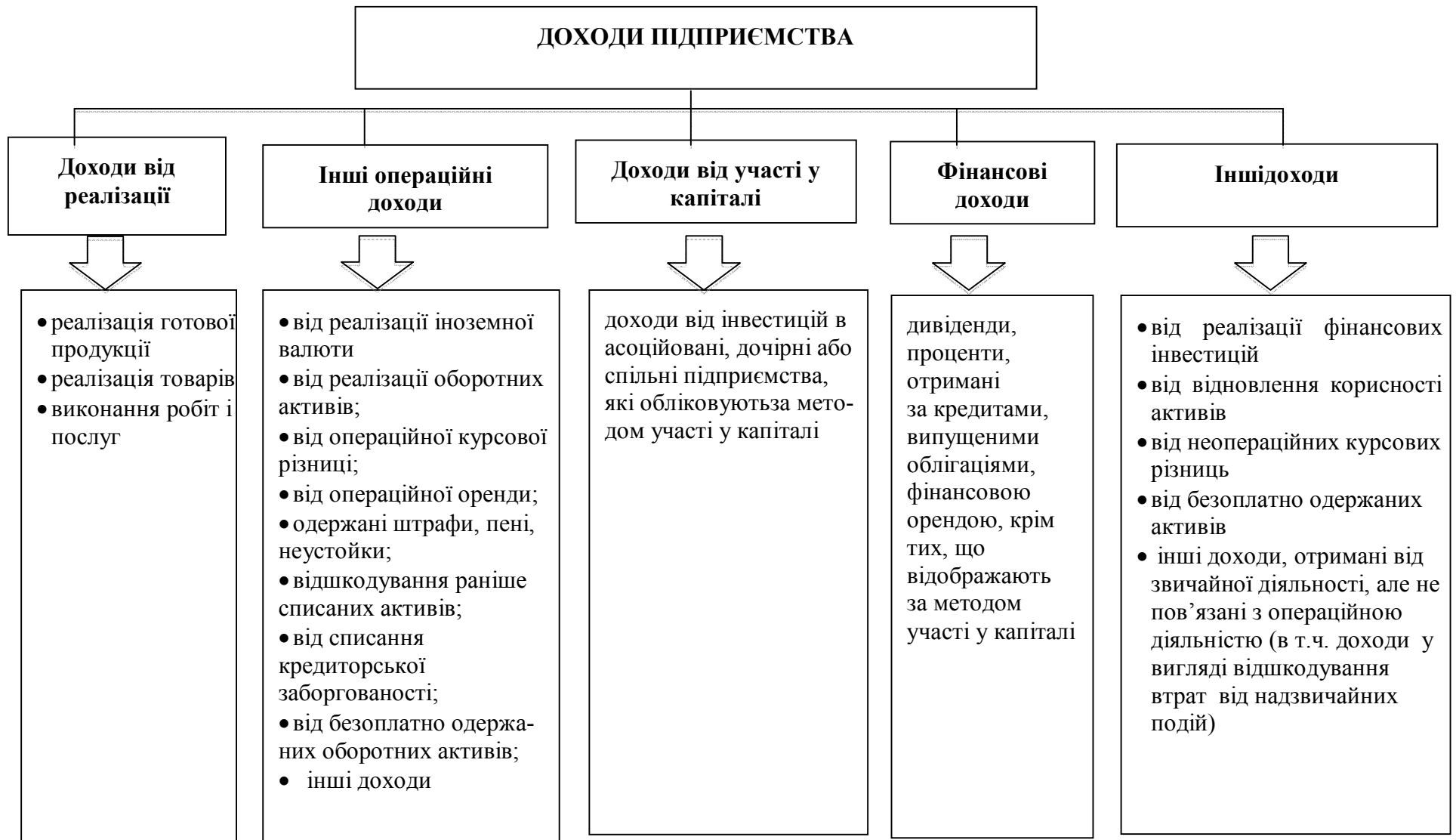


Рис. 1.2 Класифікація доходів у бухгалтерському обліку[23, 305]

Тут також розрізняються такі групи доходів:

- доходи, не пов'язані з виробництвом, які не мають нічого спільного з процесом виробництва;
- нерегулярні доходи, які пов'язані з виробничим процесом, але бажана їх нейтралізація через величини, що сильно змінюються;
- дохід, який відноситься до інших звітних періодів.
- додаткові виробничі доходи, які ніколи не призводять до надходжень.

Результат підприємницької діяльності визначають у фінансовому обліку як різницю між доходами та витратами. До тих пір, поки в бухгалтерському обліку дійсно відображаються тільки доходи (нейтральні доходи + цільові доходи) та витрати (нейтральні витрати + цільові витрати), проблеми не виникне. Якщо ж в цій системі обліку необхідно визначити і результат виробничої діяльності, то поряд з відображенням цільових доходів і цільових витрат (основні виробничі доходи та основні витрати) також відображають додаткові виробничі доходи та витрати.

У країнах Заходу розрахунок загального результату діяльності фірми здійснюють з використанням методу “затрати – випуск” за одним з варіантів:

1. Франко-німецький – передбачає визначення загального результату як суми експлуатаційного, фінансового, надзвичайного результатів [22, 225]. Експлуатаційними вважають всі види діяльності підприємства, які визначені у його статуті: виробнича, торгова, будівельна, транспортна, постачальницько-збутова. Фінансова діяльність пов'язана з фінансовим і банківським обслуговуванням підприємства, випуском акцій, отриманням кредитів. Надзвичайний результат визначають за операціями довгострокового характеру (реалізація основних засобів, “ноу-хау”, авторського чи орендного права).

Фінансовий результат від основної діяльності підприємства у континентальній системі обліку трактують як експлуатаційний (операційний) і визначають на основі розрахунку валової доданої вартості (табл. 1.5) як різниці між вартістю випущеної продукції та вартістю спожитих сировини, матеріалів, інших зо-

внiшнiх закупок i послуг зi сторони. Пiсля вирахування витрат на персонал з валової доданої вартостi отримують суму валового експлуатацiйного прибутку, вiдмiнусувавши вiд якої амортизацiйнi вiдрахування та iншi витрати встановлюють величину експлуатацiйного прибутку.

Таблиця 1.5

Розрахунок фiнансового результату у франко-нiмецькiй системi облiку

Показники	Сума	Вiдсоток, %
Реалiзована продукцiя	11159	100
Продукцiя на складi	223	
Обсяг виробництва	11382	
Спожитi матерiали	(3528)	31
Додана вартiсть (валова)	7854	69
Заробiтна плата	(3301)	29
Амортизацiя	(1138)	10
iншi витрати	(528)	5
прибуток	2887	

Тобто, франко-нiмецькiй варiант визначення фiнансового результату вiд основної дiяльностi ґрунтується на концепцiї виробництва.

Фiнансовий аналіз, побудований на данiй моделi, не вiдповiдає економiчнiй логiцi, так як реальний результат пiдприємство отримує вiд реалiзацiї продукцiї.

2. Анґло-американський варiант визначення результату дiяльностi фiрми передбачає багатоступеневий розрахунок фiнансового результату за функцiями пiдприємства: виробництво, реалiзацiя, управлiння. Ця модель побудована на концепцiї продажу продукцiї, за якою спочатку визначають валовий (маржинальний) дохiд як рiзницю мiж виручкою вiд реалiзацiї продукцiї та сумою змiнних витрат. Показник маржинального доходу дає можливiсть оцiнити рентабельнiсть виробництва, показує, яка частина виручки йде на покриття постiйних витрат, а яка – на отримання прибутку. Рiзниця мiж валовим доходом i експлуатацiйними витратами дає величину прибутку вiд основної дiяльностi. Експлуатацiйнi (операцiйнi) витрати – це витрати на збут, управлiння, амортизацiю –

витрати періоду. Таке визначення прибутку відповідає принципу співвідношення між доходами звітного періоду і витратами, які виникли в цьому періоді.

Обидва варіанти визначення фінансового результату від реалізації продукції мають недоліки: англо-американський варіант дає змогу проаналізувати витрати і результати за функціями діяльності підприємства, проте, на відміну від франко-німецького, не дозволяє прослідкувати споживання і розподіл доданої вартості.

Управління з методології бухгалтерського обліку України розробило, враховуючи переваги і недоліки вітчизняної та зарубіжної систем бухгалтерського обліку, методику розрахунку і відображення фінансового результату діяльності підприємства, яка запроваджена в Україні з 2000 року. У її основу покладено функціональний критерій: передбачено визначення фінансових результатів від звичайної (операційної та фінансової) та надзвичайної діяльності – як у франко-німецькій моделі обліку. Прийнята ж методика розрахунку результату від основної діяльності ґрунтується на англо-американській моделі обліку.

1.3. Визнання й оцінка доходів діяльності

Процедуру визнання доходів детально розглядає П(С)БО 15 "Дохід". Загальний критерій визнання статей у фінансових звітах – ймовірність збільшення або зменшення майбутніх економічних вигод. Під економічною вигодою розуміють потенційну можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів. Прикладом збільшення активів, а отже відображення доходу в обліку, є зростання дебіторської заборгованості внаслідок відвантаження продукції з наступною оплатою[63, 125].

Доходи відображають в бухгалтерському обліку та включають до звітності згідно з принципами:

- нарахування
- відповідності доходів і витрат;
- періодичності.

Принцип нарахування передбачає, що доходи відображають в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати чи надходження сплати коштів. Доходи відображають у бухгалтерському обліку і відповідно у фінансовій звітності за відвантаженням продукції (товарів), виконанням робіт, наданням послуг незалежно від термінів одержання грошових коштів або їхніх еквівалентів від покупців (замовників).

Принцип нарахування застосовується й у Податковому кодексі, відповідно до якого датою отримання доходів, які враховуються для визначення об'єкта оподаткування, є звітний період, у якому такі доходи визнаються згідно з цією статтею, незалежно від фактичного надходження коштів (метод нарахувань).

Дохід від реалізації товарів визнається за датою переходу покупцеві права власності на такий товар.

Дохід від надання послуг та виконання робіт визнається за датою складення акта або іншого документа, оформленого відповідно до вимог чинного законодавства, який підтверджує виконання робіт або надання послуг [71].

Одержані передоплати (аванси) відповідно до (П(С)БО 15 не визнають доходами, а видані – витратами, оскільки не призводять до зміни власного капіталу підприємства. Аналогічно й відповідно до Податкового кодексу сума попередньої оплати та авансів, отримана в рахунок оплати товарів, виконаних робіт, наданих послуг не включають до складу доходів суб'єктів господарювання [71]. Причому доходи визначаються на підставі первинних документів, що підтверджують отримання платником податку доходів, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку.

Таким чином, фінансова звітність, складена згідно з принципом нарахування, інформує користувачів не лише про операції, що відбулися та супроводжувалися виплатою чи одержанням грошових коштів, а й про зобов'язання виплатити грошові кошти в майбутньому та про ресурси у грошовому вираженні, які будуть одержані в майбутньому.

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. Наприклад, у момент реалізації одночасно відображають виручку від реалізації продукції (дохід) і списують собівартість цієї продукції (витрати).

Відповідність доходів і витрат у Звіті про фінансові результати наведено в таблиці 1.6.

Таблиця 1.6

Застосування принципу відповідності в обліку доходів і витрат

Статті доходів	Статті витрат
1	2
Дохід від реалізації	Собівартість реалізованих
<ul style="list-style-type: none"> – готової продукції – товарів – робіт і послуг 	<ul style="list-style-type: none"> – готової продукції – товарів – робіт і послуг – Адміністративні витрати – Витрати на збут
Інші операційні доходи	Інші операційні витрати
<ul style="list-style-type: none"> – від реалізації іноземної валюти – від реалізації інших оборотних активів (крім фінансових інвестицій) – від операційної оренди активів – від операційних курсових різниць – отримані пені, штрафи, неустойки – від компенсації списаних раніше активів – від списання кредиторської заборгованості – одержані гранти та субсидії 	<ul style="list-style-type: none"> – витрати на дослідження та розробки – собівартість реалізованої іноземної валюти – собівартість реалізованих виробничих запасів – витрати на операційну оренду активів – втрати від операційної курсової різниці – визнані пені, штрафи, неустойки – втрати від знецінення запасів – нестача і втрати від псування цінностей – сумнівні та безнадійні борги – інші витрати від операційної діяльності

Продовження табл. 1.6

1	2
Доходи від фінансових операцій	Фінансові витрати

<ul style="list-style-type: none"> – від інвестицій у підприємства: – асоційовані – спільні – дочірні 	<ul style="list-style-type: none"> – від інвестицій у підприємства: – асоційовані – спільні – дочірні
<ul style="list-style-type: none"> – дивіденди одержані – відсотки одержані – інші доходи від фінансових операцій 	<ul style="list-style-type: none"> – відсотки за кредит – інші фінансові витрати
Інші доходи	Інші витрати
<ul style="list-style-type: none"> – від реалізації фінансових інвестицій – від відновлення корисності активів – від неопераційних курсових різниць – безоплатно одержані активи – інші доходи від звичайної діяльності 	<ul style="list-style-type: none"> – собівартість реалізованих фінансових інвестицій – втрати від зменшення корисності активів – втрати від не операційних курсових різниць – уцінка необоротних активів – інші витрати від звичайної діяльності

Відповідно до Податкового кодексу доходи поділяють на два види:

- 1) дохід від операційної діяльності;
- 2) інші доходи.

Аналогічно витрати також поділяють на два види:

- 1) витрат операційної діяльності;
- 2) інші витрати.

Однак не всі витрати можна безпосередньо пов'язати з певним доходом. Витрати, безпосередньо не пов'язані з певними доходами, відображають у звітному періоді, в якому вони виникли. Наприклад, нестачі та втрати від псування цінностей слід списати в тому звітному періоді, в якому їх було виявлено, оскільки такі витрати не мають прямого зв'язку з доходом.

Для визначення фінансового результату, виходячи з принципу періодичності, доходи і витрати розподіляють за звітними періодами.

Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік. Проміжну звітність складають щоквартально наростаючим підсумком з початку звітного року. Перший звітний період новоствореного підприємства може бути менш як 12 місяців, але не більш як 15 місяців. Звітним періодом підприємства, що ліквідується, є період з початку звітного року до дати прийняття рішення про його ліквідацію.

Вимоги П(С)БО 15 «Дохід» визначають принцип формування інформації про доходи підприємства у бухгалтерському обліку.

П(С)БО 15 не поширюється на доходи, пов'язані з:

- реалізацією цінних паперів;
- контрактами з надання послуг у галузі будівництва;
- страховою діяльністю;
- змінами у справедливій вартості фінансових активів і фінансових зобов'язань, а також із їх ліквідацією(продажем, погашенням);
- змінами вартості інших поточних активів; природним зростанням поголів'я худоби, виходом продукції сільського й лісового господарства;
- видобутком корисних копалин.

П(С)БО 15 регулює порядок обліку доходу, який виник у результаті:

- реалізації продукції (товарів, інших активів);
- надання послуг;
- використання активів підприємства іншими сторонами.

Надання послуг, як правило, передбачає виконання підприємством завдання, застереженого контрактом, протягом узгодженого часу. Послуги можуть надаватися протягом одного або кількох періодів.

У разі використання активів підприємства іншими сторонами дохід виникає у вигляді:

а) відсотків – плати за використання грошових коштів, їхніх еквівалентів або сум заборгованості підприємству;

б) роялті – будь-який платіж, отриманий як винагорода за користування або за надання права на користування будь-яким авторським та суміжним правом на літературні твори, твори мистецтва або науки, включаючи комп'ютерні програми, інші записи на носіях інформації, відео- або аудіокасети, кінематографічні фільми або плівки для радіо- чи телевізійного мовлення, будь-яким патентом, зареєстрованим знаком на товари і послуги чи торговельною маркою, дизайном, секретним кресленням, моделлю, формулою, процесом, правом на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау);

в) дивідендів – частини чистого прибутку, розподіленої між учасниками (власниками) пропорційно часткам участі в капіталі підприємства.

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.

Доходи, достовірну оцінку яких дати неможливо, у звітності не відображають, що відповідає одному з основних принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності – принципу обачності, який передбачає відображення у фінансовій звітності всіх елементів (активів, зобов'язань тощо) за вартістю, яка б запобігала заниженню зобов'язань і витрат та завищенню активів і доходів підприємства. Цей принцип передбачає вибір методу оцінки. Наприклад, підприємство подало позовні заяви на 5 000 грн., але є підстави вважати, що у процесі судового розгляду вимоги за позовом можуть бути задоволені в меншому розмірі. У такому разі дохід відображають у бухгалтерському обліку під час одержання рішення судового органу в сумі його визнання, а не в момент подачі позовної заяви до судових органів.

Названі критерії визнання доходу, як правило, застосовуються окремо в кожній операції. Однак за певних обставин для відображення суті операції застосовують критерії визнання до окремих елементів однієї операції, що підлягають оцінці, якщо це впливає з суті такої господарської операції. Наприклад, якщо вартість реалізованої операції включає суму за майбутні послуги (скажімо, монтаж), яку необхідно визначити, ця сума підлягає відстроєнню і визнається доходом у періоді надання такої послуги. І навпаки, критерії визнання застосовуються до двох або більше операцій одночасно, якщо вони пов'язані таким чином, що суть господарської операції неможливо зрозуміти без з'ясування серії операцій у цілому. Наприклад, підприємство може реалізовувати товари і одночасно укласти окремі договори на пізніше

придбання цих товарів, спростовуючи, таким чином, істотний результат операції. У цьому випадку операції розглядаються в цілому.

Не визнаються доходами суми, що отримані від інших осіб і не зумовлюють збільшення власного капіталу (рис.1.3). Такі суми вилучають з доходу.

Із метою визнання доходу та визначення його суми розрізняють дохід від: реалізації товарів, продукції на інших активів, придбаних з метою продажу (крім інвестицій у цінні папери); реалізації послуг, використання активів підприємства іншими фізичними та юридичними особами, результатом яких є отримання процентів, дивідендів, роялті.

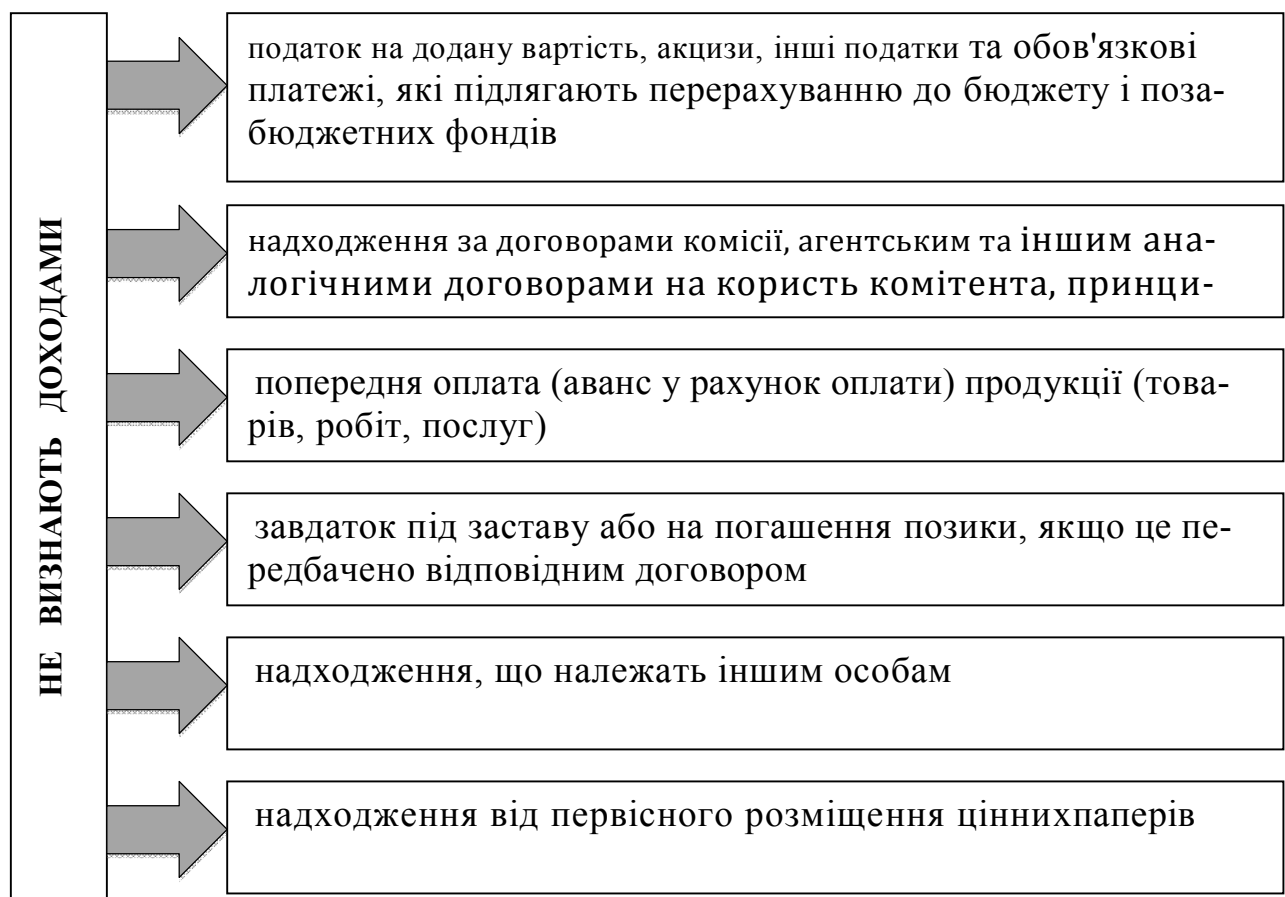


Рис. 1.3. Надходження, які не визнають доходами

Дохід від реалізації продукції (товарів, інших активів) продукції визнається у разі наявності наступних умов (рис. 1.4).

Дохід може бути визнаний, якщо витрати не підлягають достовірній оцінці. Будь-який аванс, вже отриманий за продаж продукції чи товарів, визнається як зобов'язання. Визначений дохід (прибуток) від реалізації продукції (товарів,

робіт, послуг) не коригується на величину сумнівної й безнадійної заборгованості. Дохід за МСБО 18 оцінюється за справедливою вартістю компенсації, яка була отримана або підлягає отриманню.

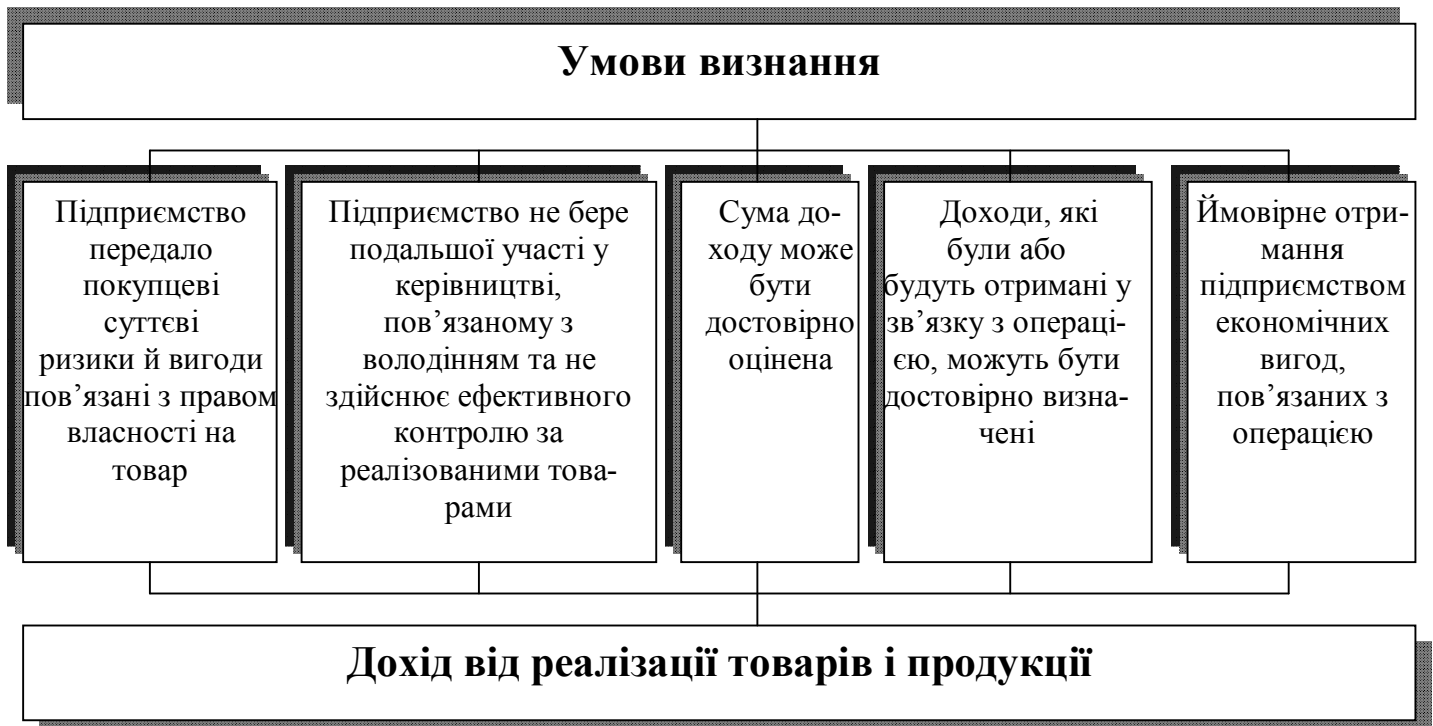


Рис. 1.4. Визнання доходу від реалізації товарів і продукції, який підлягає визнанню за звітний період

У більшості випадків компенсація дається у грошовій формі або у формі грошових коштів, а дохід виражається в тій сумі грошових коштів чи еквівалентів, які були отримані або підлягають отриманню. Проте, в разі відстрочки надходження грошових коштів або їх еквівалентів справедлива вартість компенсації може бути нижчою від номінальної суми грошових коштів, яка була чи буде отримана. Наприклад, підприємство може надати безвідсотковий кредит покупцю або прийняти від покупця у вигляді компенсації за реалізацію товарів вексель до отримання, ставка відсотка якого буде нижчою за ринкову. Коли домовленість фактично є фінансовою операцією, справедлива вартість компенсації визначається шляхом дисконтування всіх майбутніх надходжень із використанням умовної ставки відсотку. Умовна ставка відсотка буде найточніше визначена з двох наведених нижче ставок:

- домінуючої ставки на подібний інструмент емітента з подібною кредитною ставкою;
- ставки відсотку, яка дисконтує номінальну суму компенсації інструменту до поточної грошової ціни реалізації товарів чи надання послуг.

Різниця між справедливою та номінальною сумою компенсації визначається як дохід від відсотку.

Коли товари або послуги обмінюються чи підлягають обміну на товари або послуги, які є подібними за характером та вартістю, обмін розглядається як операція, яка не генерує дохід. Це часто відбувається з такими товарами як олія або молоко, коли постачальники обмінюються запасами в різних регіонах для вчасного задоволення попиту в певній місцевості. Коли товари реалізуються або послуги надаються в обмін на неподібні товари чи послуги, обмін, розглядається як операція, яка генерує дохід.

Критерії визнання в МСБО 18, як правило, застосовують окремо до кожної операції. Проте за певних обставин для відображення суті операції необхідно застосувати критерії визнання до окремих компонентів однієї операції, які підлягають визначенню. Наприклад, коли ціна реалізації продукту включає суму за подальші послуги, яка підлягає визначенню, ця сума підлягає відстроєнню і визнається як дохід за період, коли надавалися послуги. І навпаки, критерії визнання застосовують до двох або більше операцій разом, коли вони пов'язані таким чином, що комерційний ефект не можна зрозуміти без посилання на серію операцій в цілому. Наприклад, підприємство може реалізувати товари й одночасно укласти окремий договір на придбання цих товарів пізніше, таким чином спростовуючи суттєвий результат операції.

Дохід, пов'язаний з наданням послуг, має визнаватися, виходячи зі ступеня завершеності операцій з надання послуг на дату балансу. Результат від надання послуг може бути визнаний за наявності певних умов (рис. 1.5).

Якщо дохід від надання послуг не може бути правильно визначений, то він відображається в розмірі визначених витрат, що підлягають відшкодуванню, а якщо не існує ймовірності відшкодування вказаних витрат, то дохід не визна-

ється, а вказані витрати відносяться до витрат облікового періоду.



Рис. 1.5. Визнання доходу від надання послуг, який підлягає визнанню за звітний період [10, 384]

Дохід від надання послуг визначається трьома способами:

- вивченням виконаних послуг. Полягає в оцінці ступеню завершеності наданих послуг на підставі вивчення виконаних послуг;
- визначенням питомої ваги обсягу послуг, наданих на визначену дату, в загальному обсязі послуг, які повинні бути надані;
- визначенням питомої ваги витрат, які несе підприємство у зв'язку з наданням послуг у загальній сумі витрат. Сума здійснених витрат на визначену дату включає тільки ті витрати, які відображають обсяг наданих послуг на цю дату.

Дохід, який виникає в результаті використання активів підприємства іншими сторонами, визнається у вигляді процентів, роялті та дивідендів (рис.1.6).

Сума доходу за товарообмінними операціями визначається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг, що одержані або підлягають одержанню підприємством, зменшеною або збільшеною відповідно на суму переданих або одержаних грошових коштів (П(С)БО 15). Для обміну “подібних” активів застосовується спеціальна норма, згідно якої від операцій з обміну, які подібні за призначенням та однакові за вартістю, доходи не визнаються.

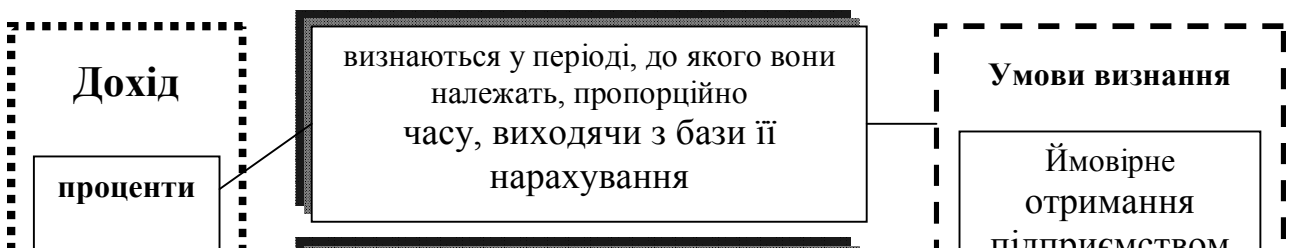


Рис. 1.6. Визнання доходу від використання активів

У бухгалтерському обліку дохід відображають у сумі справедливої вартості активів – отриманих або тих, що мають бути отримані.

Сума доходу, яка виникає у результаті господарської операції, як правило, визначається за домовленістю між підприємством і покупцем або користувачем активу. Вона оцінюється за справедливою вартістю отриманої компенсації або компенсації, яка може бути отримана, з урахуванням будь-якої торгової знижки, наданої підприємством.

Якщо дохід від операції неможливо достовірно оцінити і немає впевненості у відшкодуванні понесених витрат, дохід не визнається, а витрати визнаються як витрати звітного періоду.

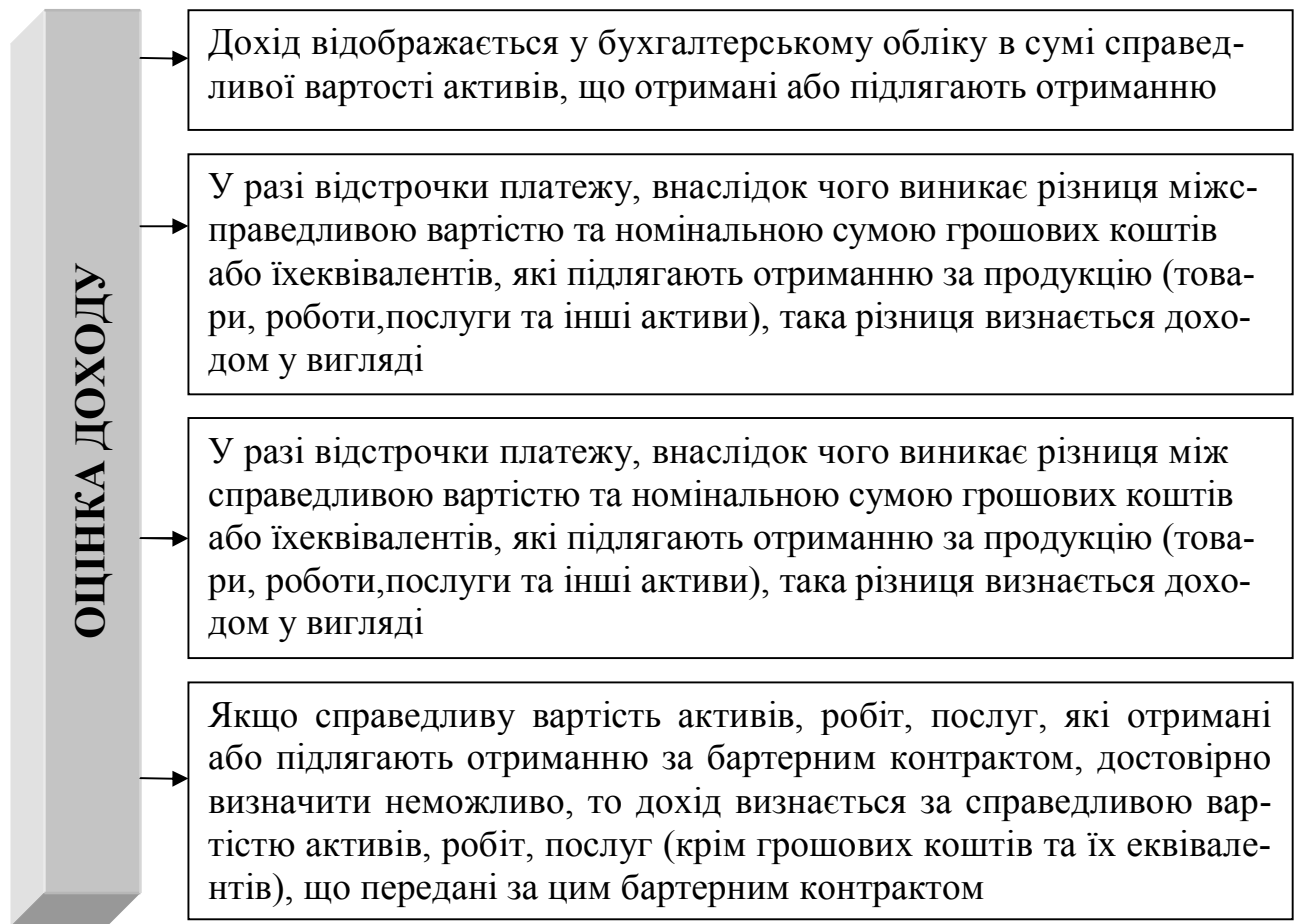


Рис. 1.7. Критерії оцінки доходу[18, 135]

Аналіз стандарту 15 "Дохід" дає підставу зробити висновок про наближення вітчизняної системи обліку до міжнародних стандартів обліку щодо визнання та оцінки доходів, отриманих підприємством.

Висновки до розділу 1

1. З економічної точки зору дохід – це різниця між виручкою від реалізації продукції, робіт чи послуг і вартістю матеріальних витрат на виробництво та збут цієї продукції.

2. Національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку визначають доходи як збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які приводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників). Доходи відображають в бухгалтерському обліку та включають до звітності згідно з принципами:

- нарахування

- відповідності доходів і витрат;
- періодичності.

3. Доходи від фінансово-господарської діяльності класифікують у фінансовому обліку за такими групами:

- доходи (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- інші операційні доходи;
- доходи від участі в капіталі;
- фінансові доходи;
- інші доходи.

Доцільно було б, на наш погляд, класифікувати доходи та формувати дані про отримані доходи за функціональними видами діяльності:

- операційна діяльність;
- інвестиційна діяльність;
- фінансова діяльність.

РОЗДІЛ 2

ВІДОБРАЖЕННЯ ДОХОДІВ І ФІНАНОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

2.1. Облік доходів і фінансових результатів від реалізації продукції

Реалізованою продукцією (товарами, роботами, послугами) підприємств є відвантажена продукція (товари, виконані роботи, надані послуги), за яку розрахункові документи пред'явлені покупцеві (замовникові). Розрахункові документи вважаються пред'явленими покупцеві (замовникові) з моменту подачі їх в установу банку (якщо розрахунки здійснюються через установи банків) або передачі їх цьому покупцеві (замовникові) способом, передбаченим договором (якщо розрахунки здійснюються без участі установ банків).

Якщо за умовами договору (контракту) продукцію приймає покупець (замовник) безпосередньо на підприємстві-виготовлювачі, то вона вважається реалізованою після передачі її покупцеві (замовникові), оформлення документами, передбаченими умовами договору (контракту) і пред'явлення розрахункових документів покупцеві (замовникові).

Реалізованою вважається також продукція, за яку продавець одержав гроші (або відповідну суму вартості).

Дохід від реалізації продукції (товарів, інших активів) повинен визнаватися у разі наявності таких умов:

- покупцеві передані ризики і вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);
- підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);
- сума доходу може бути достовірно визначена;
- є впевненість, що в результаті операції збільшаться економічні вигоди підприємства;
- витрати, пов'язані з операцією, можуть бути достовірно визначені.

Визнання доходу від реалізації товарів в Україні можливе лише тоді, коли всі вище перелічені умови виконані. Якщо хоча б одна з умов не виконується,

то дохід не повинен визнаватись Аналіз умов визнання доходу від реалізації товарів за міжнародними та національними стандартами дозволяє зробити висновок, що вони у значній мірі збігаються. Разом з тим, необхідно звернути увагу та те, що на відміну від П(С)БО 15 міжнародним стандартом, як критерій визнання доходу, встановлено передачу покупцеві не всіх, а лише суттєвих ризиків і вигод, пов'язаних з правом власності. Натомість, ПКУ взагалі визнає дохід лише за однією ознакою (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Визнання доходу від реалізації продукції у міжнародному, національному стандартах та Податковому Кодексі України

Умови визнання доходу від реалізації товарів за МСБО 18	Умови визнання доходу від реалізації товарів за ПС(Б)О 15	Податковий Кодекс України
Компанія передала покупцеві суттєві ризики і винагороди, пов'язані з власністю на товар	Покупцеві передані ризики і вигоди, пов'язані з правом власності на товар	За датою переходу права власності на товар
Компанія більше не бере участі в управлінні у тому степені, який, як правило, пов'язаний з правом власності, і не контролює проданий товар	Підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованими товарами	
Сума доходу може бути достовірно виміряна	Сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена	
Існує ймовірність надходження економічних вигод, пов'язаних з операцією, на підприємство	Є впевненість, що в результаті відбудеться економічних підприємства операції збільшення вигод	
Витрати, які були або будуть понесені в зв'язку з операцією, можуть бути достовірно виміряні	Витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені	

Для визнання доходу від реалізації продукції (товарів, інших активів) важливо визначити “момент часу”, коли ризики і вигоди, пов'язані з власністю на продукцію, передаються покупцю.

Ризики і вигоди, пов'язані з власністю на продукцію, передаються, зазвичай, коли виконується одна з двох подій: юридично право власності на продукцію передається покупцю, або володіння покупця переходить продукція [88, 220]. Здебільшого обидві події охоплюють один період часу, наприклад, при

здійсненні підприємством оптового і роздрібного продажу. В інших випадках існують незначні труднощі практичного характеру в визначенні “моменту часу”, коли дохід від реалізації товарів буде визнано.

Оцінка моменту, на який підприємство передає покупцеві ризики і вигоди, пов’язана з власністю на продукцію, потребує вивчення обставин операцій.

У деяких випадках підприємство може передавати юридичне право власності і володіння продукцією покупцю, але зберегти значні ризики і вигоди, пов’язані з власністю на продукцію. За таких обставин дохід від реалізації продукції не визнається. Дохід визнається, якщо підприємство зберігає незначні вигоди і ризики, пов’язані з власністю на продукцію (товари, інші активи). Умови визнання доходу від реалізації продукції (товарів, інших активів) при передаванні покупцеві ризиків і вигод, пов’язаних з правом власності на продукцію (товари, інші активи), подано в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

Визнання доходу від реалізації продукції (товарів та інших активів)

Визнання доходу	Умови визнання доходу		Примітки
	Перехід юридичного права власності на продукцію або володіння продукцією до покупця	Передавання ризиків і вигод, пов’язаних із власністю на продукцію, покупцеві	
1	2	3	4
дохід не визнається	не відбувається	не відбувається	Невиконання та суттєві порушення виконання умов контракту на реалізацію продукції (товарів, інших активів)
дохід не визнається	відбувається	не відбувається передавання зазначених ризиків	– підприємство зберігає відповідальність щодо незадовільного виконання робіт, яка не покривається стандартними гарантійними зобов’язаннями – одержання доходу від повної реалізації залежить від доходу, який отримає покупець від власної реалізації цієї продукції
Продовження табл. 2.2			
1	2	3	4
			– відвантажена продукція підлягає подальшому монтажу, і цей монтаж є значною частиною контракту, який ще не завершений підприємством – покупець має право анулювати придбання

			з причин, визначених в контракті на реалізацію, і підприємство не має певності щодо ймовірності повернення
дохід визнається	відбувається	зберігаються незначні ризики у продавця	<ul style="list-style-type: none"> – підприємство може зберегти юридичне право власності тільки для того, щоб забезпечити отримання належної йому суми – підприємство роздрібною торгівлі може запропонувати покупцям виплату компенсації в разі незадоволення товаром за умови, що може достовірно оцінити майбутнє повернення – згідно з умовами продажу за принципом “виставити рахунок і тримати товар” поставка може затримуватись на прохання покупця, але покупець набуває права власності і приймає чек до сплати – за таких обставин підприємство визнає всю суму доходу, але імовірно потребує визнання зобов’язання по витратах, пов’язаних із збереженням ризиків
дохід визнається	не відбувається	відбувається	<ul style="list-style-type: none"> – підприємство погоджується продати і повторно придбати той самий товар на пізнішу дату – підприємство здійснює продаж продукції і має опціон “кол” на повторне придбання – підприємство здійснює продаж продукції, покупець має опціон “лут” і може вимагати від продавця повторно продати товар – підприємство здійснює продаж посередникам, наприклад, дистриб’юторам-дилерам для перепродажу
дохід визнається	відбувається	відбувається	<ul style="list-style-type: none"> – підприємство реалізує товар у розстрочку, згідно з якою компенсація надходить частковими внесками – підприємство здійснює роздрібний продаж – підприємство здійснює оптовий продаж

Передавання ризиків і вигод, пов’язаних з власністю на продукцію, визнається на індивідуальній основі.

Дохід визнається, коли поставку продукції здійснено, і грошові кошти отримані продавцем або його агентом.

Розрахункові документи вважають пред’явленими покупцеві (замовникові) за умови, що це відбулося способом, передбаченим договором (якщо розрахунки здійснюються без участі установ банків) або після подання їх до установи банку (якщо розрахунки здійснюються через установи банків).

Підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами) при передаванні покупцеві ризиків і вигод, пов'язаних з правом власності на продукцію (товари, інші активи).

У рідкісних випадках підприємство може зберегти деяку подальшу участь в управлінні тією мірою, якою воно, звичайно, пов'язане з володінням продукцією (товарами), або залишити контроль за реалізованою продукцією без передавання покупцеві ризиків і вигод, пов'язаних з правом власності на продукцію. У будь-якому випадку до кожної ситуації слід застосовувати індивідуальний підхід.

Два перших критерії визнання доходу від реалізації продукції (товарів, інших активів) необхідно розглядати під кутом застосування принципу обачності, оскільки результатом операції може бути або продаж, або оренда.

І продаж, і оренда включають передавання ризиків і вигод, пов'язаних з володінням, а також передавання управління. Однак, коли в результаті операції отримують актив, право на використання якого надається на обмежений період, то ця операція є орендою, а не реалізацією.

Доти, поки сума доходу, яка підлягає отриманню, не буде достовірно визначена, дохід від реалізації продукції (товарів, інших активів) не визнається.

Дохід від реалізації продукції (товарів, інших активів) не визнаватиметься доти, поки не з'явиться впевненість у надходженні на підприємство економічних вигод або компенсації, пов'язаних з операцією. Наприклад, при здійсненні експортних операцій може існувати непевність щодо отримання дозволу іноземної урядової установи на переказ компенсації від реалізації експорту товарів у зарубіжній країні, в якій обмежено суму валюти, що вивозиться за її межі. У цьому разі дохід не визнається до моменту отримання такого дозволу. Коли такий дозвіл надається, непевність зникає і дохід визнається.

Проте коли непевність виникає щодо оплати суми, яка вже включена до доходу, але є сумою безнадійної заборгованості або сумою, щодо якої впевненість відшкодування перестала існувати (оскільки дохід визнається за принципом нарахування до отримання грошових коштів), така сума визнається як витрати, а не як коригування первісно визнаної суми доходу.

Достовірність вимірювання витрат, які були або будуть понесені в зв'язку з операцією, визначає визнання доходу від продажу. Так, якщо понесені витрати або ті, що будуть понесені в зв'язку з операцією, неможливо достовірно виміряти, дохід від продажу не визнається. Цей критерій впливає з принципу відповідності доходів і витрат. За цим принципом для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. Інакше кажучи, коли визнається дохід, визнаються і пов'язані з ним витрати, включаючи оцінку майбутніх витрат. Звичайним прикладом майбутніх витрат, які будуть оцінені і нараховані, є гарантійні витрати. Якщо майбутні витрати не можна достовірно оцінити, визнання доходу відкладається доти, поки сума таких витрат буде найбільш достовірно оцінена або фактично понесена.

За таких обставин будь-яка вже отримана компенсація за реалізацію товарів визнається як зобов'язання або відкладений прибуток.

Застосування принципу нарахування та принципу відповідності доходів та витрат, фактичне надходження грошових коштів чи грошових еквівалентів під час визнання доходів зумовлюють розподіл доходів та витрат відповідно на фактичні, відстрочені та нараховані (рис. 2.1).

Відвантаження (реалізація) продукції відбувається відповідно до укладених договорів або шляхом вільного продажу через роздрібну торгівлю. Договори укладають з підприємствами-споживачами або посередницькими організаціями, як правило, на тривалий період. Строки постачання передбачені в договорі. Якщо вони не встановлені чи не впливають із суті та цілей договору, покупець має право вимагати поставки в будь-який час.

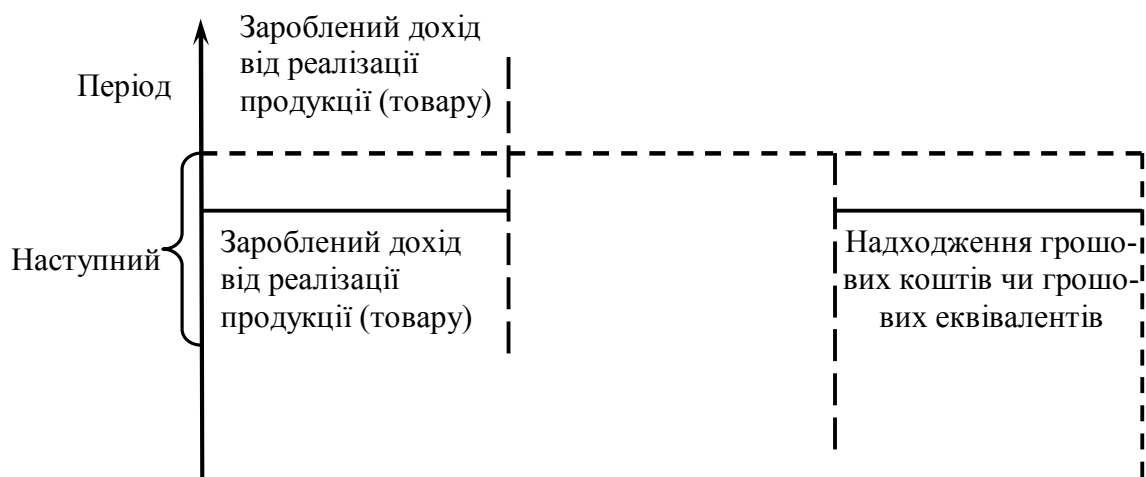




Рис. 2.1. Розподіл доходу між періодами [55, 168]

На продукцію, що відвантажується, виписують наказ-накладну чи інший документ (наказ про відпуск тощо), в яких вказують найменування, номенклатурний номер, сорт, розмір, кількість упаковок, виробів, найменування та адреса отримувача. На підставі документації про фактичний відпуск (відвантаження) виписують платіжне доручення (рахунок-платіжне доручення) в декількох примірниках. Один з примірників із транспортними документами передається (відправляється) покупцю для оплати, а інший прикладається до документів при передачі їх до банку на інкасо. Якщо умовою договору постачання є попередня оплата продукції, покупець переводить на рахунок постачальника належну йому суму платіжним дорученням.

Транспортні витрати з доставки продукції відносять на постачальника чи покупця залежно від того, як це передбачено в договорі постачання. Постачальник-вантажовідправник на підставі вантажно-транспортних накладних, залізничних квитанцій про прийняття вантажу та інших документів виписує розрахункові документи для передачі їх покупцеві або в банк на інкасо. Розрахунковими документами є рахунки-фактури, платіжні вимоги, виписані на основі рахунків-фактур, специфікації (за великої номенклатури відвантаженої продукції). У розрахункових документах містяться дані про відвантаженої продукцію (найменування, кількість, ціна, вартість тощо).

Банк, який обслуговує постачальника надсилає для оплати його розрахункові документи установі банку, що обслуговує покупця. Виписка розрахункових

документів на оплату відвантаженої продукції повинна бути максимально повною та оперативною, так як від цього багато в чому залежить сучасність надходження платежу від покупців та величини позики під відвантажені товари. У більшості випадків продукція обліковується як продана з моменту вивезення її з території підприємства. Бухгалтерія разом зі службою маркетингу (збуту) покликана контролювати своєчасність та повноту оплати рахунків покупцями, з тим щоб підприємство могло виконати всі умови договорів поставки та реалізації продукції. Оперативний облік відвантаження веде служба збуту в спеціальних картках, журналах чи книгах.

За своїм економічним змістом фактична величина реалізації продукції характеризує кінцевий результат роботи підприємства, виконання обов'язків перед споживачами, ступінь участі в задоволенні потреб ринку.

Аналітичний облік відвантажених товарів ведуть на складі відокремлено у картках складського обліку в натуральних показниках на основі наказів-накладних відділу збуту.

Для узагальнення в бухгалтерському обліку інформації про доходи від реалізації готової продукції, доходи від страхової діяльності, а також про суми знижок, наданих покупцям, та інші вирахування з доходів у Плані рахунків бухгалтерського обліку передбачено рахунок 70 “Доходи від реалізації”, який має чотири субрахунки (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Субрахунки до рахунку 70 “Доходи від реалізації” [10, 389]

Суб-рахунки	Назва	Характеристика
701	Дохід від реалізації готової продукції	Використовують для узагальнення інформація про доходи від реалізації готової продукції
702	Дохід від реалізації товарів	Використовують підприємства торгівлі для узагальнення інформації про доходи від реалізації товарів
703	Дохід від реалізації робіт і послуг	Використовують підприємства і організації, що виконують роботи і надають послуги, для узагальнення інформації про доходи від реалізації робіт і послуг, про результати зміни резервів незароблених премій
704	Вирахування з до-	По дебету відображається сума наданих після дати реаліза-

Продовження табл. 2.3

	ходу	ції знижок покупцям, вартість повернених покупцем продукції та товарів та інші суми, що підлягають вирахуванню з доходу. По кредиту субрахунку 704 відображається списання дебетових оборотів на рахунок 79 “Фінансові результати”
--	-------------	--

Рахунок 70 “Доходи від реалізації” – пасивний, за кредитом субрахунків 701-703 відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом:

- належна сума непрямих податків (акцизного податку, податку на додану вартість та інших, передбачених законодавством);
- суми, які отримуються підприємством на користь комітента, принципала; повернуті перестраховиками частки страхових платежів (страхових внесків, страхових премій) (рис. 2.2.);
- результат зміни резервів незароблених премій (у страхових організаціях);
- списання у порядку закриття на рахунок 79 “Фінансові результати” (табл. 2.4, табл. 2.5).

Таблиця 2.4

Кореспонденція рахунків з обліку доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів)

№ з/п	Зміст операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
	1	2	3	4	5
Реалізація готової продукції (перша подія – відвантаження продукції)					
1	Відвантажена готова продукція покупцю	Накладна	361	701	1 200
2	Відображене податкове зобов'язання з ПДВ	Податкова накладна	701	641	200
3	Відображена собівартість реалізованої продукції	Бухгалтерська довідка	901	26	1 000
Реалізація готової продукції (перша подія – отримання попередньої оплати)					
4	Отримана попередня оплата на поточний рахунок	Виписка банку	311	681	1 200
5	Відображене в обліку ПДВ	Податкова накладна	64.3	64.1	200

Продовження табл. 2.4

6	Відвантажена попередньо оплачена продукція	Накладна	36.1	70.1	1 200
7	Відображене в обліку ПДВ	Податкова накладна	70.1	64.3	200
8	Списана собівартість готової продукції	Бухгалтерська довідка	90.1	26	1 000

9.	Зарахована попередня оплата в погашення дебіторської заборгованості	Бухгалтерська довідка	68.1	36.1	1200
----	---	-----------------------	------	------	------

Таблиця 2.5

Кореспонденція рахунків з обліку доходів від реалізації товарів у роздрібній торгівлі

№ з/п	Зміст операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
	1	2	3	4	5
1	Відображена виручка від реалізації товарів	Фіскальний чек	30.1	70.2	1 800
2.	Відображене ПДВ	Податкова накладна	70.2	64.1	300
3.	Списання (за розрахунками) суми торгової націнки на реалізовані товари	Бухгалтерська довідка	28.5	28.2	800
4.	Списана собівартість товарів	Бухгалтерська довідка	90.2	28.2	1 000

Отже, за інструкцією до Плану рахунків бухгалтерського активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, дохід від реалізації відображається таким записом:

Дебет рахунка 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»

Кредит рахунка 70 «Дохід від реалізації».

Подальша операція – вилучення з доходу тієї його частки, що не належить підприємству (ПДВ, акциз тощо).

Але погоджуємося з думкою вчених [100], що існує можливість спростити цю схему, тобто в результаті відображення операції реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) необхідно відразу робити такий запис:

Дебет рахунка 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»

(на загальну суму заборгованості)

Кредит рахунка 70 «Дохід від реалізації» (на суму чистого доходу від реалізації)

Кредит рахунка 643 «Податкове зобов'язання (на суму ПДВ, акцизу тощо).

Такі коригування дадуть можливість відобразити в цьому звіті на єдиній методологічній основі всі види доходів: від реалізації, інші операційні доходи, фінансові та інші доходи.

Підприємство може самостійно розробляти додаткові субрахунки та аналітичні рахунки, виходячи із специфіки діяльності, конкретних потреб завдань управління та контролю.

Залежно від обставин операції дохід від реалізації продукції (товарів, інших активів) може визнаватися на момент продажу (поставки) продукції (товарів, інших активів) покупцям, до нього або після нього. Вибір цього моменту залежить від того, коли здійснена господарська операція, яка пов'язана з доходом, відповідатиме критеріям визнання доходу.

Традиційною датою визнання доходу від реалізації продукції (товарів, інших активів) є дата продажу (поставки). На рахунках бухгалтерського обліку такий дохід від реалізації продукції (товарів, інших активів) відображується на дату продажу (поставки) продукції (товарів, інших активів). Сума доходу еквівалентна отриманим грошовим коштам та сумі рахунків, що підлягають отриманню від покупців за продукцію (товари, інші активи), придбану з відстрочкою платежу.

Для підприємств торгівлі дата продажу є датою визнання доходу незалежно від того, в якій формі надходить платіж від покупця: грошовій або обіцянки сплатити пізніше.

У разі здійснення ризикових операцій з точки зору невизначеності щодо отриманого доходу для визнання його може використовуватись метод грошових надходжень, який передбачає визнання валового прибутку лише при надходженні грошових коштів.

Кожен платіж, який надходить, складається з двох частин: 1) покриття витрат; 2) валовий прибуток. Співвідношення цих частин таке саме, в якому ці елементи включені до ціни продажу.

Оскільки відсотки валового прибутку для більшої частини продукції (товарів) є різними і можуть змінюватись із року в рік, необхідно зберігати і аналізувати окремі записи щодо продажу продукції за рік. Окремі облікові записи слід зберігати щодо дебіторської заборгованості, реалізованого валового прибутку, не-реалізованого валового прибутку, вилучень для кожного виду продукції. При вико-

ристанні методу грошових надходжень адміністративні витрати і витрати на збут відносять на витрати у період понесення їх.

Продавець, який здійснює продаж на виплату в розстрочку, захищатиме свої інтереси, зберігаючи право власності або володіння на продукцію (товари) згідно з умовами контракту на продаж, оренду, поруку тощо. У разі несплати за таким контрактом дебіторська заборгованість і незароблений валовий прибуток анулюються. В більшості випадках несплати продукція (товари) вилучаються продавцем.

Для обліку доходів від реалізації товарів застосовується субрахунок 702 “Дохід від реалізації товарів”. За кредитом субрахунку 702 відображається визнаний дохід, за дебетом – сума непрямих податків (акцизного збору, податку на додану вартість) і списання чистого доходу на субрахунок 791 “Результат основної діяльності” по закінченню звітного періоду.

Облік собівартості реалізованих товарів ведеться на субрахунку 902 “Собівартість реалізованих товарів”.

Дохід від реалізації товарів визначається за методом нарахування, тобто в момент відвантаження продукції покупцям і виникнення дебіторської заборгованості. Як свідчить практика, не всі дебітори погашають заборгованість, і підприємства несуть втрати при списанні безнадійної дебіторської заборгованості. Згідно з принципом відповідності витрати на безнадійну заборгованість мають бути узгоджені з доходами від реалізації товарів за звітними періодами. Із цією метою підприємства створюють резерв сумнівних боргів згідно з П(С)БО 10 “Дебіторська заборгованість”. При цьому сума нарахованого резерву не зменшує визначений раніше дохід від реалізації, а включається до складу інших операційних витрат.

Визначення доходів і витрат від реалізації товарів у роздрібній торгівлі має певну специфіку, яка впливає з особливостей даного виду діяльності.

Оскільки у роздрібній торгівлі вибуття товарів згідно з вимогами П(С)БО 9 “Запаси” може оцінюватися за цінами продажу, то собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізо-

ваних товарів і сумою торгової націнки. Сума торгової націнки на реалізовані товари визначається як добуток продажної вартості реалізованих товарів і середнього відсотка торгової націнки. При визначенні собівартості реалізованих товарів у роздрібній торгівлі необхідно сторнувати суму націнки від продажної ціни.

При реалізації товарів у гуртовій торгівлі чи готової продукції на виробничих підприємствах можуть застосовуватися розрахунки не тільки грошовими коштами, а й шляхом обміну іншими активами чи здійсненні бартерних операцій. Обмін активами і бартерні операції є різновидністю господарських операцій, і результати їх проведення повинні правильно визначені в бухгалтерському обліку. Якщо здійснювати обмін продукцією, товарами та іншими активами, які є подібними за призначенням та мають однакову справедливу вартість, дохід не визнається. Даний підхід відображення операцій обміну активів і невизнання доходу можна пояснити саме визначенням подібних активів, які мають не тільки однакове функціональне призначення, а й однакову справедливу вартість, а тому результат обміну не вплине на доходи (витрати) підприємства.

Дохід визнається тільки при здійсненні обміну неподібними активами. Різновидністю операцій обміну активами можна вважати бартерні операції, а при обміні неподібними активами допускається часткове проведення розрахунків грошовими коштами.

Сума доходу за бартерним контрактом визначається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг, що одержані або підлягають одержанню підприємством, зменшеною або збільшеною відповідно на суму переданих або одержаних грошових коштів.

Дохід від реалізації товарів, готової продукції зменшується на суму товарів, повернутих від покупців. Причиною повернення товарів можуть бути незначні дефекти, невідповідність ціни чи якості товару умовам договору.

Окрім того, дохід від реалізації товарів, готової продукції коригується на суму знижок, що надані покупцям за дострокову оплату.

Інші знижки (торговельні знижки за оптову покупку, знижки передсвятко-

вих акцій) в обліку не враховуються, оскільки видаткові накладні не реалізовані товари виписуються за мінусом указаних знижок і в бухгалтерському обліку не відображаються як дохід.

Для обліку повернених товарів від покупців і знижок, наданих покупцям за терміновість платежу, застосовується субрахунок 704 “Вирахування з доходу”, який є контрактивним до рахунку 70 “Доходи від реалізації”. За дебетом субрахунку 704 відображають суму наданих після дати реалізації знижок покупцям і вартість повернених та інші суми, що підлягають вирахуванню з доходів. За кредитом субрахунку 704 відображають списання суми вирахувань з доходів на субрахунок 791 “Результат операційної діяльності”.

2.2. Облік доходів і фінансових результатів, отриманих від виконання робіт, надання послуг, іншої операційної діяльності

Надання послуг, як правило, передбачає виконання підприємством завдання, передбаченого в контракті, протягом узгодженого періоду часу. Послуги можуть надаватися впродовж одного або кількох періодів. Один із прикладів надання послуг – це перевезення вантажу.

Визнання доходу від надання послуг залежать від достовірності оцінки результату операції з надання послуг. Якщо результат операції, яка передбачає надання послуг, може бути достовірно вимірний, дохід, пов’язаний з операцією, має визнаватися на той етап завершеності операції, який існує на дату балансу при застосуванні методу поетапного виконання робіт. Якщо неможливо дотовірно виміряти результат операції, яка передбачає надання послуг, дохід має визнаватися тільки у тому обсязі, в якому визнані витрати підлягають відшкодуванню. Дохід не визнається, а понесені витрати визнаються як видатки, якщо не існує ймовірності відшкодування понесених витрат.

Результат операції з надання послуг може бути достовірно оцінений у разі виконання всіх умов, поданих на рисунку 2.3.

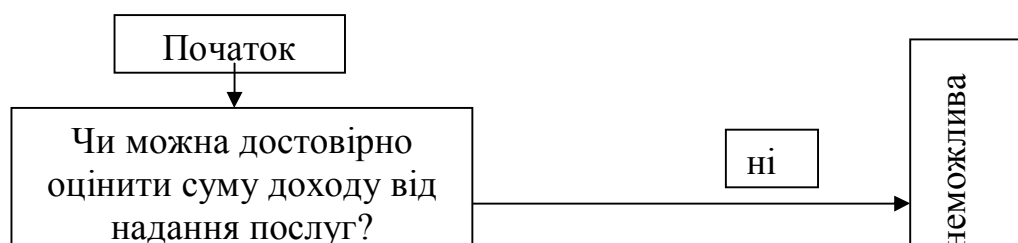


Рис. 2.3. Алгоритм визначення достовірної оцінки результату операції з надання послуг [92, 227]

Підприємство, як правило, може здійснити достовірну оцінку після того, як воно погодило з іншими сторонами-учасниками операції такі питання:

- права кожної із сторін, що мають позовну силу щодо послуги, яка буде надана і отримана сторонами;
- компенсацію, надану в обмін на послуги;
- спосіб та терміни розрахунків.

Якщо підприємство погодило з іншими учасниками компенсацію, яка буде надана в обмін на послуги, а також спосіб та терміни розрахунків, то існує ймовірність достовірної оцінки за первісною сумою доходу. Проте ця сума мо-

же змінитися під виконання контракту внаслідок відхилень, претензій і заохочувальних виплат.

Значні невизначеності можуть виникнути щодо витрат, які будуть понесені при виконанні послуги. Наприклад, підприємство може погодити і рівномірно отримувати комісійні за подальше обслуговування, підтримку та поліпшення програмного забезпечення після продажу, але може не знати суму витрат, які будуть понесені до завершення контракту. Підприємство може бути спроможним оцінити ймовірну суму витрат, виходячи з досвіду з аналогічними контрактами або забезпечення подібних послуг у минулому до визнання будь-якого доходу (і, отже, витрат) від надання послуги.

Невизначеності можуть виникнути щодо оплати суми, яка вже включена до доходу, але щодо якої перестала існувати ймовірність оплати. За таких умов неоплачена сума або сума, щодо якої перестає існувати ймовірність оплати, визнається як витрати без здійснення коригування суми первісно визнаного доходу.

Здійснити оцінку ступеня завершеності операції з надання послуг на звітну дату можна:

- вивченням виконаної роботи;
- визначенням питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані на підставі розрахунку відсотка готовності:

$$\text{Відсоток виконання} = \frac{\text{Фактично витрачені дні}}{\text{Очікувана загальна кількість днів}} \times 100 \%$$

- визначенням питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство у зв'язку із наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат на підставі розрахунку відсотка понесених витрат:

$$\text{Відсоток понесених витрат} = \frac{\text{Витрати понесені на певну дату}}{\text{Загальна сума попередньо оцінених витрат}} \times 100 \%$$

Сума витрат, здійснених на певну дату, включає тільки ті витрати, які відображають обсяг наданих послуг на цю дату (загальні та адміністративні витрати, понесені в періоді, не відносять до контракту з надання послуг).

До попередньо оцінених загальних витрат операції включають тільки витрати, які відображають надані послуги, і послуги що будуть надані.

З огляду на практичні цілі, коли послуги надаються невизначеною кількістю дій за визначений період часу, дохід може бути визначено на основі методу рівномірного нарахування за визначений період часу, крім випадків, коли є свідчення на користь іншого методу, який краще визначає ступінь завершеності надання послуг. При використанні методу рівномірного нарахування за визначений період часу послуги поділяють на типи, подані в таблиці 2.6.

Таблиця 2.6

Класифікація послуг при застосуванні методу рівномірного нарахування

Тип послуги	Умови визнання	Приклади
Послуги, які становлять подібні дії	Дохід визнається рівномірно від кожної такої дії	Обслуговування, підтримка та поліпшення програмного забезпечення після продажу тощо
Послуги, які становлять неподібні дії	Дохід визнається пропорційно до рівня прямих витрат при наданні кожної послуги	Проведення платного циклу лекцій, художніх вистав, банкетів та інших спеціальних подій
Послуги, які становлять подібні дії за визначений період їх надання	Дохід визнається рівномірним нарахуванням за визначений період	Технічне обслуговування за фіксовану періодичну плату

Визнання доходу від надання послуги може відкладатися до моменту виконання суттєвої дії, якщо ця дія є значно суттєвішою порівняно з іншими діями, наприклад:

- реклама в засобах масової інформації (комісійні визнаються як дохід, коли відбувається оприлюднення відповідної реклами);
- розподіл акцій клієнтові (комісійні визнаються як дохід, якщо акції було розподілено).

Методи визначення ступеня завершеності операції з надання послуг за умови достовірної оцінки результату операції подано на рисунку 2.4.

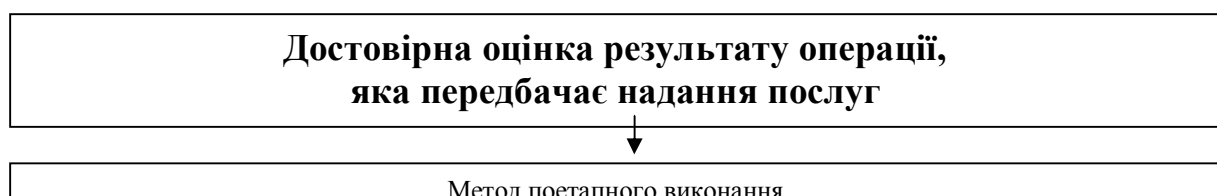


Рис.2.4. Визначення ступеня завершеності операції з надання послуг при застосуванні методу поетапного виконання робіт, наданих послуг

Визнання доходу посиленням на етап завершеності операції називають методом поетапного виконання робіт. Згідно з цим методом, дохід визнається в тих облікових періодах, в яких надаються відповідні послуги, зіставленням доходу від контракту з витратами за контрактом, понесеними у процесі досягнення певного ступеня завершеності операції з надання послуг. Визнання доходу на цій основі приводить до відображення у звітах доходів, витрат та прибутку, які можна віднести на завершену частину робіт, і надає корисну інформацію щодо обсягу послуг та їх результатів за певний період.

Для відображення контрактної (проектно-кошторисної) вартості виконаних робіт за контрактом, за які встановлено рахунки замовнику, використовують громіжні рахунки. Записи на них здійснюються так:

– протягом звітного періоду по кредиту рахунку відображується контрактна вартість виконання робіт, за які встановлено рахунки;

- протягом звітнього періоду по дебету рахунку відображуються суми, які надійшли в оплату виставлених рахунків;
- на кінець виконаних робіт за контрактом рахунок закривається на загальну вартість контракту (у кореспонденції з рахунком “Незавершене виробництво”).

При визначенні фінансових результатів за звітний період рахунки “Собівартість реалізованих робіт і послуг” та “Дохід від реалізації робіт і послуг” закриваються на рахунок “Фінансові результати” (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Кореспонденція рахунків з обліку доходу від надання послуг

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
	2016 рік			
1	Витрати на заробітну плату аудиторів, які працювали над виконанням договору	231	661	3 000
2	Нарахований єдиний соціальний внесок на заробітну плату аудиторів, які працювали над виконанням договору	231	651	1 050
3	Розподілені загальнопромислові витрати за відповідним розрахунком	231	91	450
4	Списана собівартість виконаних робіт	903	231	4 500
5	Визнання доходу з надання послуг (у тому числі ПДВ)	361	703	9 600
6	Відображення ПДВ	703	641	1 600
7	Відображення фінансового результату	703	791	8 000
		791	903	4 500
		791	441	3 500
	2017 рік(оскільки в даному випадку не існує ймовірності отримання грошових коштів – дохід не визнається).			

Продовження табл. 2.6

1	Витрати на заробітну плату аудиторів, які працювали над виконанням договору	23.1	66.1	4 500
2	Нарахований єдиний соціальний внесок на заробітну плату аудиторів, що працювали над виконанням договору	231	651	1 570
3	Розподілені загальнопромислові витрати за відповідним розрахунком	231	91	530
4	Списана собівартість виконаних робіт	903	231	6 600
5	Відображений фінансовий результат	791	903	6 600
		442	791	6 600

Слід зазначити, що нетто-залишок за дебетом до одних контрактів не буде відшкодований за рахунок нетто-залишку за кредитом за іншими контрактами.

Якщо дохід від надання послуг не може бути достовірно оцінений і не існує ймовірності відшкодування зазнаних витрат, то дохід не визнається, а понесені витрати визнаються витратами звітного періоду. Якщо надалі сума доходу будедостовірно оцінена, то дохід визнається за методом поетапного виконання робіт.

До іншої операційної діяльності належить процес вибуття будь-якого активу (виробничих запасів, матеріальних цінностей, оборотних активів тощо). У складі інших операційних доходів відображаються всі інші доходи, не пов'язані з реалізацією (товарів, робіт, послуг). До інших операційних доходів включають доходи від операційної діяльності (крім доходу від реалізації продукції товарів, робіт, послуг) та обліковують на рахунку 71 «Інший операційних дохід» у розрізі субрахунків. За кредитом рахунку 71 відображається сума визнаних доходів, а за дебетом – суми непрямих податків у складі цих доходів та списання чистого доходу на рахунок 791 «Результат основної діяльності».

У національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку відсутнє чітке визначення сутності іншої операційної діяльності підприємства, а в літературі з бухгалтерського обліку, як правило, обмежуються неповним переліком елементів, що формують таку діяльність [71]. Тому, перш ніж посвідчити дефініцію іншої операційної діяльності підприємства, вважаємо доцільним чітко визначити її елементи та операції в контексті їх облікового відображення [50] та наслідків впливу на фінансові результати господарської діяльності (таблиця 2.7).

Таблиця 2.7

Облікове відображення іншої операційної діяльності підприємства

Елементи та операції іншої операційної діяльності	Субрахунки до рахунків		Зміст записів на субрахунках
	71 «Інший операційний дохід»	94 «Інші витрати операційної діяльності»	
Первісне визнання зміна вартості активів, які	710 «Доходи від первісного визнання та від зміни	940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості	Узагальнення інформації про доходи та витрати від первісного визнання

обліковуються за справедливою вартістю	вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»	активів, які обліковуються за справедливою вартістю»	та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»
Діяльність з проведення досліджень та розробок		941 «Витрати на дослідження і розробки»	Акумуляція інформації щодо витрат з проведення досліджень та розробок
Діяльність з реалізації іноземної валюти	711 «Дохід від реалізації іноземної валюти»	942 «Собівартість реалізованої іноземної валюти»	Узагальнення інформації про доходи та витрати від реалізації іноземної валюти
Діяльність з реалізації оборотних активів (крім продукції, товарів, робіт, послуг основної діяльності)	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»	943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	Синтез облікових даних про доходи та витрати від реалізації оборотних активів (необоротних активів, призначених для продажу, виробничих запасів, МШП тощо)
Діяльність з надання послуг операційної оренди	713 «Дохід від операційної оренди активів»	949 «Інші витрати операційної діяльності»	Узагальнення інформації про доходи та витрати від оренди (крім фінансової) майна, за умови, що ця діяльність не є метою створення підприємства
Фіксація впливу зміни курсу валют на операційну діяльність підприємства	714 «Дохід від операційної курсової різниці»	945 «Втрати від операційної курсової різниці»	Узагальнення інформації про доходи та втрати від курсових різниць за активами та зобов'язаннями підприємства, пов'язаних з операційною діяльністю
Визнаних порушень господарських договорів на операційну діяльність підприємства	Визнаних порушень господарських договорів на операційну діяльність підприємства	948 «Визнані штрафи, пені, неустойки»	Накопичення інформації щодо доходів та витрат, які виникають у вигляді штрафів, пені, неустойок, інших санкцій за порушення господарських договорів та діяльності

Продовження табл. 2.7

Діяльність з виявлення знецінення, нестач та псування оборотних активів	717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості»	944 «Сумнівні та безнадійні борги»	Узагальнення інформації про доходи та втрати від списання дебіторської та кредиторської заборгованості, що виникла в ході операційного циклу, по закінченні строку
---	---	------------------------------------	--

			позовної давності
Безоплатне отримання оборотних активів	718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів»	–	Узагальнення інформації про доходи від безоплатно одержаних оборотних активів, отриманих підприємством грантів, асигнувань та субсидій
Інша неосновна операційна діяльність	719 «Інші доходи від операційної діяльності»	949 «Інші витрати операційної діяльності»	Узагальнення інформації про результати діяльності житлово-комунальних і обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів, будинків відпочинку, санаторіїв та інших закладів оздоровчого та культурного призначення підприємства, інші доходи та витрати від неосновної операційної діяльності, які не обліковуються відокремлено (результати від операцій з тарою, від інвентаризації тощо)

Зауважимо, що при їх виділенні приймався до уваги результатний аспект обліку діяльності, що передбачає відображення доходів та витрат для визначення її фінансових результатів, оскільки це має місце в контексті загальної мети ведення бухгалтерського обліку, якою є надання повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства [50].

Відправним моментом для визначення іншої операційної діяльності підприємства, як облікової категорії, є наведені в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» визначення звичайної та основної та операційної діяльності підприємства [74].

На підприємствах Росії ряд вищезазначених елементів іншої операційної діяльності відносяться до так званої позареалізаційної діяльності, про що свідчить вказівка складу доходів та витрат підприємства відповідно до чинних положень бухгалтерського обліку (ПБО). Так, зокрема, відповідно до вимог ПБО 9/99 «Доходи організації» позареалізаційними доходами є: отримані

штрафи, пені, неустойки; надходження, пов'язані з відшкодуванням нанесених збитків; суми списаної кредиторської заборгованості у зв'язку із закінченням терміну позовної давності; курсові різниці за валютними операціями; безкоштовно отримані активи [83, 20]. Із переліку інших операційних доходів російських підприємств, наведених у зазначеному положенні видно, що тільки доходи від реалізації валюти збігаються з іншими доходами вітчизняних підприємств, з чого можна констатувати, що структура іншої операційної діяльності російських і українських підприємств характеризується відмінностями.

Звертаючись до обліку валютних операцій, зауважимо, за П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» [71] курсова різниця це різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних курсах гривні, встановлених Нацбанком до грошової одиниці іншої країни. До речі, стандарти бухгалтерського обліку трактують доходи (видатки) як збільшення (зменшення) економічних вигод, що визначається у вигляді приросту (скорочення) активів і пасивів. Однак, з економічної точки зору збільшення гривневого еквіваленту оцінки певного елемента активу чи пасиву не є підставою для визнання економічних вигод. У даному випадку зросла не вигода, а тільки гривнева оцінка валюти.

По суті, курсові різниці не завжди означають вигідність або її зниження, вигідність пов'язана із співвідношенням коливань курсів валют і цін на товарну масу. З огляду на ці аргументи існує необхідність перегляду трактування категорій доходів і видатків, що узгоджувались б з їх економічним змістом та структурою елементів.

Отже, перерахунок в національну валюту іноземної валюти, здійснюється за курсом НБУ. Але валюта придбавається чи продається за міжбанківським курсом, який відрізняється від курсу НБУ. Важливо, що в П(С)БО 21 [71] валютними курсом визнається виключно курс НБУ. Це означає, що розбіжності між комерційними курсами купівлі-продажу валют та курсами НБУ не є за своєю природою курсовими різницями, та відповідно, не будуть відображатися

в обліку як курсові різниці. Виходячи з наведених вище міркувань, слушною є пропозиція обліковувати такі різниці від операційної діяльності у складі інших операційних доходів (витрат) відповідно на субрахунках 719 «Інші доходи від операційної діяльності» (949 «Інші витрати операційної діяльності»), різниці між курсом НБУ міжбанківським від неопераційної діяльності – як інші доходи (витрати) відповідно на субрахунках 746 «Інші доходи від звичайної діяльності» (977 «Інші витрати звичайної діяльності»).

Результати узагальнення практичних аспектів питання свідчать, що досить поширеною є ситуація, коли постачальник-резидент, щоб унебезпечитися від знецінення гривні, передає товар без передоплати і сторони при визначенні ціни у договорі, визначають грошовий еквівалент зобов'язання в іноземній валюті керуючись ЦКУ. А вже при гривневій оплаті такого зобов'язання, відповідно до ЦКУ, слід враховувати офіційний курс відповідної валюти на день платежу.

Отже, така різниця у покупця також визнаватиметься іншими операційними доходами (рахунок 719 «Інші доходи від операційної діяльності»), у разі коли курс впав, та іншими операційними витратами (рахунки 949 «Інші витрати операційної діяльності»), коли курс зріс.

Проблемним залишається питання включення до згадуваного елемента іншої операційної діяльності операцій з продажу необоротних активів (основних засобів, довгострокових біологічних активів тощо), облік яких регулюється П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [71] та за яким необоротні активи, утримувані для продажу, класифікуються як товари. Критики заслуговує рішення щодо використання для обліку їх наявності та руху субрахунку 286 «Необоротні активи та групи вибуття, призначені для продажу», внесене останніми змінами в Плані рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції № 291 по його використанню. Як відомо, цей субрахунок входить до рахунка 28 «Товари», який відповідно до Інструкції призначений для обліку руху товарів – запасів, що надійшли на підприємство з метою їх наступної реалізації і який, використовують в основному збутові,

торгові та заготівельні підприємства й організації, підприємства громадського харчування, а також промислові та інші виробничі підприємства лише для обліку виробів, матеріалів, продуктів, спеціально придбаних для продажу.

Крім того, реалізація товарів традиційно відноситься до основної діяльності підприємства, витрати та доходи якої обліковується відповідно на субрахунках 902 «Собівартість реалізованих товарів» та 702 «Дохід від реалізації товарів». У цьому зв'язку дискусійними є використання субрахунків 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів», де має здійснюватися облік собівартості необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу, поряд із собівартістю реалізованих виробничих запасів (сировини, матеріалів, відходів тощо), та субрахунку 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів» для обліку доходів від продажу необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу, де традиційно узагальнюється інформація про доходи від реалізації оборотних активів.

На наш погляд, вирішенню проблеми може слугувати скасування субрахунку 286 «Необоротні активи та групи вибуття, призначені для продажу» до рахунку 28 «Товари» та виділення для обліку наявності і руху вказаних об'єктів субрахунку 200 «Необоротні активи та групи вибуття, призначені для продажу» до рахунку 20 «Виробничі запаси». Такий простий крок додасть логічного змісту обліковим записам з реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу, які здійснюються на рахунках та за схемою обліку реалізації виробничих запасів.

Варто зазначити, що часто на практиці, як показують наукові дослідження, виникає проблема у відображенні в обліку штрафних санкцій, виставлених замовникам за невиконання умов договору підряду. Одні підприємства галузі відображають їх як дохід за будівельним контрактом за кредитом рахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг», а інші – 715 «Одержані штрафи, пені, неустойки». Погоджуємося із думкою Задорожного З.В., що правильнішою є методика, що використовується на перших підприємствах, оскільки такі штрафні санкції є, по суті, претензіями, які входять до доходу від основної

діяльності[36]. Відображення претензій в складі доходу від реалізації дасть можливість точніше визначити фактичний результат від реалізації.

Первинними документами при накопиченні інформації про інші операційні доходи є довідки та розрахунки бухгалтерії. Віднесення доходів від операційної діяльності на фінансові результати оформляється розрахунком бухгалтерії.

Синтетичний облік інших операційних доходів ведуть у журналі № 6. Аналітичний облік інших операційних доходів організовується за видами доходів та іншими напрямками, визначеними підприємством.

Результат операційної діяльності визначають на субрахунку 791 “Результат операційної діяльності”. На субрахунку 791 “Результат операційної діяльності” визначається як прибуток (збиток) від основної діяльності підприємства, так і результати від іншої операційної діяльності. Тому доцільно було б розділити результати від операційної та іншої операційної діяльності, які відносяться до субрахунку 791 “Результат операційної діяльності” на:

791/1 “Результат операційної (основної) діяльності”;

791/2 “Результат від іншої операційної діяльності”.

Отже, для узагальнення інформації про доходи підприємства передбачено клас 7 “Доходи і результати діяльності”, про витрати – клас 8 “Витрати за елементами” та клас 9 “Витрати діяльності”. Тобто, визначення фінансового результату залежить від обраного способу обліку витрат:

1) за допомогою рахунків класу 8 “Витрати за елементами” (рис. 2.5). Підприємства, які ведуть облік даним способом, в кінці звітного періоду доходи, відображені на рахунках класу 7, списують безпосередньо на рахунок 79 “Фінансові результати”. Підприємствам рекомендується вести облік витрат зазначеним способом при невеликій кількості господарських операцій і за відсутності декількох напрямків діяльності.);



Рис. 2.5. Спрощена схема обліку витрат і доходів

2) за допомогою рахунків класу 9 «Витрати діяльності» – всіма іншими підприємствами (рис. 2.6);

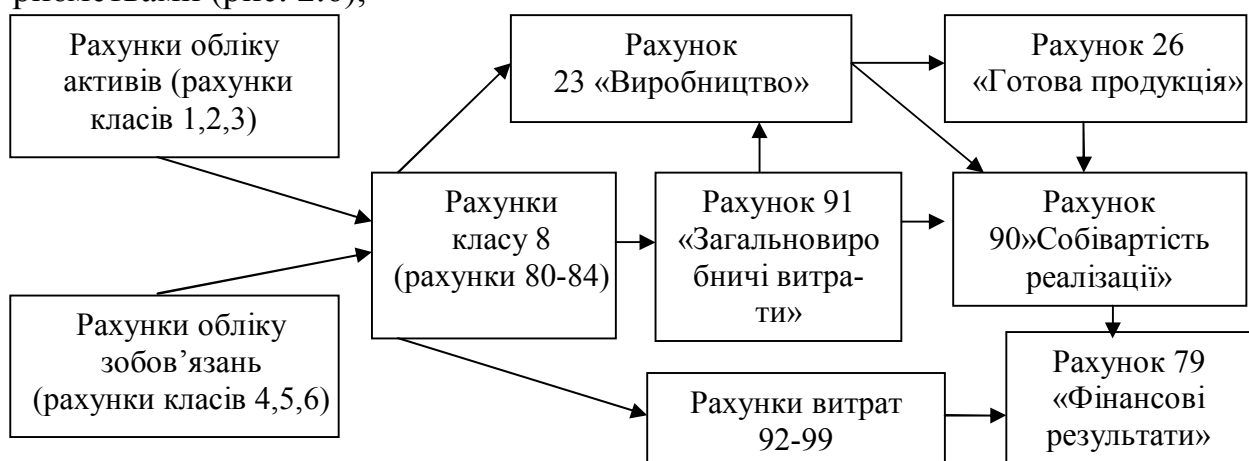


Рис. 2.6. Схема розширеного обліку операційних витрат (з використанням рахунків класів 8 «Витрати за елементами» та 9 «Витрати» [49, 225]

3) за допомогою рахунків класів 8 і 9 – підприємствами, які мають намір вести облік одночасно за обома класами рахунків (рис. 2.7).

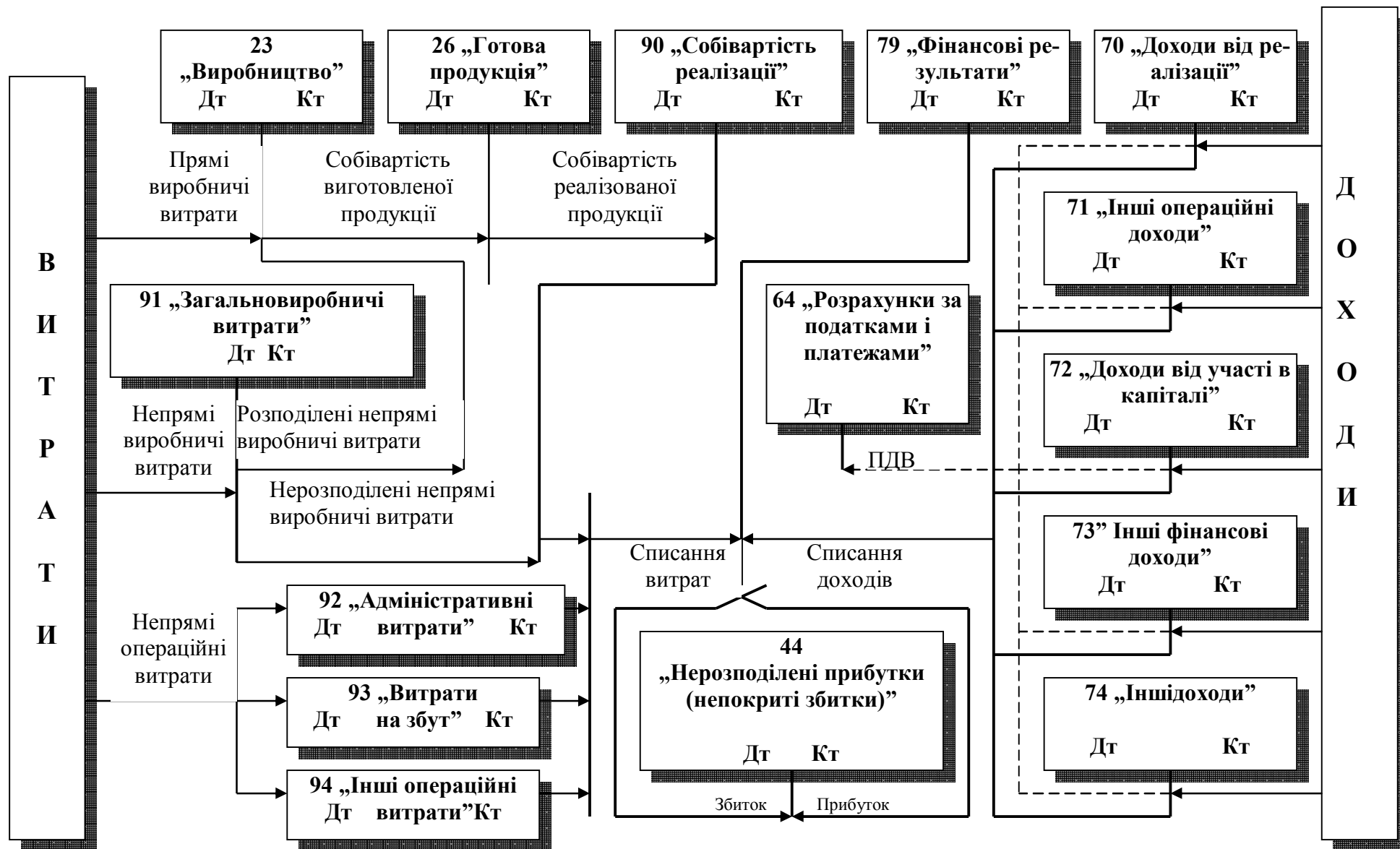


Рис. 2.7. Формування фінансових результатів від операційної діяльності при використанні рахунків витрат класу 9

Схема обліку витрат і доходів (з використанням рахунків класу 9 “Витрати діяльності”), яка подана на рисунку 2.7, дає можливість згрупувати витрати за видами діяльності, які в кінці звітного періоду теж списуватимуться на рахунок 79 “Фінансові результати”. Використання даного варіанта дозволяє здійснювати детальніший облік витрат.

Ті підприємства, які будуть використовувати метод розширеного обліку витрат, зможуть системним шляхом отримати інформацію про витрати за елементами, а потім перегрупувати ці витрати за видами діяльності. При списанні витрат необхідно буде робити два проведення замість одного. Наприклад, при передачі матеріалів у виробництво їх необхідно спочатку списати в дебет рахунку 80 “Матеріальні витрати” з кредиту рахунка 20 “Виробничі запаси”, а потім – із кредиту рахунка 80 в дебет рахунка 23 “Виробництво”.

У кінці звітного періоду сальдо рахунків класу 7, 8 або 9 списують на рахунок 79 “Фінансові результати”, за даним якого визначають прибуток або збиток від господарської діяльності підприємства. Визначений прибуток або збиток списують рахунок 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”.

2.3. Облік доходів і фінансових результатів від інвестиційної та фінансової діяльності

Підприємства з метою максимально можливого використання фінансових ресурсів й отримання прибутків займаються не лише операційною, а й інвестиційною та фінансовою діяльністю.

Вкладення капіталу у фінансову та інвестиційну діяльність пов’язано з підвищеним ризиком порівняно з операційною діяльністю. Підприємства повинні вкладати капітал у цінні папери, які приносять прибуток у вигляді процентів при незначних витратах на їх розміщення чи придбання на ринку.

Інвестування коштів у капітальні інвестиції дає можливість розширити технічну базу підприємства, збільшити обсяг виробництва, освоїти нову продукцію, що забезпечує зростання маси прибутку в майбутньому [49, 193].

Як свідчить практика, інвестиційна діяльність у країнах з ринковою економікою дає підприємству суттєві доходи. Прибуток від участі в капіталі асоційованих, дочірніх підприємств, а також від операцій з цінними паперами, іншими фінансовими інструментами в багатьох з них перевищує доходи від основної, операційної діяльності. Тому важливим є повне висвітлення в обліку й звітності інвестиційних процесів на підприємстві, одержання достовірної інформації про інвестиційні доходи і витрати, чітке розмежування результатів кожного виду діяльності.

Виділення таких видів діяльності як інвестиційна та фінансова в діючій в Україні практиці обліку є характерним лише при формуванні Звіту про рух грошових коштів. Проте ні в Плані рахунків бухгалтерського обліку, ні в Звіті про фінансові результати не виділяють окремо доходи і витрати фінансової та інвестиційної діяльності. У зв'язку з чим виникають часто діаметрально протилежні трактування цих видів діяльності.

Інвестиційна діяльність, за визначенням НП(С)БО 1, включає придбання, реалізацію необоротних активів, а також фінансових інвестицій, які не є складовою часткою еквівалентів грошових коштів [72]. До таких еквівалентів у стандарті зараховують короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, що вільно конвертуються у певні суми грошових коштів і характеризуються незначним ризиком зміни вартості. У цих визначеннях маємо невідповідність, еквіваленти грошових коштів названо фінансовими інвестиціями, в той час як до інвестиційної діяльності вони не входять.

Національні стандарти дають таке визначення: “Фінансова діяльність – діяльність підприємства, яка призводить до зміни розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства”[71]. Отже, основний зміст фінансової діяльності полягає у фінансуванні підприємства. Фінансова діяльність підприємства пов'язана із залученням коштів шляхом випуску акцій та облігацій, збільшення статутного капіталу або отримання кредитів і позик у банківських і небанківських установах. Іншими словами, фінансова діяльність – це залучення капіталу.

Таке звужене поняття про фінансову діяльність є прикладом не зовсім вдалого вживання узвичаєної термінології в державних нормативних актах. У теорії і практиці досить часто зміст фінансової діяльності трактується ширше, ніж фінансування. У широкому значенні під фінансовою діяльністю розуміють усі заходи, пов'язані з мобілізацією капіталу, його використанням, примноженням (збільшенням вартості) та поверненням [26, 30]. Тобто фінансова діяльність (у широкому розумінні) включає весь комплекс функціональних завдань, які здійснюють фінансові служби підприємства, пов'язані з фінансуванням, інвестиційною діяльністю та фінансовим забезпеченням (обслуговуванням) операційної діяльності підприємства.

У бухгалтерському обліку операції, пов'язані з інвестиційною та фінансовою діяльністю названо як фінансові операції.

Задорожний З.В., Крупка Я.Д. [34, 427] зазначають, що до фінансових доходів належать доходи, які одержало підприємство від здійснення фінансових інвестицій, фінансової оренди, інших фінансових операцій. Причому для обліку фінансових доходів, на їх думку, призначені синтетичні рахунки 72 «Дохід від участі в капіталі» та 73 «Інші фінансові доходи».

Бутинець Ф.Ф. до доходів, отриманих в результаті інвестиційної діяльності відносить доходи від:

- реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів (основних засобів, нематеріальних активів тощо), майнових комплексів;
- неопераційних курсових різниць;
- безоплатно отриманих активів;
- інші доходи від звичайної діяльності, в тому числі від списання кредиторської заборгованості, що виникла не під час операційного циклу, після закінчення строку позовної давності, від вартості негативного гудвілу, яка визначається доходом [10, 430].

Доходи від операцій з фінансовими інвестиціями включають дохід від участі в капіталі. Дохід від участі в капіталі – це дохід від фінансових інвестицій, які обліковуються методом участі в капіталі. Метод участі в капіталі – це метод

обліку інвестицій, згідно з яким балансова вартість інвестицій збільшується або зменшується на суму збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування.

Згідно П(С)БО 12 метод участі в капіталі застосовують для обліку інвестицій в асоційовані, спільні та дочірні підприємства, які є пов'язаними сторонами для інвестора. Асоційоване підприємство – підприємство, в якому інвестору належить блокувальний пакет акцій (більш як 25% акцій) і яке не є дочірнім чи спільним підприємством інвестора.

Для обліку доходів від участі в капіталі застосовується рахунок 72 “Дохід від участі в капіталі”, який має три субрахунки (рис. 2.8).

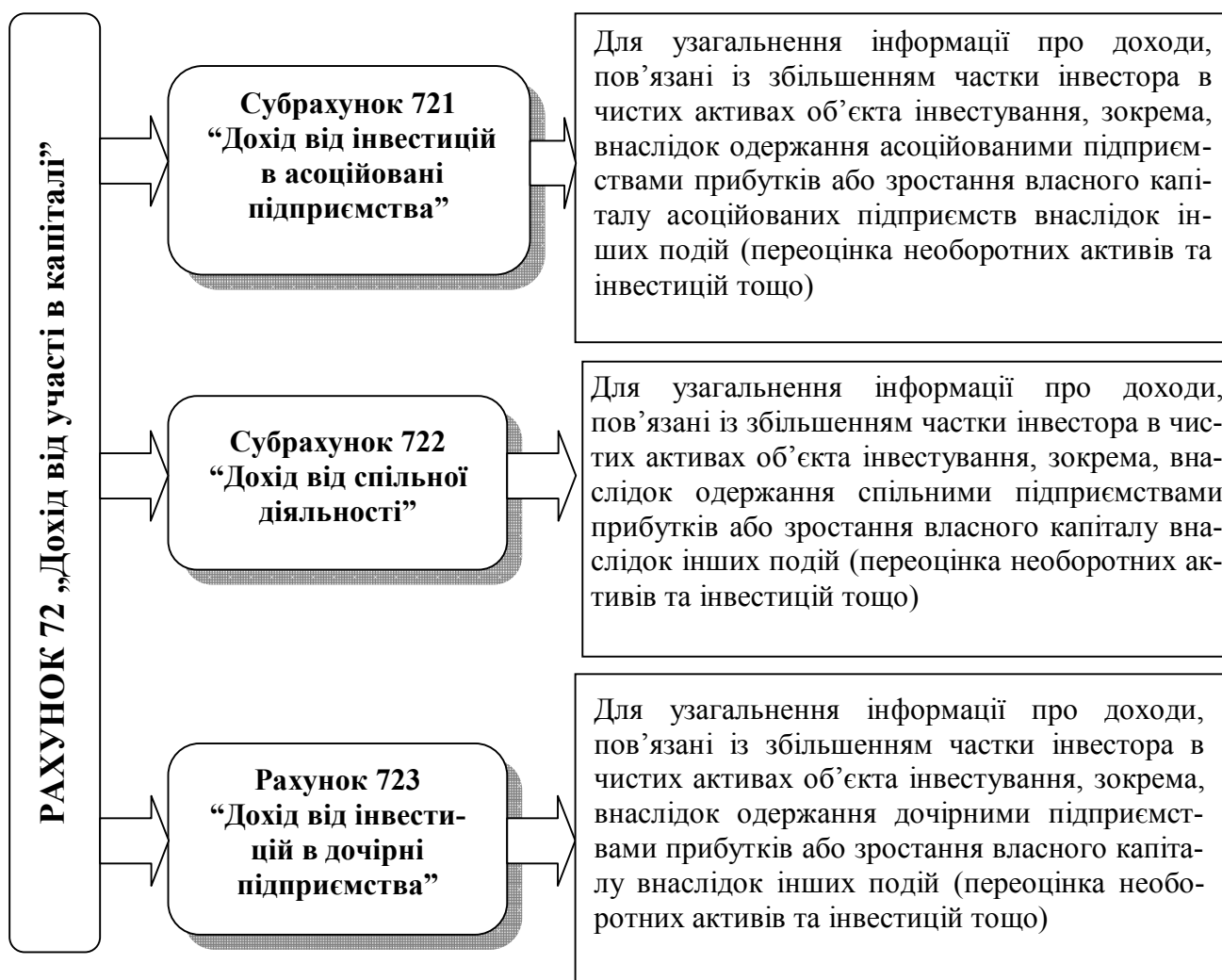


Рис. 2.8. Синтетичний облік доходів від участі в капіталі

За кредитом рахунка відображають збільшення доходу, а за дебетом – списання на фінансові результати діяльності підприємства.

На суму доходу, одержаного за інвестиціями пов'язаними сторонами і визначеного за методом участі в капіталі, складають такі записи в бухгалтерському обліку (табл. 2.8):

Таблиця 2.8

Відображення в обліку інвестицій, які оцінюють за методом участі в капіталі

	Найменування операції	Бухгалтерський запис	
		Дебет	Кредит
1.	Здійсненої інвестиції в асоційовані або спільні підприємства	141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»	Рахунки обліку грошових коштів, оборотних, необоротних активів
2.	Відображений інвестором прибуток, одержаний (належний) від участі в капіталі	141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»	72 «Дохід від участі в капіталі»
3.	Нараховані підприємством дивіденди від інвестицій, що обліковуються за методом участі в капіталі	373 «Розрахунки за нарахованими доходами»	141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»
4.	Відображені інвестором частини збитку в складі втрат від участі в капіталі (якщо результатом діяльності підприємства, інвестиції в яке обліковуються за методом обліку участі в капіталі, є збиток)	96 «Втрати від участі в капіталі»	141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»
5.	Віднесені доходи від участі в капіталі, отримані за звітний рік, до складу фінансового результату від фінансових операцій	72 «Дохід від участі в капіталі»	792 «Результат фінансових операцій»
6.	Списані втрати від участі в капіталі, одержані за рік, для визначення фінансового результату від фінансових операцій	792 «Результат фінансових операцій»	96 «Втрати від участі в капіталі»

При відображенні в бухгалтерському обліку результатів діяльності дочірнього підприємства інвестор повинен орієнтуватися саме на чистий прибуток (збиток), суму якого буде відображено у Звіті про фінансові результати об'єкта інвестування в рядках 220 (225). Цю величину отримаємо, помноживши суму одержаного чистого прибутку (збитку) на частку інвестора у статутному капі-

талі дочірнього підприємства. При цьому на дату складання Балансу в бухгалтерському обліку інвестора буде зроблено такі бухгалтерські записи(табл. 2.9).

Таблиця 2.9

Облік інвестицій в асоційовані та дочірні підприємства

Зміст операції	Кореспонденція		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Підприємством (об'єктом інвестування) отримано прибуток			
Об'єкт інвестування – асоційоване підприємство	141	721	Сума, що відповідає частці інвестора в чистому прибутку асоційованого або дочірнього підприємства
Об'єкт інвестування – дочірнє підприємство	141	723	
Підприємством (об'єктом інвестування) отримано збиток			
Об'єкт інвестування – асоційоване підприємство	961	141	Сума, що відповідає частці інвестора у збитках з асоційованого або дочірнього підприємства (але не більше балансової вартості інвестиції)
Об'єкт інвестування – дочірнє підприємство	963	141	

Первинними документами для обліку доходів від участі в капіталі є розрахунки та довідки бухгалтерії. Віднесення доходів на фінансовий результат оформляється довідкою (розрахунком) бухгалтерії.

Аналітичний облік доходів від участі в капіталі організовують за кожним об'єктом інвестування та іншими ознаками, визначеними підприємством.

Інформація за рахунком 72 “Дохід від участі в капіталі” знаходить своє відображення у журналі-ордері № 6 та в Звіті про фінансові (звіті про сукупний дохід) результати в рядку з аналогічною назвою.

До інших доходів фінансової діяльності належать такі види доходів:

- 1) дивіденди одержані;
- 2) доходи від інвестицій в асоційовані, спільні підприємства;
- 3) відсотки одержані;
- 4) інші фінансові доходи.

Облік доходів, які виникають у ході фінансової діяльності підприємства, зокрема дивідендів, відсотків та інших доходів від фінансової діяльності ведуть на пасивному, тимчасовому рахунку 73 “Інші фінансові доходи”(рис. 2.9) , у розрізі відповідних субрахунків (рис. 2.10).

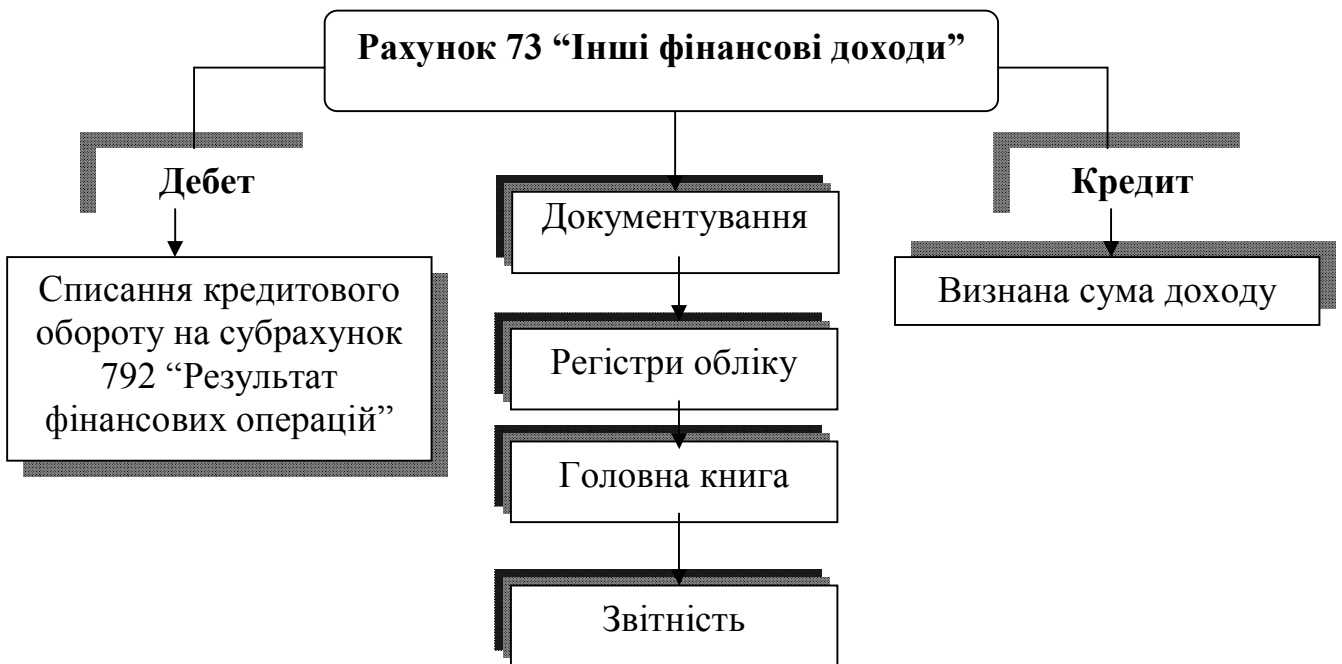


Рис. 2.9. Загальна схема організації бухгалтерського обліку фінансових доходів

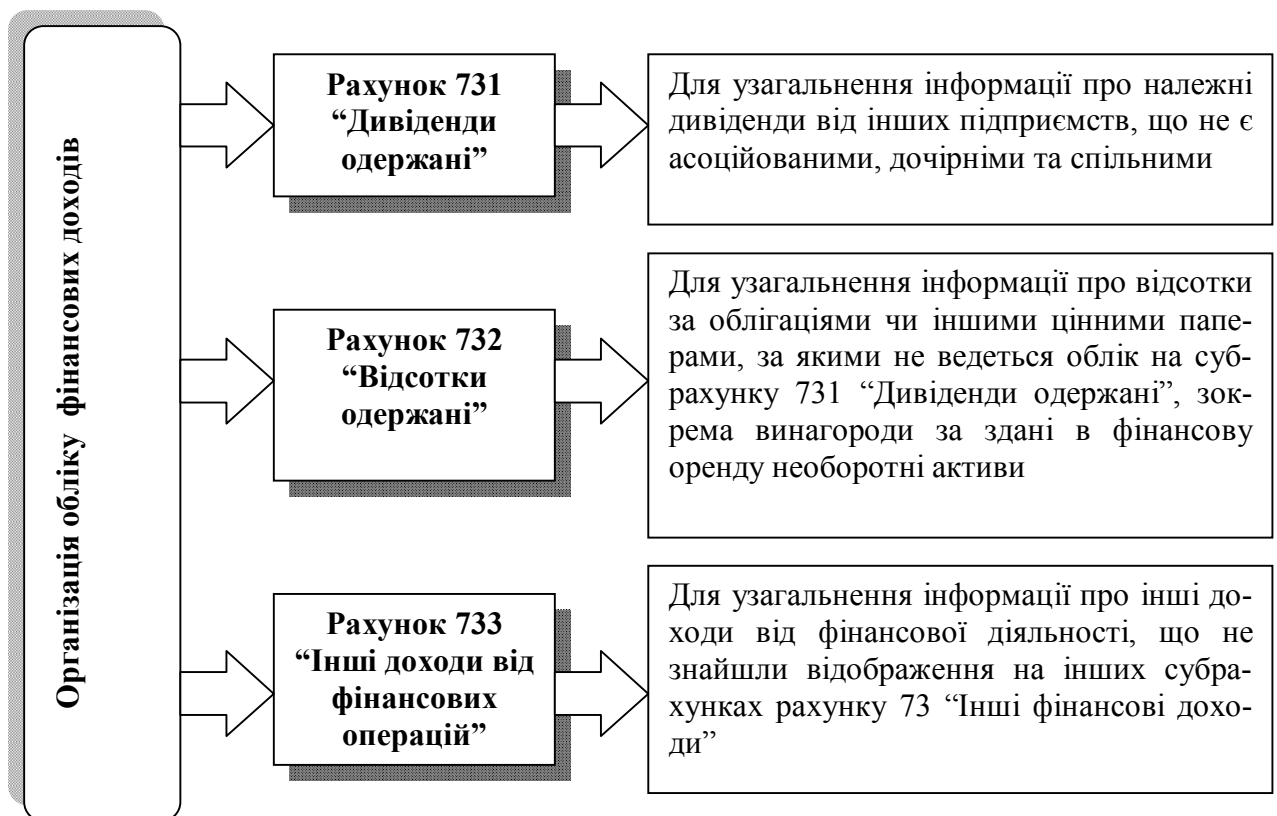


Рис. 2.10. Облік фінансових доходів

Таблиця 2.10

Облік операцій, пов'язаних з отриманням фінансових доходів

та визначенням фінансових результатів

	Найменування операції	Бухгалтерський запис	
		Дебет	Кредит
1.	Нарахована сума дивідендів, процентів, роялті, що підлягають отриманню	373 «Розрахунки за нарахованими доходами»	73 «Інші фінансові доходи»
2.	У разі здійснення фінансових інвестицій у цінні папери, що передбачають нарахування (отримання) за ними процентів (крім інвестицій, облік яких ведеться за методом участі в капіталі) щомісяця або не рідше як один раз на квартал сум процентів, яка припадає на даний місяць (квартал), відносять до складу доходів звітного періоду	373 «Розрахунки за нарахованими доходами»	73 «Інші фінансові доходи»
3.	Витрати на фінансову оренду активів	95 «Фінансові витрати»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
4.	Нараховані витрати, пов'язані із залученням позичкового капіталу	95 «Фінансові витрати»	684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»
5.	Відображено дисконт за операціями з векселями	95 «Фінансові витрати»	34 «Короткострокові векселі одержані»
6.	Віднесені інші фінансові доходи, отримані за звітний рік, до складу фінансового результату від фінансових операцій	73 «Інші фінансові доходи»	792 «Результат фінансових операцій»
7.	Списані фінансові витрати за рік для визначення фінансового результату від фінансових операцій	792 «Результат фінансових операцій»	95 «Фінансові витрати»

Первинними документами для обліку фінансових доходів та віднесення нафінансові результати є розрахунки та довідки бухгалтерії.

Дані по рахунку 73 «Інші фінансові доходи» відображають у журналі-ордері № 6 та в Звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід) в рядку з аналогічною назвою.

Після закінченні звітного періоду на субрахунку 792 «Результат фінансових операцій» визначається результат від фінансових операцій (рис. 2.11).

95 «Фінансові витрати»		792 «Результат фінансових операцій»		72 «Дохід від участі в капіталі»	
Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт

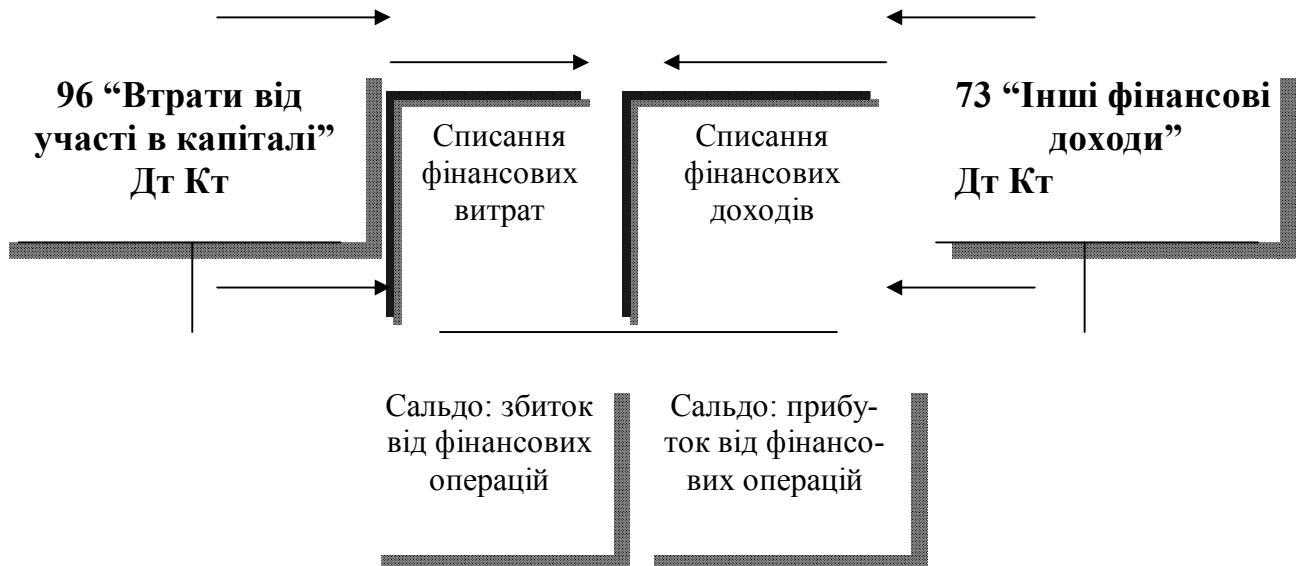


Рис. 2.11. Визначення результату від фінансових операцій

Доходи від іншої звичайної діяльності обліковуються на рахунку 74 “Інші доходи”, за кредитом якого відображаються визнані доходи, а за дебетом – їх списання в кредит субрахунку 793 “Результат іншої звичайної діяльності” (рис. 2.12). Облік інших доходів ведуть в розрізі субрахунків, які відкриваються на кожний окремий вид доходів (табл. 2.11).

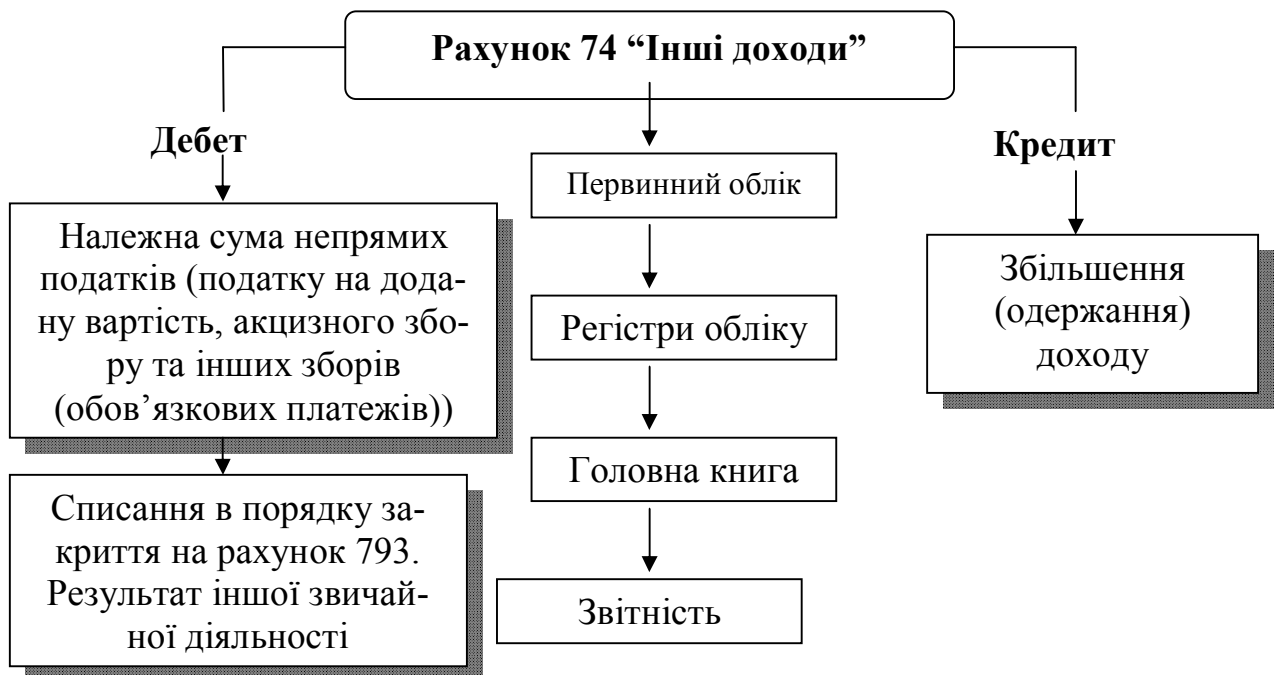


Рис. 2.12. Загальна схема організації бухгалтерського обліку інших доходів

Таблиця 2.11

Склад і призначення субрахунків до рахунка 74 “Інші доходи”

Код субрахунку	Назва субрахунку	Призначення
----------------	------------------	-------------

740	Дохід від зміни вартості фінансових інструментів	
741	Дохід від реалізації фінансових інвестицій	Для узагальнення інформації про доходи від реалізації фінансових інвестицій
742	Дохід від відновлення корисності активів	Для узагальнення інформації про визнані відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 28 "Зменшення корисності активів" доходи від відновлення корисності активів"
744	Дохід від неопераційної курсової різниці	Для узагальнення інформації про курсові різниці за активами та зобов'язаннями в іноземній валюті, які пов'язані з фінансовою та інвестиційною діяльністю підприємства
745	Дохід від безоплатно одержаних активів	Для узагальнення інформації про доходи від безоплатно одержаних активів. У разі безоплатного одержання підприємством необоротних активів дохід визначається за сумою амортизації таких активів одночасно з її нарахуванням.
746	Інші доходи від звичайної діяльності	Для узагальнення інформації про інші доходи від звичайної діяльності, які не відображені на інших субрахунках рахунку 74 "Інші доходи", зокрема від списання кредиторської заборгованості, що не виникла в ході операційного циклу, по закінченні строку позовної давності, від вартості від'ємного гудвілу, яка визнається доходом.

Субрахунок 742 «Дохід від відновлення корисності активів» з'явився із введенням дію П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів». Якщо звернутися за аналогією до міжнародної практики, то нашому П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» відповідає IFRS 36 «Impairment of Assets» («Знецінення активів»). За визначенням активи – це ресурси, які потенційно приносять економічні вигоди. Отже, якщо йдеться про зниження корисності активів, то під цим треба розуміти зменшення їх здатності такі вигоди приносити. А отже, навіть найменша втрата активами корисності повинна бути відповідним чином оцінена у грошовому (вартісному) вираженні, щоб потім зменшити вартісну оцінку активів, що частково втратили свою корисність.

Легко уявити, що зменшення корисності відбувається мало не з усіма видами активів. Проте П(С)БО 28 застосовується не до будь-яких активів, а до цілком певної їх групи – до основних засобів і нематеріальних активів.

Припустимо, що підприємство відобразило в обліку зменшення корисності певного активу чи активів. Однак з плином часу ознаки зменшення корисності

активів, наведені вище, можуть припинити існувати. У такому разі на дату річного балансу підприємство знову повинно визначити суму очікуваного відшкодування цих активів.

Величина, на яку сума очікуваного відшкодування активу (у межах балансової (залишкової) вартості цього активу, визначеної на дату відновлення корисності без урахування попередньої суми втрат від зменшення його корисності), перевищує його балансову (залишкову) вартість, становить вигоди від відновлення корисності.

Наприклад, на дату наступного річного балансу балансова (залишкова) вартість автомобіля, щодо якого в попередньому році було відображено зменшення корисності, становила 53,3 тис. грн. Ознака зменшення корисності припинила існувати, тому підприємство знову визначило суму очікуваного відшкодування активу - автомобіля. Ця сума становила 74 тис. грн.

Якщо б у попередньому році підприємство не відображало зменшення корисності, балансова (залишкова) вартість автомобіля становила б 64 тис. грн. Сума очікуваного відшкодування активу перевищує балансову вартість на 20,7 тис. грн. ($74 - 53,3$). Однак підприємство повинно відобразити вигоди від відновлення корисності в сумі 10,7 тис. грн. ($64 - 53,3$) - в розмірі не більше балансової (залишкової) вартості автомобіля без урахування попередньої суми втрат від зменшення корисності.

Після відновлення корисності активу, що амортизується, нарахування амортизації здійснюється виходячи з нової балансової (залишкової) вартості активу і переглянутого (у разі зміни) строку його корисного використання (експлуатації) (п. 18 ПБО 28). Якщо за умовами прикладу 8 строк корисного використання, що залишився до кінця експлуатації (2 роки), не переглядатиметься, то річна сума амортизації виходячи з нової балансової вартості становитиме 32 тис. грн. ($64 : 2$ роки).

У бухгалтерському обліку вигоди від відновлення корисності активу визнаються іншим доходом, а щодо активів, відображених в обліку за переоціненою вартістю, – у порядку, передбаченому відповідним положенням (стандар-

том) бухгалтерського обліку з одночасним збільшенням його балансової (залишкової) вартості.

Якщо активи не переоцінювалися, вигоди від відновлення корисності відображаються за дебетом рахунку 13 та кредитом субрахунку 742 “Дохід від відновлення корисності активів” (табл. 2.12).

Таблиця 2.12

Відображення в обліку відновлення корисності активів

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
Варіант 1. Автомобіль не переоцінювався				
1.	Відображено вигоди від відновлення корисності	13	742	10700
Варіант 2. Автомобіль переоцінювався				
2	Відображено вигоди від відновлення корисності на суму: доходу	13	742	12750
3	Додаткового капіталу	13	423	4450

Якщо активи переоцінювалися, то (на дату проведення чергового відновлення корисності):

- у разі перевищення суми попередніх уцінок активу і втрат від зменшення його корисності над сумою попередніх дооцінок залишкової вартості цього активу і вигід від відновлення його корисності сума чергового (останнього) відновлення корисності, але не більше зазначеного перевищення, відображається записом за дебетом рахунку 13 та кредитом субрахунку 742;
- різниця (якщо сума чергового (останнього) відновлення корисності більше від зазначеного перевищення) відображається записом за дебетом рахунку 13 та кредитом субрахунку 423.

Фінансовий результат іншої звичайної діяльності визначається на субрахунку 793 “Результат іншої звичайної діяльності” (рис. 2.13).

<p>97 “Інші витрати”</p> <p>Дт Кт</p> <hr style="border: 0.5px solid black;"/>	<p>793 “Результат іншої звичайної діяльності”</p> <p>Дт Кт</p> <hr style="border: 0.5px solid black;"/>	<p>74 “Інші доходи”</p> <p>Дт Кт</p> <hr style="border: 0.5px solid black;"/>



Рис. 2.13. Визначення результату від іншої звичайної діяльності

У кінці звітної періоду віднесення сум інших доходів на фінансові результати від іншої звичайної діяльності відображають записом:

Д-т 74 «Інші доходи»

К-т 793 «Результат іншої звичайної діяльності».

Списання інших витрат від іншої звичайної діяльності на фінансові результати:

Д-т 793 «Результат іншої звичайної діяльності»

К-т 97 «Інші витрати».

Дані по рахунку 74 «Інші доходи» відображаються у журналі-ордері № 6 та в Звіті про фінансові результати в рядку з аналогічною назвою.

Крупка Я.Д. у свій час [34, 256], враховуючи те, що на рахунку 74 обліковувалися доходи, пов'язані виключно з інвестиційною діяльністю, пропонував назвати рахунок 74 «Доходи інвестиційної діяльності», а субрахунок 746 «Інші доходи від інвестиційної діяльності». Тепер же фактично безпосередньо з інвестиційною діяльністю пов'язаний лише субрахунок 741 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій».

При визначенні фінансового результату підприємство не розділяє конкретно доходи і витрати від інвестиційної діяльності. Мабуть, доцільніше було б змінити назви у Плані рахунків бухгалтерського обліку. Так, наприклад, залишити субрахунок 792 «Результат фінансових операцій» і на ньому відповідно вести облік усіх фінансових операцій, тобто з частиною тих, що входять до субрахунку 793 «Результат іншої звичайної діяльності» (окрім придбання і реалізації фінансових інвестицій, які обліковують на субрахунках 741 «Дохід від ре-

алізації фінансових інвестицій” та 971 “Собівартість реалізованих фінансових інвестицій”). А назву субрахунку 793 змінити на “Результат від інвестиційної діяльності”, де обліковувати все те, що пов’язано з інвестиційною діяльністю.

Проте дану проблему можна вирішити по-іншому. Пропонується поділити інвестиційну діяльність на: 1) основну інвестиційну діяльність; 2) іншу інвестиційну діяльність.

Основна інвестиційна діяльність буде входити до складу субрахунку 792 “Результат фінансових операцій”, тобто це закриття рахунків 72 “Дохід від участі в капіталі” і 96 “Втрати від участі в капіталі”. Тоді субрахунок 792 “Результат фінансових операцій” можна розділити на:

792/1 “Результат від фінансової діяльності”;

792/2 “Результат від основної інвестиційної діяльності”.

Інша інвестиційна діяльність увійде до складу субрахунку 793 “Результат іншої звичайної діяльності”, тобто придбання і реалізацію інвестицій, які обліковуються на субрахунках 741 “Дохід від реалізації фінансових інвестицій” та 971 “Собівартість реалізованих фінансових інвестицій”.

Тоді субрахунок 793 “Результат іншої звичайної діяльності” буде мати:

793/1 “Результат від іншої фінансової діяльності”;

793/2 “Результат від іншої інвестиційної діяльності”.

Із всього вищесказаного можна зробити висновок, що будь-яке підприємство може перевірити доцільність кожного із видів діяльності завдяки детальному аналізу субрахунків рахунку 79 “Фінансові результати”, визначити оптимальну величину та шляхи покриття збитків від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

2.4. Узагальнення даних про доходи та фінансові результати діяльності підприємства у звітності

Інформацію про отримані доходи та фінансові результати, відображену в реєстрах обліку (відомостях, журналах, журналах-ордерах), узагальнюють та систематизують в таких формах фінансової звітності як:

- Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід);
- Звіт про рух грошових коштів;
- Примітки до фінансової звітності.

Форма і зміст Звіту про фінансові результати визначені Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”.

Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) – це звіт про доходи, витрати фінансові результати підприємства. Вимоги НС(П)БО 1 стосуються підприємств організацій, установ та інших юридичних осіб (далі – підприємств) усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ). Особливості складання консолідованого звіту про фінансові результати визначаються П(С)БО 20. Суб'єкти малого підприємництва складатимуть такий Звіт за спрощеною формою відповідно до П(С)БО 25.

Розділ 1 Звіту про фінансові результати надає інформацію про доходи і витрати з точки зору власника підприємства, який розглядає прибуток як джерело виплат власникам (нарахування і сплати дивідендів тощо), створення резервного капіталу або збільшення статутного. Розділ 1 Звіту про фінансові результати призначений для визначення чистого прибутку (збитку) звітного періоду. Із цією метою у формі Звіту передбачається послідовне зіставлення його статей. Це досягається використанням класифікації доходів і витрат за видами діяльності і функціями. Кожна стаття базується на даних певного рахунку(субрахунку) доходів (класу 7) і витрат (класу 9 або 8) (табл. 2.12.).

Таблиця 2.12

Техніка складання розділу I ЗВІТУ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ[23, 527]

Стаття	Код	Підстава для заповнення
---------------	------------	--------------------------------

	ряд- ка	у разі використання рахунків витрат класу 8	у разі використання рахунків витрат
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	Обороти за субрахунками: Кт701	
		К-т 702	за мінусом ПДВ і акцизного податку
		К-т 703	
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	Обороти Д-т 791 К-т 26 Д-т 791 К-т 28 Д-т 791 К-т 23	Субрахунки 901 902 903
Валовий прибуток збиток	2090	Рядок 2000 - рядок 2050	
	2095		
Інші операційні доходи	2120	Д-т 71 К-т 791	
		Обороти	Рахунки
Адміністративні витрати	2130	Д-т 791 К-т 80-84	
Витрати на збут	2150	Д-т 791 К-т 80-84	
Інші операційні витрати	2180	Д-т 791 К-т 80-84	
Фінансові результати від операційної діяльності: прибуток збиток	2190	Субрахунок 791 або рядок 2090 (2095) +(-) рядки 2120, 2130, 2150, 2180	
	2195		
Дохід від участі в капіталі	2200	Обороти: Д-т 72 К-т 79	
Інші фінансові доходи	2220	Д-т 73 К-т 441	
Інші доходи	2240	Д-т 74 К-т 441	
Фінансові витрати	2250	Д-т 792 К-т 85	Д-т 792 К-т 95
Втрати від участі в капіталі	2255	Д-т 792 К-т 85	Д-т 792 К-т 96
Інші витрати	2270	Д-т 792 К-т 85	Д-т 792 К-т 97
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток збиток	2290	Рядок 2190 (2195) +(-) рядки 2200, 2220, 2240, 2250, 2255, 2270	
	2295		
Витрати (дохід) з по- датку на прибуток	2300	Д-т 79 К-т 85	Д-т 79 К-т 981

1	2	3
Прибуток (збиток) від припинення діяльно- сті після оподатку-	2305	Аналітичні дані за рахунками доходів і витрат стосовно припиненої діяльності

вання		
Чистий фінансовий результат прибуток збиток	2350	Обороти за субрахунками: Д-т 791, 792, 793 К-т 441
	2355	Д-т 442 К-т 791, 792, 793 або рядок 2290 (2295) - рядок 2300, +/- 2305

Процес розрахунку прибутку (збитку) звітної періоду і заповнення розділу 1

Звіту про фінансові результати може бути поділений на такі кроки (рис. 2.14):

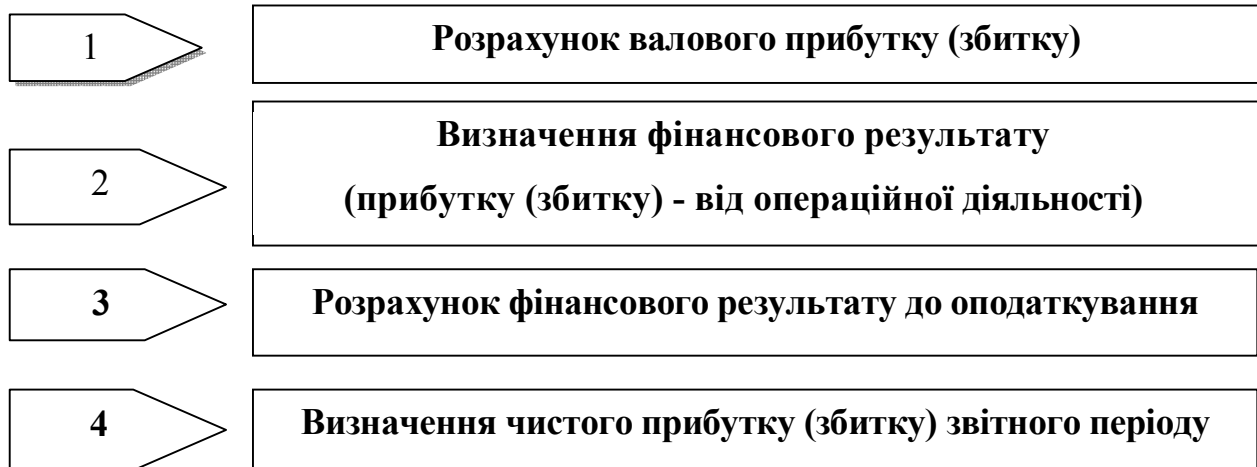


Рис. 2.14. Етапи заповнення розділу 1 Звіту про фінансові результати

Відзначимо, що результати кроків 1, 2 та 4 розраховуються під час складання Звіту форми № 2, тоді як показники фінансових результатів за кроками 3 - 6 формуються на субрахунках рахунку 79 "Фінансові результати". У разі застосування для обліку витрат лише рахунків класу 8 заповнення таких статей як "Адміністративні витрати", "Витрати на збут", "Інші витрати операційної діяльності" потребує відповідно організованого аналітичного обліку на кожному з рахунків економічних елементів.

Крок 1. Розрахунок валового прибутку.

Валовий прибуток (збиток) розраховується (рис. 2.15) як різниця між чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).

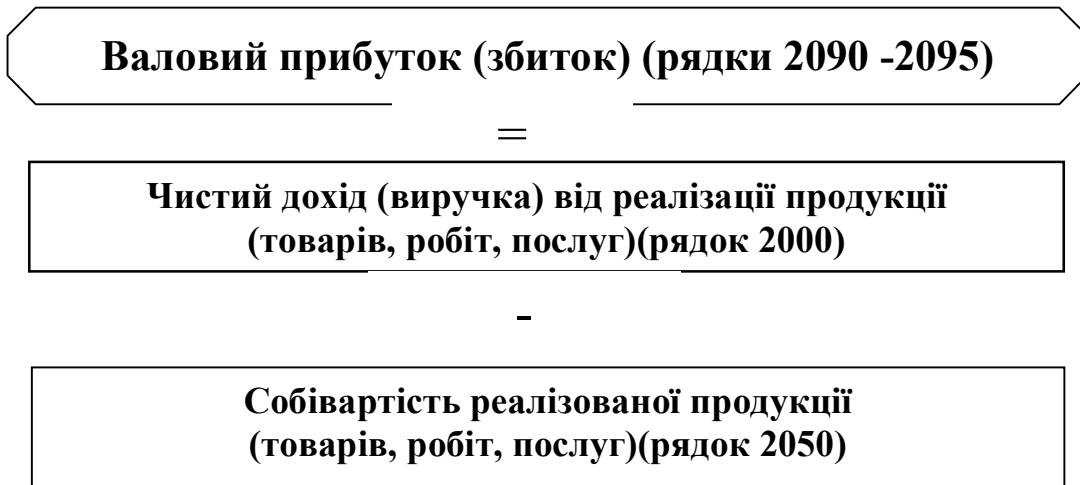


Рис. 2. 15. Розрахунок валового прибутку (збитку)

У статті "Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)" показують:

- виробничу собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) або собівартість реалізованих товарів, яка в обліку списана з кредиту рахунка 90 в дебет рахунка 79;
- нерозподілену частину умовно-постійних загальновиробничих витрат, яка в обліку відображається окремою проводкою з кредиту рахунка 91 в дебет рахунка 90;
- понаднормативні витрати, які також списані з кредиту відповідних рахунків у дебет рахунка 90.

Підприємства, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами, відображають за цією статтею балансову вартість реалізованих цінних паперів.

В обліку таку інформацію можна знайти шляхом зіставлення оборотів з дебету рахунка 70 "Доходи від реалізації" у кредит субрахунка 791 ""Результат основної діяльності" та з кредиту рахунка 90 "Собівартість реалізації" у дебет цього ж субрахунка 791.

Крок 2. Визначення фінансового результату від операційної діяльності.

Фінансовий результат – прибуток (збиток) - від операційної діяльності визначається як алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), іншого операційного

доходу, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат (рис. 2.16). Його сума відображається в обліку на субрахунку 791.

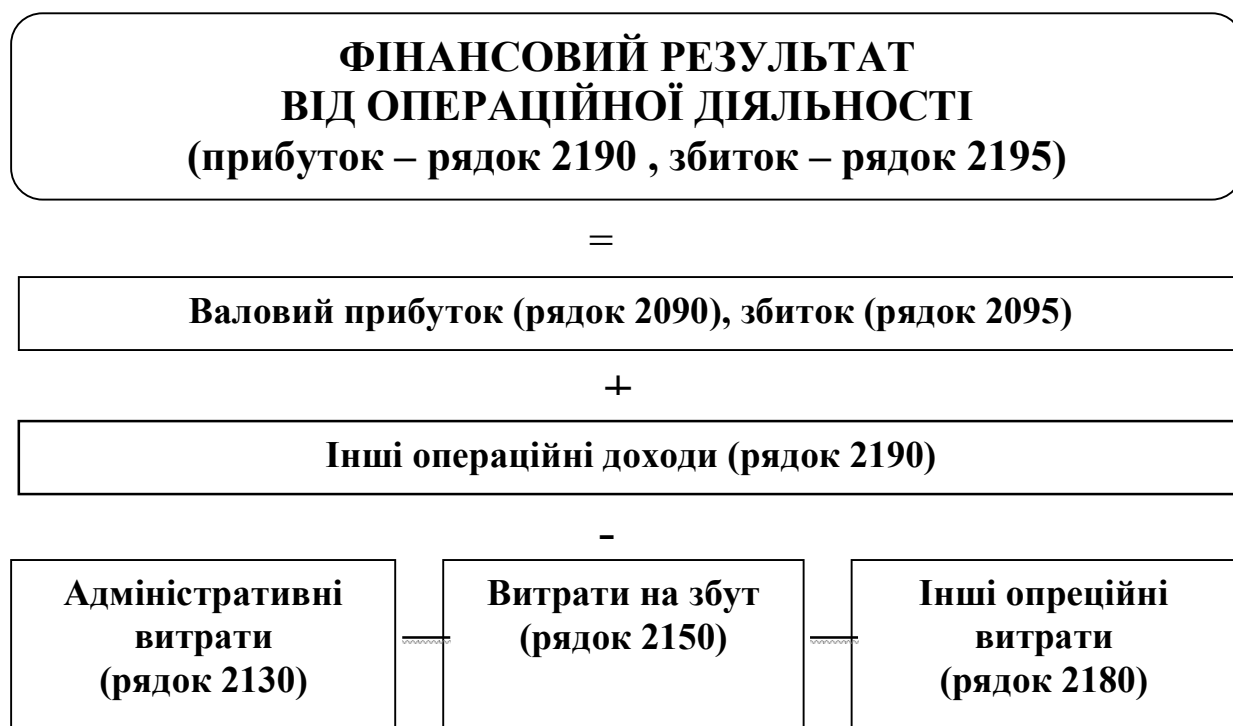


Рис. 2.16. Розрахунок фінансового результату від операційної діяльності

У статті „Інші операційні доходи” відображаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг): дохід від операційної оренди активів, дохід від операційних курсових різниць, відшкодування раніше списаних активів, дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій) тощо. Сума доходів показується у рядку 060 за вирахуванням податку на додану вартість та інших непрямих податків. В обліку вона відображається по кредиту рахунку 71 і в кінці звітного періоду (або місяця) списується в кредит рахунку 791.

До статті "Адміністративні витрати" включають суму загальногосподарських витрат, пов'язаних з управлінням та обслуговуванням підприємства, відображені в обліку на рахунку 92 і в кінці звітного періоду списані в дебет рахунку 791.

До статті "Витрати на збут" відносяться витрати підприємства, пов'язані із реалізацією продукції (товарів, послуг), рекламу, доставку продукції споживачам тощо. В обліку вони відображаються по дебету рахунку 93 і в кінці звітного періоду (або місяця) відносяться в дебет субрахунку 791.

У статті "Інші операційні витрати" відображаються всі інші витрати, що виникають у процесі операційної діяльності підприємства (крім витрат, що включаються до собівартості продукції, товарів, робіт, послуг та адміністративних витрат). В обліку вони збираються по дебету рахунка 94 і в кінці звітного періоду (або щомісячно) списуються в дебет субрахунку 791.

В обліку інформація про фінансовий результат від операційної діяльності акумулюється на субрахунку 791 у кінці звітного періоду, а потім списується на субрахунок 441 "Прибуток нерозподілений" або 442 "Непокриті збитки".

Крок 3. Розрахунок фінансового результату до оподаткування. Прибуток (збиток) до оподаткування визначають як алгебраїчну суму прибутку (збитку) від операційної діяльності, фінансових та інших доходів (прибутків), фінансових та інших витрат (рис.2.17).

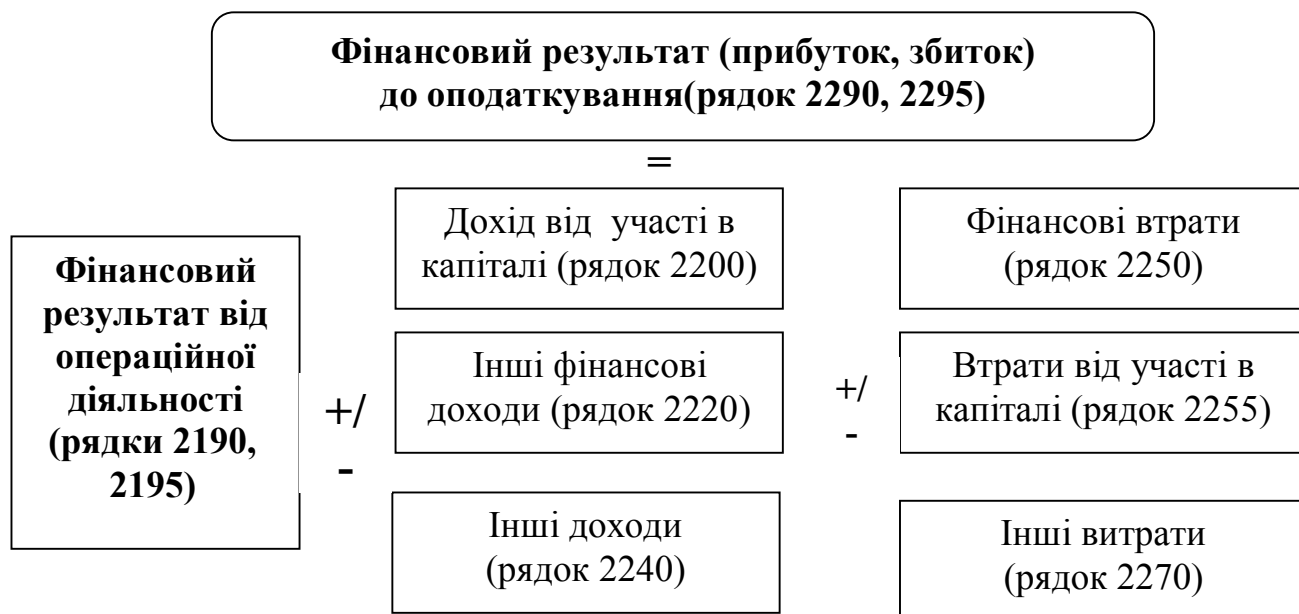


Рис. 2.17. Розрахунок фінансового результату до оподаткування

У статті "Дохід від участі в капіталі" відображається дохід, отриманий від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться.

Стаття "Інші фінансові доходи" включає:

- дивіденди одержані;
- відсотки одержані;
- інші доходи, отримані від фінансових операцій (крім доходів, які обліковують методом участі в капіталі). Їх обліковують на рахунку 73 "Інші фінансові

доходи", які в кінці звітнього періоду (або щомісяця) переносять на субрахунок 792.

У статті "Інші доходи" показується дохід від реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів і майнових комплексів; дохід від неопераційних курсових різниць та інші доходи, які виникають у процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства, що відображаються на рахунку 74. Сума доходів вказується у рядку 130 за вирахуванням податку на додану вартість та інших непрямих податків.

До статті "Фінансові витрати" включаються витрати на відсотки та інші витрати підприємства, пов'язані із залученням позикового капіталу. Вони накопичуються на рахунку 95 і в кінці звітнього періоду (або щомісяця) списуються на субрахунок 792.

У статті "Втрати від участі в капіталі" відображають збиток, спричинений інвестиціями в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких проводиться методом участі в капіталі на рахунку 96 "Втрати від участі в капіталі".

У статті "Інші витрати" відображаються інші витрати, які виникають у процесі звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства, облік яких здійснюється на рахунку 97.

Нагадаємо, що фінансові доходи і витрати, доходи і втрати від участі в капіталі переносяться з відповідних рахунків до субрахунку 792 "Результат фінансових операцій", тоді як інші доходи та інші витрати звичайної діяльності - на субрахунок 793 "Результат іншої звичайної діяльності". Саме зіставлення кредитових та дебетових оборотів за субрахунками 791, 792 та 793 дає можливість розрахувати фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування.

Крок 4. Розрахунок чистого фінансового результату.

Прибуток визначається як різниця між прибутком до оподаткування та сумою податків з прибутку. Збиток дорівнює збитку від до оподаткування та сумі податку на прибуток (рис. 2.18).

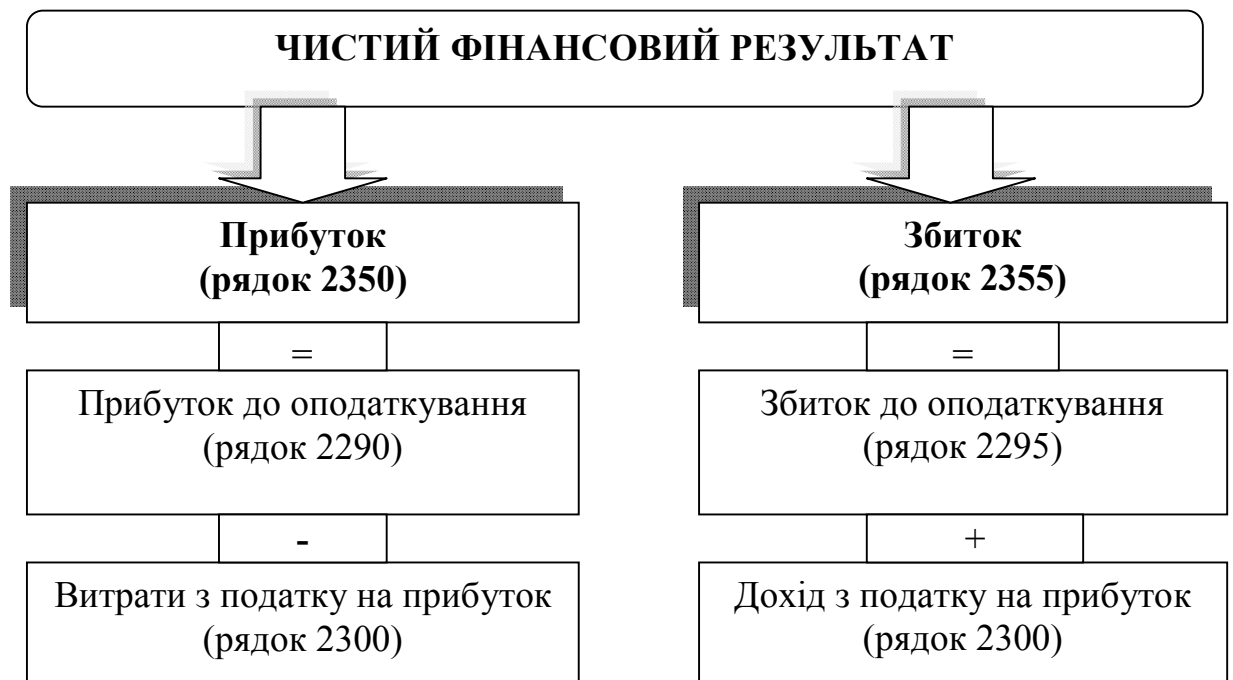


Рис. 2.18. Розрахунок чистого фінансового результату

У статті "Витрати (дохід) з податку на прибуток" вказують суму податку на прибуток, визначену згідно з П(С)БО 17 "Податок на прибуток". В обліку вона відображена по дебету субрахунку 981 "Податки на прибуток від звичайної діяльності".

В обліку інформація, необхідна для розрахунку фінансового результату від звичайної діяльності після оподаткування, зібрана на субрахунках 791, 792, 793 (фінансовий результат до оподаткування) та 981 (податок на прибуток від звичайної діяльності).

Чистий прибуток (збиток) в обліку буде перенесений з рахунка 79 "Фінансові результати" на відповідні субрахунки рахунка 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)".

Фінансові результати відображають за кордоном у Звіті про прибутки і збитки, в Україні – у Звіті про фінансові результати.

Четверта Директива ЄС встановлює два формати Звіту про прибутки та збитки: 1. За характером витрат. 2. За функцією витрат.

Підприємства мають право вибрати один з форматів і повинні дотримуватися його впродовж фінансового року. Змінювати формат звіту в межах року

дозволяється тільки, якщо це дасть змогу підприємству достовірніше й об’єктивніше відображати прибутки та збитки [41, 253].

В Україні згідно з НП(С)БО 1 побудова Звіту про фінансові результати також ґрунтується на класифікації витрат за їх функціями (табл.2.13).

Таблиця 2.13

**Порівняння Звіту про прибутки і збитки та
Звіту про фінансові результати**

Стаття звіту про прибутки і збитки згідно Директиви 34/2013 ЄС	Стаття звіту про фінансові результати згідно НСБО 1
1. Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)
2. Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)
3. Валовий прибуток або збиток	Валовий прибуток або збиток
4. Витрати на збут	Витрати на збут
5. Адміністративні витрати	Адміністративні витрати
6. Інші операційні витрати	Інші операційні витрати
7. Дохід від часток участі	Дохід від участі в капіталі
8. Дохід від інших інвестицій та позик, які є частиною основних засобів	Інші доходи
9. Інший відсотковий та подібний дохід	Інші фінансові доходи
10. Коригування вартості фінансових активів та інвестицій, утримуваних як поточні активи	Інші фінансові доходи Фінансові витрати
11. Інші відсоткові та подібні витрати	Фінансові витрати
12. Податок на прибуток або збиток	Витрати (дохід) з податку на прибуток
13. Прибуток або збиток після сплати податків	Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування
14. Інші податки, не відображені у статтях 1-13	-
Прибуток або збиток за фінансовий рік	Чистий фінансовий результат: прибуток або збиток

Згідно з Директивою 34/2013 ЄС, підприємства повинні надавати інформацію про витрати на збут, адміністративні витрати та інші операційні витрати. Однак, згідно з НСБО 1, витрати на збут, адміністративні витрати та інші операційні витрати не розділені окремо, а об’єднані в одну статтю «Інші операційні витрати» (табл. 2.13). Це означає, що підприємства повинні надавати лише незначні коригування у вигляді додавання мінімальних приміток до річної фінансової звітності в рамках імплементації вимог Директиви 34/2013 ЄС [25, 225]

Метод розрахунку фінансового результату «за характером витрат» (рис. 2.19) в українській практиці застосування не знайшов. Хоча утретью розділі форми №2 відображають суми елементів операційних витрат, які стосуються всієї виробленої, а не тільки реалізованої продукції.

ЗВІТ ПРО ПРИБУТКИ ТА ЗБИТКИ	
1.	Чистий оборот.
2.	Зміна запасів готової продукції та незавершеного виробництва.
3.	Роботи, виконані підприємством для власних потреб та капіталізовані.
4.	Інший операційний дохід.
5.	(a) Сировина та матеріали. (b) Інші зовнішні витрати.
6.	Витрати на персонал: (a) заробітна плата; (b) витрати на соціальне забезпечення, окремо вказавши пенсійні витрати.
7.	(a) Коригування вартості організаційних витрат, матеріальних активів та основних засобів. (b) Коригування вартості поточних активів у межах, якщо це коригування перевищує суму коригування вартості, яке є звичайним для підприємства.
8.	Інші операційні витрати.
9.	Дохід від часток участі, окремо зазначаючи дохід, отриманий від афілійованих підприємств.
10.	Дохід від інших інвестицій та позик, які становлять частину основних засобів, окремо зазначаючи дохід, отриманий від афілійованих підприємств.
11.	Інший відсотковий та подібний дохід, окремо зазначаючи дохід, отриманий від афілійованих підприємств.
12.	Коригування вартості фінансових активів та інвестицій, утримуваних як поточні активи.
13.	Інші відсоткові та подібні витрати, окремо зазначаючи суми, які необхідно сплатити афілійованим підприємствам.
14.	Податок на прибуток або збиток.
15.	Прибуток або збиток після сплати податків.
20.	Інші податки, не відображені у статтях 1-15.
21.	Прибуток або збиток за фінансовий рік.

Рис. 2.19. Структура звіту про прибутки та збитки за природою витрат відповідно до Директиви 34/2013 ЄС[28]

На нашу думку, в Україні є доцільним застосування одночасно двох форматів звіту про фінансові результати, як «на основі характеру витрат», так і «на основі функції витрат». Використання першого методу є особливо актуальним для суб'єктів малого (у т.ч. мікро-) та середнього підприємництва.

Для застосування в Україні формату звіту на основі “характеру витрат” слід затвердити нові форми звіту про фінансові результати з зазначенням статей

витрат за елементами. Статті витрат необхідно в достатній мірі конкретизувати; при цьому підприємства повинні мати право додавати ті види витрат, які відповідають специфіці їх діяльності.

Компромiсним варіантом може бути поєднання обидвох варіантів (за характером витрат, за функцією витрат), поданий в таблиці 2.14

Таблиця 2.14

Фрагмент Звіту про фінансові результати

Чистий дохід від реалізації продукції
Запаси готової продукції
Вартість виробленої продукції
Собівартість реалізованої продукції:
– матеріальні затрати
– витрати на оплату праці
– відрахування на соціальні заходи
– амортизація
– інші витрати
Валовий прибуток (збиток)
Інші операційні доходи
Витрати на збут
– матеріальні затрати
– витрати на оплату праці
– відрахування на соціальні заходи
– амортизація
– інші витрати
Адміністративні витрати
– матеріальні затрати
– витрати на оплату праці
– відрахування на соціальні заходи
– амортизація
– інші витрати
Інші операційні витрати
Фінансовий результат від операційної діяльності (прибуток, збиток)

Хоча розрахунок фінансового результату за методом функції витрат, який ґрунтується на концепції продажу, є економічно обґрунтованішим порівняно з методикою його розрахунку на основі показника виробленої продукції, проте при складанні фінансової звітності необхідно, на нашу думку, добиватися максимального розширення її аналітичних можливостей, зростання надійності аналізу. Виходячи з цього, пропонуємо у “Звіті про фінансові результати” подавати також показник вартості виробленої продукції (валового обсягу виробниц-

тва), розрахований на основі даних про кількісні зміни залишків готової продукції та вартості реалізації.

Це дасть змогу додатково визначати показник, що має важливий економічний зміст, – валова додана вартість (табл. 2.15), прослідкувати її розподіл; з’явиться можливість аналізу співвідношення сум чистого доходу від реалізації продукції, величин загальних операційних витрат, адміністративних витрат, витрат на збут з вартістю виробленої продукції.

Таблиця 2.15

Розрахунок фінансового результату від виробництва продукції

Найменування показника	За звітний період	За попередній період
Вартість виробленої продукції	27854	205434
Матеріальні витрати	11471	10596
Валова додана вартість	16383	9578
Витрати на оплату праці	4869	3890
Відрахування на соціальні заходи	1758	1420
Валовий операційний прибуток	9756	4268
Амортизація	208	277
Інші операційні витрати	399	561
Операційний прибуток (збиток)	9149	3430
Разом витрат	18705	16744

Звіт, наведений в таблиці 1.3, складений за одноступеневою формою, і більше підходить підприємствам, у яких фінансовий результат формується внаслідок лише основної (операційної) діяльності. Якщо підприємство веде фінансову та інші види діяльності, то може застосовуватися багатоступеневий формат звіту про фінансові результати.

Підприємство може використовувати багатоступеневу форму звіту про фінансові результати, якщо воно веде фінансову та інші види діяльності. Багатоступеневий звіт про фінансові результати складається з кількох частин, які відображають різні види діяльності підприємства. Звіт за період 2013/34/14 має бути складений за формою, наведеною в додатку 2 до Інструкції з заповнення форм звітності, затвердженої Міністерством економіки України 12 лютого 2014 року (№ 14/2014-р). Звіт про фінансові результати підприємства за період 2013/34/14 має бути складений за формою, наведеною в додатку 2 до Інструкції з заповнення форм звітності, затвердженої Міністерством економіки України 12 лютого 2014 року (№ 14/2014-р).

Висновки до розділу 2

1. За інструкцією до Плану рахунків бухгалтерського активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, дохід від реалізації відображається таким записом:

Дебет рахунка 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»

Кредит рахунка 70 «Дохід від реалізації».

Подальша операція – вилучення з доходу тієї його частки, що не належить підприємству (ПДВ, акциз тощо). Але погоджуємося з думкою вчених, що існує можливість спростити цю схему, тобто в результаті відображення операції реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) необхідно відразу робити такий запис:

Дебет рахунка 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»

(на загальну суму заборгованості)

Кредит рахунка 70 «Дохід від реалізації»(на суму чистого доходу від реалізації)

Кредит рахунка 643 «Податкове зобов'язання(на суму ПДВ, акцизу тощо).

2. Підприємства з метою максимально можливого використання фінансових ресурсів й отримання прибутків займаються не лише операційною, а й іншими видами діяльності. Інша звичайна діяльність охоплює інвестиційну та фінансову діяльність підприємства.

При визначенні фінансового результату підприємство не розділяє конкретно доходи і витрати від інвестиційної діяльності. Мабуть, доцільніше було б змінити назви у Плані рахунків бухгалтерського обліку. Так, наприклад, залишити субрахунок 792 «Результат фінансових операцій» і на ньому відповідно вести облік усіх фінансових операцій, тобто з частиною тих, що входять до субрахунку 793 «Результат іншої звичайної діяльності»(окрім придбання і реалізації фінансових інвестицій, які обліковують на субрахунках 741 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій» та 971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій»). А назву субрахунку 793 змінити на «Результат від інвестиційної діяльності», де обліковувати все те, що пов'язано з інвестиційною діяльністю.

Проте дану проблему можна вирішити по-іншому. Пропонується поділити інвестиційну діяльність на: 1) основну інвестиційну діяльність; 2) іншу інвестиційну діяльність.

Основна інвестиційна діяльність буде входити до складу субрахунку 792 “Результат фінансових операцій”, тобто це закриття рахунків 72 “Дохід від участі в капіталі” і 96 “Втрати від участі в капіталі”. Тоді субрахунок 792 “Результат фінансових операцій” можна розділити на:

792/1 “Результат від фінансової діяльності”;

792/2 “Результат від основної інвестиційної діяльності”.

Інша інвестиційна діяльність увійде до складу субрахунку 793 “Результат іншої звичайної діяльності”, тобто придбання і реалізацію інвестицій, які обліковуються на субрахунках 741 “Дохід від реалізації фінансових інвестицій” та 971 “Собівартість реалізованих фінансових інвестицій”.

Тоді субрахунок 793 “Результат іншої звичайної діяльності” буде мати:

793/1 “Результат від іншої фінансової діяльності”;

793/2 “Результат від іншої інвестиційної діяльності”.

3. Вважаємо, що для забезпечення більшої інформативності Звіту про фінансові результати, він повинен містити окремі показники щодо формування фінансових результатів за всіма видами діяльності підприємства, оскільки користувачам інформації потрібно бачити у Звіті не лише фінансовий результат, а й фінансовий результат від кожного виду цієї діяльності.

РОЗДІЛ 3

АУДИТ І АНАЛІЗ ДОХОДІВ ТА ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Аудит доходів і фінансових результатів діяльності

Метою аудиту операцій з обліку доходів і результатів діяльності є встановлення достовірності даних первинних документів щодо визначення доходів та формування фінансових результатів, повноти і своєчасності відображення первинних даних в зведених документах та облікових регістрах, правильності ведення обліку доходів і результатів діяльності та його відповідності прийнятій обліковій політиці, достовірності відображення доходів та визначення результатів діяльності у звітності господарюючого суб'єкта, відповідності методики обліку та оподаткування операцій з обліку доходів від реалізації, інших операційних доходів, доходів від участі в капіталі, інших фінансових доходів, інших доходів, надзвичайних доходів, фінансових результатів, що застосовуються на підприємстві, чинним нормативним документам України в період, що перевіряється.

Завданнями аудиту операцій з обліку доходів діяльності є:

- перевірка правильності розмежування доходів і фінансових результатів діяльності за кожною класифікаційною групою;
- встановлення правильності умов визнання та оцінки доходів і результатів від звичайної діяльності;
- перевірка правильності накопичення та віднесення доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), інших операційних доходів;
- перевірка правильності накопичення та віднесення доходів фінансової, інвестиційної та надзвичайної діяльності;
- підтвердження достовірності й правильності відображення на рахунках операцій з бухгалтерського обліку доходів і фінансових результатів;
- підтвердження законності та правильності визначення і відображення в звітності доходів і фінансових результатів діяльності згідно принципів бухгалтерського обліку;
- перевірка правильності формування чистого прибутку звітного періоду, його розподілу та використання [9, 293].

Для успішного проведення перевірки процесу реалізації аудитор повинен мати уявлення про характер і особливості ринків збуту продукції, що випускається господарюючим суб'єктом, про конкурентну ситуацію на цих ринках, про платоспроможність споживачів цієї продукції.

У процесі аудиту операцій з обліку доходів з'ясовується:

- облікова політика щодо обліку доходів і результатів діяльності;
- умови визнання доходів і результатів від звичайної діяльності;
- визначається, чи ведеться окремий облік доходів і фінансових результатів, отриманих від здійснення різних видів діяльності;
- уточнюється, чи відбувались зміни облікової політики;
- досліджується методика формування чистого прибутку підприємства та його розподілу;
- перевіряється наявність необхідних пояснень у примітках до звітності.

Вивчення операцій з обліку доходів і фінансових результатів від діяльності проводиться в наступній послідовності.

1. Перевірка правильності класифікації, оцінки та умов визнання доходів і результатів діяльності. Увага аудиторів при проведенні такої перевірки концентрується на умовах визнання доходів звітного періоду згідно з П(С)БО 15. Аудитору необхідно звернути увагу на те, які види надходжень не визнаються доходами.

1. Перевірка правильності відображення доходів і результатів від реалізації продукції (товарів, робіт і послуг). При перевірці операцій з реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) аудитор, з одного боку, використовує внутрішні джерела доказів (розрахунки собівартості реалізованої продукції, накладні на відвантаження готової продукції, акти ліквідації основних засобів), а з іншого - змішані джерела доказів (рахунки, виставлені господарюючим суб'єктом на оплату за відвантажену продукцію і акцептовані покупцями у встановленому порядку), які можуть бути підтверджені відомостями, отриманими від третіх сторін (підтвердження обсягу дебіторської заборгованості).

Таким чином, при перевірці операцій з обліку доходів від реалізації продукції (товарів, робіт і послуг) аудиторю слід з'ясувати:

- наявність наказу про облікову політику підприємства із зазначенням умов визнання доходів від реалізації продукції (робіт, послуг);
- правильність визначення і законність відображення фактичного доходу від реалізації продукції (послуг) на рахунках бухгалтерського обліку;
- законність і обґрунтованість створення резервів по сумнівних боргах;
- правильність відображення даних про угоди, які здійснюються на бартерній основі. При цьому необхідно встановити, чи немає випадків нерівномірного відображення цих операцій, минаючи рахунок 70 і чи правильно визначений фінансовий результат від реалізації продукції (робіт, послуг) за бартерною угодою;
- правильність ведення аналітичного і синтетичного обліку по рахунках: 70, 791, 90, 91, 92, 93.

Для встановлення достовірності прибутку (збитку) від реалізації проводиться перевірка правильності обліку відвантаження та реалізації продукції, товарів, пов'язаних зі збутом продукції.

У ході проведення перевірки повинно бути підтверджено, що:

- операції з реалізації належним чином санкціоновані;
- на рахунках бухгалтерського обліку відображені всі реально
- здійснені угоди з продажу;
- реалізація своєчасно відображена на відповідних рахунках обліку;
- вартісна оцінка операцій з продажу правильно визначена;
- суми продажу правильно класифіковані;
- суми дебіторської заборгованості по розрахунках за поставку продукції (робіт, послуг) правильно відображені на відповідних рахунках.

Правильність відображення операцій з реалізації встановлюють в ході вибіркової перевірки шляхом звірки даних, відображених в облікових регістрах господарюючого суб'єкта, з первинними документами і навпаки.

Аудитору необхідно перевірити дотримання політики господарюючого

суб'єкта щодо надання кредитів покупцям, процедур доставки та ціноутворення при виконанні щоденних операцій. Перевірку проводять шляхом порівняння фактичних цін різних видів продукції, умов оплати транспортних витрат або доставки, вказаних в рахунках, з даними відповідних документів, затверджених керівництвом. Фактичні ціни та умови доставки, одержані з рахунків-фактур або товарно-транспортних накладних, можна порівняти із затвердженими прайс-листами, номенклатурою цін, іншими документами, які визначають порядок та умови реалізації.

Якщо ціни продажу або умови продажу продукції визначають індивідуально для кожного замовника, то необхідно впевнитися в тому, що вони були належним чином санкціоновані уповноваженою на це особою. У випадку, якщо продаж базується на виконанні деяких крупних договорів, сума та опис фактично доставлених товарів або наданих послуг повинні бути пов'язані з умовами таких угод.

Особливу увагу аудитори концентрують на перевірці наявності необхідних дозволів на здійснення операцій з продажу, а також перевірці правильності відображення всіх реально здійснених операцій з продажу на рахунках бухгалтерського обліку. При цьому враховується можливість виникнення наступних помилок:

- дані за реально здійсненими операціями не відображені в обліку;
- на рахунках відображено фіктивні операції.

Такі помилки можуть призводити до заниження або завищення вартості активів та сум продажу. Перевірка повноти і достовірності відображення сум реалізації на рахунках бухгалтерського обліку може бути частиною перевірки ефективності системи внутрішнього контролю.

При перевірці достовірності відображення сум від реалізації продукції, товарів слід вибірково порівняти ряд записів в регістрах обліку з даними первинних документів, а також з документами, що засвідчують приймання відвантаженої продукції (виконаних робіт, наданих послуг), для підтвердження того, що товари були дійсно відвантажені, роботи виконані, послуги надано і право вла-

сності на них перейшло від виконавця до замовника (покупця). Одночасно увага звертається на умови поставки для точного визначення моменту переходу права власності.

У випадку, якщо факт переходу права власності не можна встановити з наявної документації, необхідно проаналізувати платежі, отримані від замовника (покупця) в погашення дебіторської заборгованості, і на підставі цього зробити висновок про реальність угоди, відображеної на відповідних субрахунках рахунку 70.

Перевірка повноти обліку реалізації продукції проводиться шляхом вибіркової перевірки товарно-транспортних накладних (чи документів, що їх замінюють) відділу продажу з рахунками-фактурами і даними бухгалтерського обліку. При проведенні такої перевірки аудитор і ревізор повинні бути впевнені, що всі товарно-транспортні накладні зібрані і належним чином зберігаються у відділі продажу, що встановлюється шляхом аналізу порядкової нумерації таких документів.

При перевірці своєчасності обліку доходів від реалізації, як правило, необхідно порівняти дати, зазначені в товарно-транспортних накладних, з датами відповідних рахунків-фактур, датами записів по рахунках обліку реалізації та дебіторської заборгованості. Значні розбіжності в датах можуть свідчити про потенційні проблеми у своєчасності обліку реалізації.

Точний розрахунок суми продажу впливає на правильне виставлення рахунків-фактур за відвантажені товари, виконані роботи, надані послуги та подальше відображення цих даних в облікових регістрах.

Перевірка правильності оцінки реалізації вміщує в себе перерахунок даних обліку для виявлення можливих арифметичних помилок. Як правило, в ході дослідження підраховуються кінцеві суми рахунків-фактур чи здійснюється перевірка контрольних документів, підготовлених самостійно.

Якщо сума продажу виражена в іноземній валюті, необхідно також перевірити застосування валютних курсів. Для цього порівнюються, курс що використовувався господарюючим суб'єктом, з курсом НБУ, що офіційно діяв на мо-

мент здійснення та операції, а також прослідковується, щоб дані про валютну систему продажу та її еквівалент в гривнях належним чином були відображенні в облікових регістрах.

Окрім повного і достовірного обліку даних щодо проданої продукції (виконаних робіт, наданих послуг), також важливо, щоб ці дані були правильно класифіковані в Звіті про фінансові результати.

У процесі перевірки класифікації операцій з обліку доходів від реалізації на підставі первинних документів визначається правильність відображення кореспонденції рахунків в облікових регістрах, правильність відображення у Головній книзі. Повнота відображення даних з реалізації (продажу) в регістрі (обліку розрахунків з покупцями та замовниками) є важливою, оскільки визначає можливість господарюючого суб'єкта контролювати оплату непогашеної дебіторської заборгованості. Встановлення повноти відображення даних з реалізації здійснюється в ході перевірки правильності класифікації операцій з продажу. При перевірці правильності рознесення даних регістру обліку продажу по рахунках Головної книги необхідно також пересвідчитися, що ці дані належним чином відображено на рахунках обліку дебіторської заборгованості.

У багатьох випадках рознесення даних по рахунках обліку дебіторської заборгованості в Головній книзі ґрунтується не на даних регістру обліку доходів від реалізації, а на даних журналу з обліку дебіторської заборгованості, який включає не тільки відомості про виставлені за період рахунки, але й інформацію про отримані платежі. В цьому випадку, необхідно перевірити, чи відповідає сума виставлених рахунків, зазначена в журналах з обліку дебіторської заборгованості, сумі продажу з регістру обліку продажу. Крім того, необхідно впевнитися, що дані журналів по рахунках обліку розрахунків з покупцями та замовниками належним чином рознесені за відповідними рахунками Головної книги.

У ході перевірки відображення результатів від реалізації продукції аудиторю необхідно зосередити увагу на правильності визначення і відображення результату від реалізації продукції на рахунку 791.

Використовуючи прийом арифметичної перевірки документів, аудитор і ревізор у Головній книзі по рахунку 70 перевіряють правильність визначення відповідних показників.

2. Перевірка правильності відображення інших операційних доходів і результатів операційної діяльності.

При перевірці операцій з обліку інших операційних доходів та результатів від цих операцій контролеру необхідно встановити:

- правильність і повноту відображення доходів від визнаних боржниками штрафів, пені, неустойок за порушення умов господарських договорів. При цьому контролеру необхідно порівняти суми отриманих штрафів, пені, неустойок, відображених по кредиту відповідного субрахунку рахунку 71, з сумами, зазначеними в договорах. Вияснити, чи не викликане порушення умов господарських договорів недопостачанням сировини іншими підприємствами і чи пред'явлені до них претензії. Під час дослідження необхідно порівняти суми отриманих штрафних санкцій, відображених по дебету рахунку 31, з сумою, відображеною по дебету рахунку 374. У випадку розходження необхідно вияснити причину;
- повноту отримання відсотків по сумах, які обліковуються на розрахункових, поточних, валютних та інших рахунках підприємства. Для цього контролеру слід перевірити договори підприємства з установами банків, де знаходяться рахунки підприємства;
- правильність і повноту отриманих доходів від сум, які знаходяться на депозитних рахунках. Увага при цьому концентрується на перевірці аналізу повноти і своєчасності отримання цих доходів, відповідно до договорів;
- дотримання умов за договорами позики і повноти отримання доходів за всіма видами позик;
- правильність відображення доходів від курсових різниць по операціях з валютою;
- правильність віднесення на доходи інших операцій;
- правильність списання боргів і дебіторської заборгованості. Під час переві-

ки увага зосереджується на встановленні дотримання термінів позовної давності;

– правильність ведення синтетичного та аналітичного обліку на рахунку 71 та його віднесення в кінці кожного місяця на фінансові результати.

3. Перевірка правильності відображення фінансових доходів і результатів від фінансових операцій.

При перевірці операцій з обліку фінансових доходів і результатів від таких операцій аудиторю необхідно встановити:

– правильність отримання і документального оформлення доходів від участі в капіталі інших підприємств. Особливу увагу при цьому слід зосередити на перевірці договорів по спільній діяльності;

– правильність і повноту отримання дивідендів по акціях і доходів по облигаціях та іншим цінних паперах, які належать підприємству. У випадку встановлення перерахування або виплати доходів, дивідендів чи відсотків іншим підприємствам і фізичним особам, контролеру необхідно перевірити правомірність таких операцій;

– правильність ведення синтетичного та аналітичного обліку на рахунках 72, 73 та його віднесення в кінці кожного місяця на фінансові результати.

5. Перевірка правильності відображення інших доходів та фінансових результатів від інвестиційної діяльності.

Під час дослідження операцій з обліку інших доходів і результатів від інвестиційної діяльності необхідно звернути увагу на:

– повноту перерахування і отримання доходів від здачі майна в оренду, при цьому перевірити договори оренди;

– законність списання витрат з утримання законсервованих потужностей і об'єктів. Необхідно виявити, чи є постанова відповідних керівних структур або рішення акціонерів про консервацію даного об'єкту, чи виділені кошти на охорону таких об'єктів, чи не відноситься до них частина витрат з охорони, освітлення, підтримання порядку підрозділів діючого підприємства;

– правильність списання збитків від списання раніше присуджених боргів по

недостачах і крадіжках, по яких повернуті виконавчі документи.

Необхідно уточнити, чи є повернуті виконавчі документи по позивних заявах, затверджені судами і актами про неспроможність боржників.

Перевірку відображення доходів від інвестиційної діяльності проводять вибірковим способом виходячи із складу цих показників та сутності показнику в сумі фінансового результату від інвестиційної діяльності. Перевірка проводиться з вивченням укладених договорів, первинних документів, що підтверджують операції, та реєстрів синтетичного та аналітичного обліку по рахунках 74,793,94.

6. Перевірка правильності відображення надзвичайних доходів і результатів від цих операцій.

При перевірці операцій з обліку доходів і результатів від надзвичайних операцій контролеру необхідно встановити:

- правильність оформлення документів по списанню некомпенсованих втрат від стихійного лиха, а також в результаті пожеж, аварій, інших надзвичайних подій, які викликані екстремальними ситуаціями;
- правильність віднесення доходів від стихійного лиха, пожеж тощо. Для цього контролер перевіряє наявність рішення компетентних органів про визнання факту техногенної аварії;
- підтвердження надзвичайних доходів відповідними первинними документами, наявність рішення компетентних органів про визнання надзвичайної події, стихійного лиха, техногенної аварії тощо.

7. Перевірка правильності та достовірності формування фінансового результату, його використання і розподілу.

Одним з важливих завдань перевірки обліку фактичного прибутку є встановлення відповідності записів синтетичного та аналітичного обліку чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт і послуг), валового прибутку, результату основної діяльності, результату фінансових операцій, результату іншої звичайної діяльності, результату надзвичайних подій записам в Головній книзі та формах бухгалтерської звітності.

Проведення перевірки фінансових результатів передбачає таку послідовність робіт:

- перевірка тотожності показників бухгалтерської звітності і реєстрів бухгалтерського обліку фінансових результатів;
- встановлення правильності оформлення первинних документів;
- перевірка правильності визнання доходів і витрат за видами діяльності та віднесення їх на відповідні рахунки бухгалтерського обліку;
- вивчення організації обліку фінансових результатів діяльності;
- визначення правильності обліку результату основної діяльності;
- визначення правильності обліку результату фінансових операцій;
- визначення правильності обліку результату іншої звичайної діяльності;
- визначення правильності обліку результату надзвичайних подій;
- перевірка правильності розподілу чистого прибутку підприємства;
- виявлення відхилень фактичного використання прибутку від планових значень, їх причин та наслідків;
- перевірка правильності визначення належних до сплати до бюджету платежів та податків.

При проведенні перевірки аудитор повинен звернути увагу на правильність розмежування понесених витрат з одержаними доходами. Таким чином, необхідно встановити, чи дотримуються підприємством вимоги П(С)БО 15 "Дохід" щодо класифікації одержаних доходів за відповідними напрямками діяльності (Додаток А).

Перевіряючи формування чистого прибутку (збитку) діяльності підприємства, аудитор визначає дотримання господарюючим суб'єктом порядку його визначення. Чистий прибуток (збиток) звітного періоду включає:

- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, послуг);
- валовий прибуток (збиток);
- фінансовий результат від операційної діяльності;
- фінансовий результат до оподаткування;

– чистий фінансовий результат.

Результати перевірки правильності визначення чистого прибутку підприємства в значній мірі залежать від якості проведеного дослідження процесу виробництва і реалізації продукції, перевірки основних засобів та іншого майна, розрахункових операцій тощо.

При проведенні перевірки операцій з використання прибутку необхідно пам'ятати, прибуток, отриманий у звітному періоді, розподіляється між власниками (нарахування дивідендів), іде на виплати за облігаціями, на відрахування до резервного капіталу та на інше використання в поточному періоді. Під час дослідження операцій з використання прибутку необхідно звернути увагу на перелік та порядок створення фондів спеціального призначення, які регулюються установчими документами. Здійснюючи вивчення обліку фінансових результатів, аудитор повинен враховувати, що в звітності формування фінансового результату показується розгорнуто.

3.2. Аналіз доходів і фінансових результатів діяльності підприємства

Дохід за сучасних умов є не тільки показником ефективності роботи окремого підприємства, а й має важливе економічне значення. Це одне з найбільших джерел централізованих ресурсів держави. Згідно з Податковим кодексом у доходи бюджету здійснюється відрахування в стабільному розмірі від одержаного прибутку. Частина його залишається в повному розпорядженні підприємства і є джерелом його розширеного відтворення, задоволення соціальних потреб трудових колективів.

Прибуток виконує такі основні функції:

- оцінки підсумків діяльності підприємства;
- розподілу (між підприємством і державою, підприємством і його робітниками, між сферою виробництва і невиробничою сферою);
- джерела забезпечення економічного стимулювання і соціальних виплат.

Згідно з положенням П(С)БО розрізняють кілька видів прибутку (збитку). По-перше, це валовий прибуток, тобто різниця між сумами чистого доходу (виручки) від реалізації продукції і собівартості реалізованої продукції. По-друге, це фінансові результати від операційної діяльності, які, зрозуміло, будуть менші ніж перша сума за рахунок відрахування “адміністративних витрат”, і “витрат на збут”. Далі йдуть фінансові результати від звичайної діяльності (до оподаткування і після нього), і нарешті – чистий прибуток або збиток.

Порядок формування цих показників наведено на рисунку 3.1.

При проведенні аналізу доходу (прибутку) на сучасному етапі розвитку економіки перед економічними службами стоять такі завдання:

- оцінка реальності та напруженості бізнес-плану з прибутку з урахуванням плану щодо випуску продукції та змін залишків нереалізованої товарної продукції на початок і кінець періоду;
- перевірка виконання бізнес-плану з чистого прибутку в цілому та у розрізі його складових;
- оцінка зміні прибутку в динаміці за кілька років з метою виявлення її закономірності і тенденцій;
- розрахунок впливу факторів на відхилення прибутку від реалізації продукції як основної складової прибутку;
- виявлення причин виникнення збитків від іншої операційної діяльності;
- виявлення резервів дальшого зростання прибутку і на цій основі підвищення рівня рентабельності (дохідності) підприємства, розробка заходів щодо мобілізації виявлених резервів та контроль за їх виконанням.

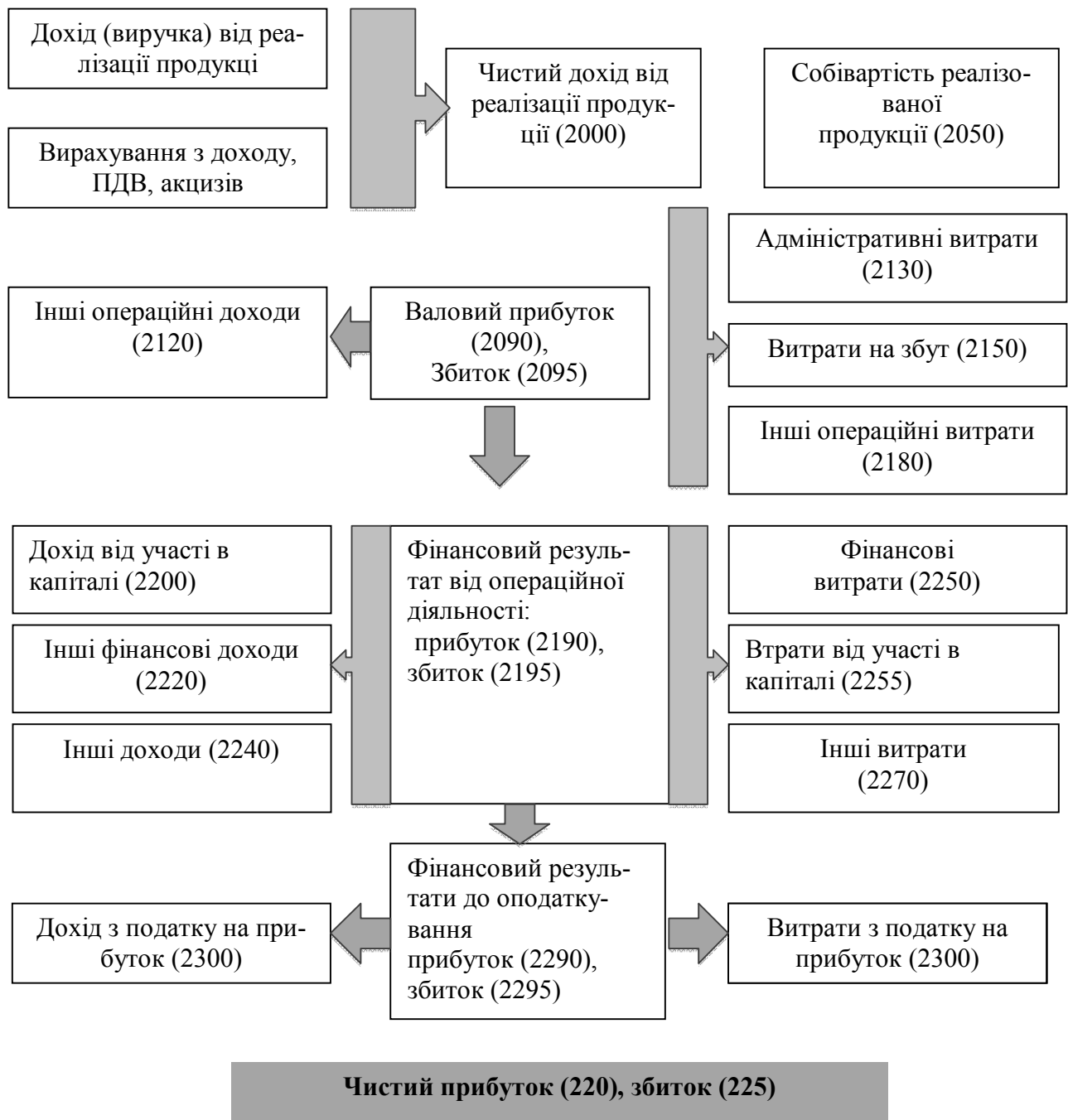


Рис. 3.1. Схема формування фінансових результатів

Джерелами аналітичної інформації є плани економічного та соціального розвитку, фінансовий план (розрахунковий баланс доходів і витрат), бізнес-план, форми бухгалтерської звітності № 1 “Баланс (звіт про фінансовий стан)” (Додаток Б), № 2 “Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід)” (Додаток В), Звіт про рух грошових коштів, Декларація про прибуток підприємства, Звіт про власний капітал, матеріали маркетингових досліджень.

Для глибшого (детальнішого) аналізу доходу доцільно використати дані бухгалтерського обліку, інформацію, що міститься у первинних документах про фінансові результати діяльності підприємства.

Головними завданнями аналізу доходів підприємства є:

- систематичний контроль за виконанням планів одержання прибутку;
- виявлення факторів формування показників прибутку та розрахунки їхнього впливу;
- вивчення напрямків і тенденцій розподілу прибутку;
- виявлення резервів збільшення прибутку;
- розробка заходів для використання виявлених резервів.

При здійсненні аналізу доходів застосовують такі методи (прийоми) економічного аналізу:

- деталізація;
- порівняння;
- балансовий метод.

У процесі виробничої діяльності підприємства одержують певний фінансовий результат (прибуток або збиток). Прибуток – це різниця між доходами і витратами, він служить інструментом виявлення і підвищення економічної ефективності процесу виробництва і реалізації продукції.

Дохід, як і інші вартісні показники, суперечливий і має власні недоліки, які впливають з об'єктивно існуючих суперечностей між колективними і національними інтересами. Відображаючи економію індивідуальних затрат на виробництво в рамках госпрозрахункової ланки порівняно з суспільне необхідними, дохід сприяє економії суспільної праці і в кінцевому результаті росту її продуктивності. У цьому розумінні прагнення підприємств та організацій до одержання максимального доходу і прибутку зовсім не суперечить міжнародному інтересу, а служить надійним засобом його досягнення. Отже, постійне збільшення доходу на кожному підприємстві і у виробничому єднанні відповідає корінним інтересам як колективів окремих госпрозрахункових ділянок, так і суспільства в цілому.

Виходячи із необхідності подальшого росту добробуту нашого народу зростає роль і значення щоденного аналізу виконання плану прибутку (доходу) кожним підприємством і виробничим об'єднанням.

Проблема стає ще гострішою у зв'язку з тим, що на багатьох підприємствах і об'єднаннях такий аналіз взагалі не здійснюється. Мало уваги віділено питанням організації оперативного аналізу фінансових результатів і в економічній літературі.

Для проведення аналізу доцільно скласти аналітичний звіт про прибутки і збитки. У ході аналізу необхідно з'ясувати такі питання:

- яка частка окремих складових у формуванні бухгалтерського прибутку, результату від звичайної діяльності, також кінцевого фінансового результату;
- в чому причина основних змін порівнянні з попереднім періодом;
- наскільки стабільні отримані прибутки і витрати і чи можна розраховувати на їх отримання в майбутньому.

Для аналізу нами було обрано результати діяльності молокозаводу ТОВ “ЗАХІДПРОМГРУП”. Для аналізу доходів підприємства використаємо дані Звіту про фінансові результати і побудуємо аналітичну таблицю 3.1.

Таблиця 3.1

**Показники доходів і фінансових результатів ТОВ “ЗАХІДПРОМГРУП”,
тис. грн.**

Показник	2015 рік	2016 рік	2017 рік
Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	51254	83469	94369
Непрямі податки та інші вирахування з доходу	(8452)	(13911)	(15728)
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції(товарів, робіт, послуг)	42801	69557	78641
Матеріальні затрати	2780	3569	5893
Витрати на оплату праці	20111	25689	29587
Відрахування на соціальні заходи	7642	9762	11256
Амортизація	4008	4369	6987
Інші операційні витрати	85	45	123
Інші витрати	5102	22224	19036
Разом витрати	39728	65658	72882
Чистий прибуток (збиток)	3073	3899	5759

Дані таблиці 3.1 свідчать, що основним видом доходу для ТОВ “ЗАХІДПРОМГРУП” дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – 100%.

На основі аналітичного звіту про фінансові результати складемо аналітичну таблицю (табл. 3.2), яка дозволяє охарактеризувати основні співвідношення доходів, видатків і фінансових результатів та їх динаміку.

Таблиця 3.2

Співвідношення доходів, видатків і фінансових результатів, %

Показники	Звітний період (2017 рік)	Базовий період (2015 рік)	Абсолютне відхилення (+,-)	Відносне відхилення, %
Відношення чистого прибутку до виручки	0,061	0,059	-0,002	-3,27%
Відношення собівартості продажу до виручки	0,772	0,775	+0,003	+0,26 %

Отже, як бачимо у 2017 році на підприємстві на 0,26% збільшилася питома вага витрат у виручці від реалізації продукції, проте питома вага чистого прибутку по відношенню до сукупного доходу знизилася – на 3,27 %

Динаміка доходів за останні 3 роки подана на рисунку 3.3.

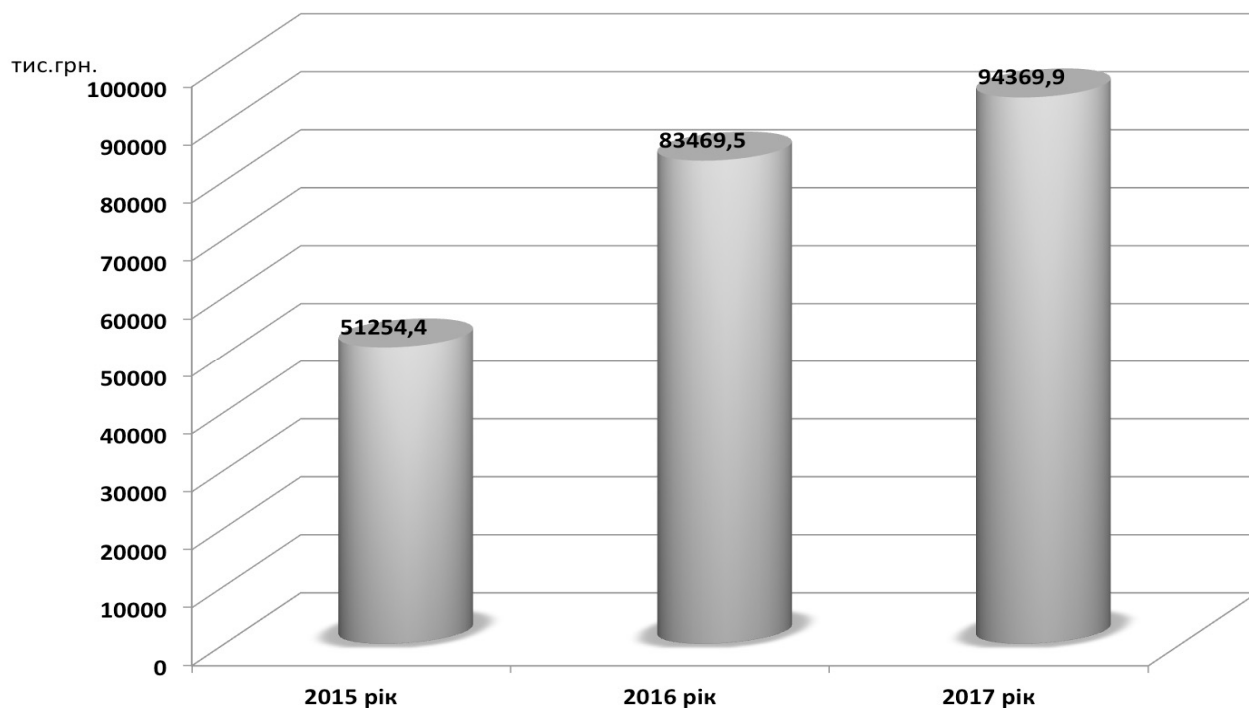


Рис. 3.2. Динаміка доходів ТОВ "ЗАХІДПРОМГРУП"

Виходячи з фактичних даних за 3 роки, фінансові результати підприємства зросли (рис. 3.3).

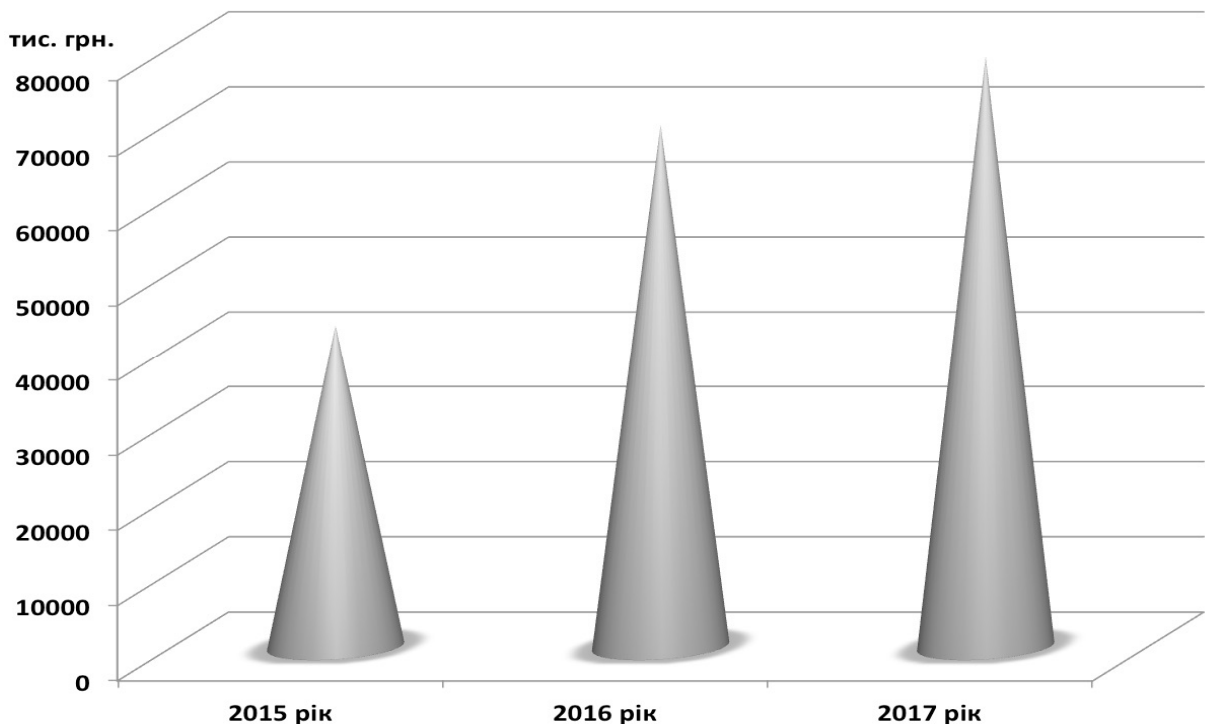


Рис. 3.3. Динаміка фінансових результатів ТОВ “ЗАХІДПРОМГРУП”

Співвідношення динаміки, доходів, витрат і фінансових результатів подано на рисунку 3.4.

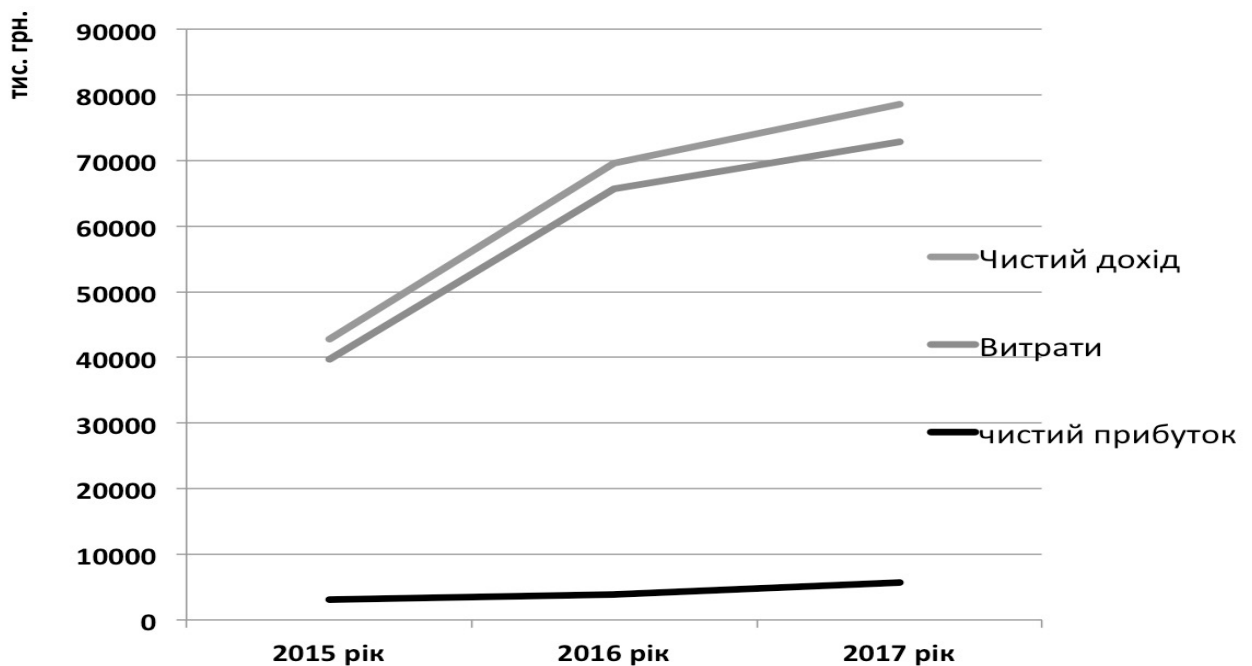


Рис. 3.4. Співвідношення динаміки доходів, витрат і фінансових результатів ТОВ “ЗАХІДПРОМГРУП”

Щоб забезпечувати зростання прибутку, треба шукати невикористані можливості його збільшення, тобто резерви зростання. Резерв – це кількісна величина. Резерви виявляються на стадіях планування та безпосереднього виробни-

цтва продукції і її реалізації. Визначення резервів збільшення прибутку базується на науково обґрунтованій методиці розроблення заходів з їх мобілізації [35, 184].

У процесі виявлення резервів виділяють три етапи:

- 1) аналітичний – на цьому етапі виявляють і кількісно оцінюють резерви;
- 2) організаційний – тут розробляють комплекс інженерно-технічних, організаційних, економічних і соціальних заходів, які повинні забезпечити використання виявлених резервів;
- 3) функціональний – коли практично реалізують заходи і контролюють їх виконання.

Резерви збільшення прибутку є можливими:

- за рахунок збільшення обсягу випуску продукції (робіт, послуг);
- за рахунок зниження витрат на виробництво і реалізацію продукції;
- за рахунок економії і раціонального використання коштів на оплату праці робітників та службовців;
- за рахунок запровадження досягнень науково-технічного прогресу, в результаті чого зростає продуктивність праці.

Розгляньмо деякі з цих напрямків детальніше.

Резерв зростання прибутку ($PЗ_0$) за рахунок збільшення обсягу продукції розраховується за формулою (3.1):

$$PЗ_0 = \sum_{i=1}^n \Pi_i^n \cdot \Delta P, \quad (3.1)$$

де Π_i^n – планова сума прибутку на одиницю i -ї продукції;

ΔP – додатково реалізована продукція (тис. грн.).

Якщо прибуток розраховано на одиницю продукції, то сума резерву його зростання в результаті збільшення обсягу реалізації визначатиметься за формулою (3.2):

$$PZ_0 = \frac{P_p^\phi}{P^\phi} \cdot \Delta P(pz), \quad (3.2)$$

де P_p^ϕ – фактичний прибуток від реалізації продукції, надання послуг;

P^ϕ – фактичний обсяг реалізації;

$\Delta P(pz)$ – резерв збільшення реалізації продукту.

Визначимо резерви зростання прибутку за рахунок збільшення обсягу реалізації (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

**Розрахунок резервів зростання прибутку у 2018 році
за рахунок збільшення обсягу реалізації**

Вид продукції	Резерв збільшення обсягу виробництва, тис. грн.	Сума прибутку за планом, тис. грн.	Резерв збільшення суми прибутку, тис. грн.
Прожектори	150	10	1,5
Світильники НСП	120	45	5,4
Світлотехніка РСП+ЖСП+ГСП	440	35	7,65
Люмінісцентні світильники	80	30	2,4
Усього	–	–	16,95

Дані таблиці показують, що резерви збільшення прибутку за рахунок збільшення обсягу реалізації всіх видів послуг становитимуть 16,95 тис. грн.

Іншим важливим напрямком пошуку резерв збільшення прибутку є зниження витрат на виробництво та реалізацію продукції.

Для пошуку й підрахунку резервів зростання прибутку за рахунок зниження собівартості аналізують звітні дані щодо витрат на виробництво за калькуляціями, користуючись методом порівняння фактичного рівня витрат з прогресивними науковообґрунтованими нормами і нормативами за видами витрат (сировини і матеріалів, паливно-енергетичних ресурсів), нормативами використання виробничих потужностей, обладнання, нормами непрямих матеріальних витрат, капітальних вкладень, тощо.

Кількісна величина резервів визначається порівнянням досягнутого рівня з нормативною величиною (3.3):

$$\sum C_{pz} = C_{li} - C_{ni} \quad (3.3)$$

де $\sum C_{pz}$ – резерв зниження собівартості продукції за рахунок i -го виду ресурсів;

C_{li} – фактична величина використаного i -го виду ресурсу;

C_{ni} – нормативна величина використаного i -го виду ресурсу.

Тоді загальна величина виявлених резервів зниження собівартості продукції визначатиметься за такою формулою (3.4):

$$\sum C_{(hp)}^{заз} = \sum_{s=1}^g PZ_{ci} \quad (3.4)$$

Резерви зниження собівартості продукції будуть водночас і резервами збільшення прибутку, а отже, розрахунки резерву зростання прибутку проводять за формулою (3.5):

$$\sum PZ_{nc} = C_M(P_l + P_n) \quad (3.5)$$

де $\sum PZ_{nc}$ – резерв зростання прибутку;

C_M – можливе зниження витрат на 1 грн. продукції;

P_l – реалізована продукція за звітом;

P_n – можливе зростання обсягу реалізації.

Визначимо резерви зростання прибутку за рахунок зниження собівартості реалізованої продукції (табл. 3.3).

Після розрахунку загальної величини резервів зниження собівартості продукції за всіма калькуляційними статтями необхідно деталізувати резерви збільшення прибутку за рахунок зниження затрат живої та уречевленої праці за окремими напрямками.

Економія затрат живої праці досягається за рахунок здійснення таких заходів: підвищення продуктивності праці і зниження трудомісткості; скорочення витрат за понаднормові години роботи, виплат за цілоденні та внутрішньозмінні простої тощо.

**Розрахунок резервів зростання прибутку
за рахунок зниження собівартості продукції, послуг, тис. грн.**

Вид продукції	Резерви зниження собівартості, тис. грн.	Можливий обсяг виконання замовлень, тис. грн.	Резерв збільшення суми прибутку, тис. грн.
Прожектори	8	900	7,2
Світильники НСП	9	520	4,68
Світлотехніка РСП+ЖСП+ГСП	16	1160	8,16
Люмінісцентні світильники	11	430	4,73
Усього	–	–	24,77

Підрахунок зростання прибутку за рахунок виявлених резервів зниження собівартості можна проводити за такими напрямками:

1. Здійснення організаційно-технічних заходів. За рахунок цього можна одержати економію протягом 12 місяців з моменту повного впровадження цих заходів (3.6).

$$\sum PZ_c = (C_1 - C_2) \cdot ВП \quad (3.6)$$

де $\sum PZ_c = (C_1 + C_2) \cdot ВП$ – економія від здійснення організаційно-технічних заходів, грн;

C_1, C_2 – собівартість одиниці продукції відповідно до і післяздійснення даного організаційно-технічного заходу, грн.;

$ВП$ – річний обсяг випуску продукції після здійснення організаційно-технічного заходу, грн.

2. Зменшення кількості робітників. Цей захід може забезпечити економію за багатьма напрямками через те, що він передбачає:

- збільшення продуктивності праці, а отже, збільшення обсягу виробництва з меншою кількістю робітників;
- зміну трудомісткості продукції;
- більш повне використання фонду робочого часу.

Для всіх цих напрямків можна користуватися формулою (3.7):

$$PZ_{\text{ч}} = (\text{Чх}Z_0) + \Phi_{\text{с}} \quad (3.7)$$

де $PZ_{\text{ч}}$ — резерв, одержаний за рахунок зменшення чисельності робітників, грн.;

Ч — середньорічна чисельність скорочених робітників, осіб;

Z_0 — середня заробітна плата звільненого робітника, грн.;

$\Phi_{\text{с}}$ — сума відрахувань на соціальне страхування.

3. Економія коштів на оплату праці за рахунок запровадження досягнень науково-технічного прогресу (зниження трудомісткості) розраховується за такою формулою (3.8):

$$\sum PZ_{\text{нтп}} = \sum_{i=1}^n (P_0 - P_1) \cdot \text{ВП}_{\text{нат}} \quad (3.8)$$

де $\sum PZ_{\text{нтп}}$ — резерв за рахунок запровадження заходів науково-технічного прогресу, грн;

Z_0, Z_1 — витрати на оплату праці стосовно одиниці продукції до і після впровадження науково-технічних досягнень, грн.;

$\text{ВП}_{\text{нат}}$ — обсяг виробництва продукції після впровадження досягнень до кінця року в натуральних одиницях виміру.

4. Зменшення прямих матеріальних витрат. Для розрахунку суми можливого прибутку користуються формулою (3.9):

$$\sum PZ_{\text{нм}} = \sum_{i=1}^n (H_{\text{м}}^n \cdot \text{Ц}_{\text{м}} - H_{\text{м}}^{\partial} \cdot \text{Ц}_{\text{м}}) \cdot \text{ВП} \quad (3.9)$$

де $\sum PZ_{\text{нм}}$ — сума прибутку, одержана за рахунок зниження матеріальних витрат, грн;

$H_{\text{м}}^n, H_{\text{м}}^{\partial}$ — норма витрат прямих матеріальних ресурсів до і після впровадження науково-технічних досягнень у натуральних одиницях виміру;

$\text{Ц}_{\text{м}}$ — ціна прямих матеріальних витрат, грн;

ВП — обсяг виробництва продукції після впровадження досягнень НТП, грн.

5. Зниження умовно-постійних витрат також може бути резервом збільшення прибутку. Таке зниження може статися у зв'язку зі зростанням обсягу випуску продукції. Цю залежність можна виразити такою формулою (3.10):

$$\sum PZ_{yn} = (C_{kc} \cdot PV_{yn} - A_6) \cdot K_{yn}, \quad (3.10)$$

де $\sum PZ_{yn}$ – сума збільшення прибутку за рахунок зниження умовно-постійних витрат, грн;

C_{kc} – сума витрат за однією з комплексних статей, грн.;

PV_{yn} – питома вага умовно-постійних витрат у статтях витрат;

A_6 – сума амортизаційних відрахувань у собівартості базового періоду, грн.;

K_{yn} – темп приросту обсягу випуску продукції, коефіцієнт.

6. Підвищення якості продукції. Це значний резерв збільшення прибутку.

Після закінчення аналізу пошуку резервів збільшення прибутку результати узагальнюються. Під час пошуку резервів прибутку протягом звітного року можуть раптово виявлятися резерви короткострокової дії. Використання цих резервів можливе за допомогою розроблення системи оперативних заходів.

Висновки до розділу 3

1. Метою аудиту операцій з обліку доходів і результатів діяльності є встановлення достовірності даних первинних документів щодо визначення доходів та формування фінансових результатів, повноти і своєчасності відображення первинних даних в зведених документах та облікових регістрах, правильності ведення обліку доходів і результатів діяльності та його відповідності прийнятій обліковій політиці, достовірності відображення доходів та визначення результатів діяльності у звітності господарюючого суб'єкта, відповідності методики обліку та оподаткування операцій з обліку доходів від реалізації, інших операцій

ційних доходів, доходів від участі в капіталі, інших фінансових доходів, інших доходів, надзвичайних доходів, фінансових результатів, що застосовуються на підприємстві, чинним нормативним документам України в період, що перевіряється.

2. Прибуток виконує такі основні функції:

- оцінки підсумків діяльності підприємства;
- розподілу (між підприємством і державою, підприємством і його робітниками, між сферою виробництва і невиробничою сферою);
- джерела забезпечення економічного стимулювання і соціальних виплат.

Резервами збільшення прибутку є:

- збільшення обсягу випуску продукції (робіт, послуг);
- зниження витрат на виробництво і реалізацію продукції;
- економія та раціональне використання коштів на оплату праці робітників та службовців;
- запровадження досягнень науково-технічного прогресу, в результаті чого зростає продуктивність праці.

ВИСНОВКИ

На основі проведеного у магістерській роботі дослідження проблем і методики обліку, аналізу й аудиту результатів діяльності промислових підприємств можна зробити такі висновки:

1. Ефективність стратегії та функціонування підприємства залежить від правильності інтерпретації та вимірювання «економічних результатів», а також процесу їх формування.

Відповідно необхідне правильне сприйняття та трактування цього поняття. У науковій літературі вкрай рідко зустрічаються трактування саме економічних результатів. Економічний результат є ширше поняття і включає в себе фінансовий результат. Тому алгоритм аналізу фінансово-економічних результатів повинен передбачати, на нашу думку, першочергове дослідження економічних результатів діяльності підприємства та поступовий перехід до вивчення його фінансових результатів.

2. Основним джерелом фінансування розвитку підприємства, удосконалення його матеріально-технічної бази, забезпечення всіх форм інвестування є дохід і відповідно отриманий чистий прибуток.

У загальному, провівши порівняльний аналіз практики обліку доходів в зарубіжних країнах і вимог національних стандартів, можна зробити висновок, що принципової різниці між ними немає, що є свідченням наближення вітчизняної системи бухгалтерського обліку до світових зразків.

Методологію формування у бухгалтерському обліку інформації про доходи і фінансові результати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначає П(С)БО 15 «Дохід». Його норми стосуються підприємств (організацій) всіх форм власності (крім бюджетних та банківських установ).

Дохід визнається під час збільшення економічних вигод у вигляді збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлюється зростанням власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.

Дохід від реалізації продукції (товарів, інших активів) повинен визнаватися у разі наявності таких умов:

– покупцеві передані ризики і вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);

- підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);
- сума доходу може бути достовірно визначена;
- є впевненість, що в результаті операції збільшаться економічні вигоди підприємства;
- витрати, пов'язані з операцією, можуть бути достовірно визначені.

Визнання доходу від реалізації товарів в Україні можливе лише тоді, коли всі вище перелічені умови виконані. Якщо хоча б одна з умов не виконується, то дохід не повинен визнаватись. Аналіз умов визнання доходу від реалізації товарів за міжнародними та національними стандартами дозволяє зробити висновок, що вони у значній мірі збігаються. Разом з тим, необхідно звернути увагу та те, що на відміну від П(С)БО 15 міжнародним стандартом, як критерій визнання доходу, встановлено передачу покупцеві не всіх, а лише суттєвих ризиків і вигод, пов'язаних з правом власності. Натомість, ПКУ взагалі визнає дохід лише за однією ознакою - за датою переходу покупцю права власності на товар.

В національних стандартах оцінка моменту, на який підприємство передає покупцеві суттєві ризики й винагороди від володіння певним активом, вимагає детального вивчення обставин операцій. Якщо за М(С) БО підприємство залишає за собою суттєвий ризик володіння, операція не розглядається як реалізація і дохід не визнається. Тому зазначений момент про передачу ризику в національному П(С)БО на сьогодні є непередбаченим.

П(С)БО 15 «Дохід» в методологічній частині визнання доходу господарюючого суб'єкта не регламентує випадку ймовірності виникнення ризику продавцю щодо можливого повернення товару. Тому дохід не повинен відображатися в бухгалтерській звітності, поки не здійснять наступні вимоги: товари продані в розстрочку або по оплаті відстрочених платежів. Визнання доходу можливе в момент продажу, так як у фірми є міцна основа для оцінки скидки по розрахункам. Продаж у розстрочку відбувається тоді, коли підписані відповідні контракти, що закликає покупця здійснити даний платіж.

Національні стандарти не задовольняють критерії визнання доходу після доставки клієнту товарів. Тобто виникають ситуації, коли признання доходу в момент поставки товару необхідно відкласти.

П(С)БО 15 «Дохід» не регламентує ситуацію отримання готівки від реалізації, до того як здійснюється доставка товару або виконання послуг. Оскільки процес одержання доходу є неповним то визнання доходу не відбудеться до моменту, поки не буде виконано основні умови виконання зобов'язань продавця.

Досить значна проблема невідповідності П(с) БО 15 «Дохід» до М(с)БО 18 «Дохід» проявляється у ситуації, коли товари продані з гарантією. Визнання доходу відбувається в день продажу, хоча існує ймовірність майбутніх витрат по гарантіям.

В П(С)БО 15 «Дохід» визначено, що якщо дохід може бути достовірно визначений, то він відображається в бухгалтерському обліку в розмірі визначених витрат, які підлягають відшкодуванню. Визнаний дохід не коригується на величину пов'язаної з ним сумнівної та безнадійної дебіторської заборгованості, а в М(С)БО 18 «Дохід» визначається, що доходи та витрати, які пов'язані з тією самою операцією, визнаються одночасно; цей процес, як правило, називають відповідністю доходів і витрат. Дохід не може бути визнаний, якщо витрати неможливо достовірно оцінити; за таких обставин будь-яка вже отримана за товарів компенсація визнається як зобов'язання.

3. Визнані доходи класифікуються в бухгалтерському обліку за такими групами:

- дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- інші операційні доходи;
- фінансові доходи;
- інші доходи.

Фінансовий облік повинен забезпечити менеджерів інформацією про ефективність кожного з процесів господарської діяльності, а також підприємства у цілому.

Результат операційної діяльності визначають на субрахунку 791 “Результат операційної діяльності”. На субрахунку 791 “Результат операційної діяльності” визначається як прибуток (збиток) від основної діяльності підприємства, так і результати від іншої операційної діяльності. Тому доцільно було б розділити результати від операційної та іншої операційної діяльності, які відносяться до субрахунку 791 “Результат операційної діяльності” на:

791/1 “Результат операційної (основної) діяльності”;

791/2 “Результат від іншої операційної діяльності”.

4. Підприємства з метою максимально можливого використання фінансових ресурсів й отримання прибутків займаються не лише операційною, а й іншими видами діяльності. У Плані рахунків немає чіткості що до обліку доходів і витрат з метою їх розмежування між операційною, інвестиційною і фінансовою діяльністю.

При визначенні фінансового результату підприємство не розділяє конкретно доходи і витрати від інвестиційної діяльності. Мабуть, доцільніше було б змінити назви у Плані рахунків бухгалтерського обліку. Так, наприклад, залишити субрахунок 792 “Результат фінансових операцій” і на ньому відповідно вести облік усіх фінансових операцій, тобто з частиною тих, що входять до субрахунку 793 “Результат іншої звичайної діяльності”(окрім придбання і реалізації фінансових інвестицій, які обліковують на субрахунках 741 “Дохід від реалізації фінансових інвестицій” та 971 “Собівартість реалізованих фінансових інвестицій”). А назву субрахунку 793 змінити на “Результат від інвестиційної діяльності”, де обліковувати все те, що пов’язано з інвестиційною діяльністю.

Проте дану проблему можна вирішити по-іншому. Пропонується поділити інвестиційну діяльність на: 1) основну інвестиційну діяльність; 2) іншу інвестиційну діяльність.

Основна інвестиційна діяльність буде входити до складу субрахунку 792 “Результат фінансових операцій”, тобто це закриття рахунків 72 “Дохід від участі в капіталі” і 96 “Втрати від участі в капіталі”. Тоді субрахунок 792 “Результат фінансових операцій” можна розділити на:

792/1 “Результат від фінансової діяльності”;

792/2 “Результат від основної інвестиційної діяльності”.

Інша інвестиційна діяльність увійде до складу субрахунку 793 “Результат іншої звичайної діяльності”, тобто придбання і реалізацію інвестицій, які обліковуються на субрахунках 741 “Дохід від реалізації фінансових інвестицій” та 971 “Собівартість реалізованих фінансових інвестицій”.

Тоді субрахунок 793 “Результат іншої звичайної діяльності” буде мати:

793/1 “Результат від іншої фінансової діяльності”;

793/2 “Результат від іншої інвестиційної діяльності”.

Із всього вищесказаного можна зробити висновок, що будь-яке підприємство може перевірити доцільність кожного із видів діяльності завдяки детальному аналізу субрахунків рахунку 79 “Фінансові результати”, визначити оптимальну величину та шляхи покриття збитків від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

5. Виходячи з вектору, який вибраний в Україні щодо розвитку держави і, відповідно, побудови системи обліку передбачається, що:

- підприємства, які складають фінансову звітність за МСФЗ, керуватимуться положеннями міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ);
- решта підприємств застосуватимуть національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, приведені у відповідність із Директивою ЄС №2013/34/ЄС.

За таких обставин важливим є приведення у відповідність з Директивою ЄС, практикою формування у звітності країн членів Євросоюзу основного показника діяльності підприємств – фінансового результату (прибутку чи збитку).

Підприємства, які складають фінансову звітність за МСФЗ, керуватимуться положеннями міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ); решта підприємств застосуватимуть національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, приведені у відповідність із Директивою ЄС №2013/34/ЄС.

Підприємства, які складають фінансову звітність за МСФЗ, керуватимуться положеннями міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ); решта підприємств застосуватимуть національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, приведені у відповідність із Директивою ЄС №2013/34/ЄС.

... ..
.....

Фінансові результати відображають за кордоном у Звіті про прибутки і збитки, в Україні – у Звіті про фінансові результати.

Четверта Директива ЄС встановлює два формати Звіту про прибутки та збитки: 1. За характером витрат. 2. За функцією витрат.

В Україні згідно з НП(С)БО 1 побудова Звіту про фінансові результати також ґрунтується на класифікації витрат за їх функціями.

.....,, (.....)
.....
34/2013 .., лише незначні коригування у вигляді додавання мінімальних приміток до річної фінансової звітності в рамках імплементації вимог Директиви 34/2013 ЄС.

Метод розрахунку фінансового результату «за характером витрат» в українській практиці застосування не знайшов. Хоча у третьому розділі форми №2 відображають суми елементів операційних витрат, які стосуються всієї виробленої, а не тільки реалізованої продукції.

На нашу думку, в Україні є доцільним застосування одночасно двох форматів звіту про фінансові результати, як «на основі характеру витрат», так і «на основі функції витрат».

6. У процесі виробничої діяльності підприємства одержують певний фінансовий результат (прибуток або збиток). Прибуток – це різниця між доходами і витратами, він служить інструментом виявлення і підвищення економічної ефективності процесу виробництва і реалізації продукції.

Основним видом доходу для ТОВ «ЗАХІДПРОМГРУП» є дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – 100%. У 2017 році на підприємстві на 0,26% збільшилася питома вага витрат у виручці від реалізації продукції, проте питома вага чистого прибутку по відношенню до сукупного доходу знизилася – на 3,27%.

Щоб забезпечувати зростання прибутку, треба шукати невикористані можливості його збільшення, тобто резерви зростання. Резерв – це кількісна величина. Резерви виявляються на стадіях планування та безпосереднього виробництва продукції і її реалізації. Визначення резервів збільшення прибутку базується на науково обґрунтованій методиці розроблення заходів з їх мобілізації. Резерви збільшення прибутку є можливими:

- за рахунок збільшення обсягу випуску продукції (робіт, послуг);
- за рахунок зниження витрат на виробництво і реалізацію продукції;
- за рахунок економії і раціонального використання коштів на оплату праці робітників та службовців;
- за рахунок запровадження досягнень науково-технічного прогресу, в результаті чого зростає продуктивність праці.