

Ямборко Галина Анатоліївна

УДК 657.41:658.14.011.1

**ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ
ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ**

Спеціальність 08.06.04 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит

Автореферат
дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Київ – 2005

Робота виконана на кафедрі обліку в кредитних і бюджетних установах та економічного аналізу Київського національного економічного університету Міністерства освіти і науки України.

Науковий керівник: доктор економічних наук, професор

Кіндрацька Любомира Максимівна,

Київський національний економічний університет,
завідувач кафедри обліку в кредитних і бюджетних
установах та економічного аналізу

Офіційні опоненти : доктор економічних наук, професор

Мних Євген Володимирович ,

Київський національний торговельно- економічний університет,
завідувач кафедри фінансового аналізу і контролю

кандидат економічних наук, доцент

Сопко Валерія Василівна,

Університет економіки і права "Крок",
заступник завідувача кафедри обліку аналізу і аудиту.

Провідна установа : Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України, кафедра аудиту, м. Київ.

Захист дисертації відбудеться “ 26 ” вересня 2005р. о 16 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 26.006.07 у Київському національному економічному університеті за адресою: 03680, м. Київ, просп. Перемоги, 54/1, аудиторія 203.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Київського національного економічного університету за адресою: 03680, м.Київ, просп. Перемоги, 54/1, ауд.201.

Автореферат розісланий “ 22 ” серпня 2005 р.

Вчений секретар спеціалізованої вченої ради,
кандидат економічних наук, професор

В.Я. Савченко

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми дослідження. Запровадження ринкових відносин в Україні зумовило поширення форм підприємницької діяльності, активізувало ділову ініціативу вітчизняних суб'єктів господарювання. Для прийняття ефективних управлінських рішень необхідна достовірна інформація про результати діяльності, сформована з урахуванням специфіки господарювання підприємств та їх організаційної структури. Насамперед це стосується об'єктивної інформації щодо витрат та доходів, як визначальних складових фінансових результатів. У процесі реформування системи бухгалтерського обліку в Україні зазнали суттєвих змін методологічні засади формування, обліку й відображення у звітності фінансових результатів звітного періоду з орієнтацією на концептуальні основи і принципи визнання доходів та витрат.

Проте, це не забезпечило створення цілісної системи формування показників фінансового результату та відображення їх у фінансовій та податковій звітності. Незважаючи на те, що принципи, організація й методика обліку, порядок формування облікової політики підприємств України відповідають міжнародним стандартам фінансової звітності, все ж існує ряд невідповідностей в окремих концептуальних підходах щодо їх визнання. Саме тому є актуальною необхідність дослідження й формування методичних підходів щодо визначення фінансових результатів в системі бухгалтерського обліку.

Водночас суб'єкти підприємницької діяльності України на основі власної методики накопичують інформацію щодо обсягу валових доходів, валових витрат і використовують її при розрахунку показника об'єкту оподаткування і суми податку на прибуток, яка перераховується до державного бюджету. Це свідчить про те, що має місце певне роздвоєння загальної методики щодо визначення фінансового результату підприємницької діяльності.

Проблеми обліку доходів, витрат, формування й відображення в фінансовій звітності результатів діяльності підприємств ґрунтовно досліджені у працях відомих вітчизняних учених, зокрема М.Т. Білухи, О.С. Бородкіна, Ф.Ф. Бутинця, А.М. Герасимовича, В.В. Сопко, Л.М. Кіндрацької, Є.В. Мниха, М.Г.Чумаченка, В.О.Шевчука, а також у працях світових науковців: Р. Адамса, О.Аманта, Л.А. Бернстайна, Д. Блейка, М.Ф.Ван Бреда, Г.А.Велша, Д.Г. Шорта, Б.Нідлза, Е. Райса, Ж. Ришара, Е.С. Хендріксена. Їх дослідження ґрунтуються на засадах ринкових відносин. Беручи до уваги орієнтованість світових теоретичних досліджень щодо визнання, обліку, прогнозування фінансових результатів на принципі функціонування розвиненого ринку, перед вітчизняними фахівцями постає проблема щодо доцільності запровадження та визначення межі адаптації рекомендацій закордонних вчених до економіко-правового середовища України.

Нині процес створення методично - організаційної бази щодо визнання витрат та доходів і формування результатів підприємницької діяльності, розкриття інформації у фінансовій звітності й використання даних бухгалтерського обліку для розрахунку об'єкту оподаткування і суми податку на прибуток не можна вважати завершеним, хоча певні методологічні засади щодо узгодження податкових розрахунків з цілісною системою бухгалтерського обліку й відображення у звітності результатів діяльності вже частково опрацьовано на рівні створення нормативно – законодавчої бази.

Провідні фахівці, які займаються практичними аспектами визначення фінансового результату та його узгодження із сумою оподаткованого прибутку, зокрема О.С. Бородкін, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, М.В. Кужельний, В.М. Пархоменко, М.С. Пушкар, В.М. Швець акцентують увагу на розв'язанні окремих проблем визнання доходів і витрат, дослідженні чинників їх впливу на фінансовий результат та оподатковуваний прибуток, достовірності показників фінансової та податкової звітності. Йдеться про обґрунтування облікової процедури щодо формування результатів діяльності, механізм їх розкриття у фінансовій звітності з подальшим переходом до показників податкової звітності, забезпечення інформаційної бази визначення суми податку на прибуток. Втім, відсутність системного підходу до організації та методичного забезпечення бухгалтерського обліку як джерела податкових розрахунків і податкової звітності відповідно до напрямів гармонізації і стандартизації обліку в Україні, не відповідає потребам ефективного управління фінансово-господарською діяльністю.

Тому об'єктивно існує необхідність у подальшому вивченні та дослідженні проблем організації і методики обліку фінансових результатів. Саме цим зумовлене обрання теми дисертаційного дослідження й саме це підтверджує його актуальність.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана відповідно до плану науково - дослідних робіт кафедри обліку в кредитних і бюджетних установах та економічного аналізу Київського національного економічного університету за темою “Удосконалення бухгалтерського обліку і економічного аналізу на основі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в Україні ” (державний реєстраційний номер 0100U006874).

Дисертантом підготовлений окремий підрозділ, присвячений дослідженню проблеми щодо методики і організації бухгалтерського обліку доходів, витрат і визначення фінансового результату. Проведене дослідження й сформовані висновки є певним внеском у розвиток теорії бухгалтерського обліку і економічного аналізу.

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційної дослідження є обґрунтування науково-теоретичних та науково-методичних питань щодо визнання й обліку доходів, витрат, фінансових результатів в умовах розвитку ринкових відносин в Україні, розробка на цій основі практичних рекомендацій щодо узгодження бухгалтерського обліку та податкових розрахунків

результату діяльності з використанням інформації, накопиченої в системі рахунків бухгалтерського обліку.

Поставлена мета визначає зміст запропонованого дослідження. Для досягнення поставленої мети передбачено постановку, сформулювання та вирішення ряду завдань методологічного, теоретичного та практичного характеру, зокрема:

- вивчити теоретичні засади визнання доходів та витрат суб'єктів підприємницької діяльності як об'єктів обліку;
- обґрунтувати доцільність практичного застосування загальноприйнятих принципів визнання доходів і витрат, визначення фінансових результатів;
- систематизувати методичні підходи до формування інформації щодо доходів та витрат для забезпечення ефективного управління підприємницькою діяльністю;
- дослідити вплив облікової політики, облікових оцінок і подій після дати балансу на фінансовий результат;
- проаналізувати чинну методику формування і відображення у фінансовій звітності результатів діяльності підприємства та окреслити можливі напрями щодо їх удосконалення;
- обґрунтувати доцільність визнання витрат з податку на прибуток з урахуванням відстрочених податкових активів і зобов'язань;
- встановити відмінності порядку визнання доходів (валових доходів), витрат (валових витрат) у фінансовій і податковій звітності ;
- проаналізувати узгодженість і співставити економічну сутність показників звіту про фінансові результати й податкової звітності;
- розробити пропозиції щодо запровадження алгоритму узгодження фінансового результату і показника оподаткованого прибутку.

Об'єктом дослідження є витрати, доходи, фінансові результати, суб'єктів підприємницької діяльності.

Предметом дослідження є методика та організація обліку й відображення у звітності витрат, доходів, фінансових результатів суб'єктів підприємницької діяльності.

Методи дослідження. Методологічною й теоретичною основою дослідження є наукове й творче осмислення досягнень зарубіжних та вітчизняних вчених у галузі теорії й практики бухгалтерського обліку фінансових результатів підприємницької діяльності. В роботі використані такі методи дослідження, як: аналіз та узагальнення теоретичних джерел і наукової літератури, метод економічного аналізу, прогностичний метод (експертна оцінка), специфічні методи наукового дослідження (згрупування, порівняння, узагальнення економічних показників), методи елементарної математики, методи математичної статистики. Методика дослідження сформована на

спостереженні, характеристики облікових процесів і явищ, узагальненні чинних методик обліку доходів, витрат і визначення фінансових результатів та обґрунтування напрямів їх удосконалення.

У роботі використано положення класиків економічної теорії, законодавчі та нормативні акти України, які регламентують методологічні засади визнання, обліку і відображення у фінансовій звітності доходів, витрат, фінансових результатів і прибутку до оподаткування, наукові праці, провідних вітчизняних та зарубіжних учених, матеріали науково-практичних конференцій, періодичні видання, а також власні публікації автора.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретичному обґрунтуванні економічної сутності визнання доходів, витрат і визначення фінансових результатів та вирішенні комплексу питань, пов'язаних з удосконаленням методики обліку і відображення у фінансовій звітності результатів діяльності суб'єктів підприємницької діяльності через узгодження з оподаткуванням прибутком. Основні результати, одержані дисертантом у процесі вирішення поставлених у дисертації завдань, що відображають наукову новизну дослідження, полягають у такому:

Вперше:

- систематизовано методологічні засади визнання доходів і витрат, що дало змогу запропонувати нове обґрунтування економічної класифікації доходів: на відміну від наявного підходу в основу класифікації покладене джерело отримання доходів, а не вид господарської діяльності. Внаслідок цього запропоновано нову форму звіту про фінансові результати, що спрощує процедуру аналізу фінансового результату за джерелами походження доходів;
- проведено дослідження і співставлення показників звіту про фінансові результати, податкової звітності і рахунків бухгалтерського обліку з метою встановлення можливості щодо їх узгодження й сформування відповідної інформації податкової звітності на підставі даних бухгалтерського обліку. Досліджено суттєві відмінності показників фінансової й податкової звітності, які слід врахувати при розробці та удосконаленні нормативно - правової бази щодо обліку фінансових результатів;
- розроблено практичні рекомендації щодо узгодження показника прибутку підприємств за даними звіту про фінансові результати та за податковою звітністю, суть яких полягає у коригуванні інформації про фінансовий результат згідно з обсягом виявлених розбіжностей та вимогами податкового законодавства. Застосування запропонованої методики підвищує об'єктивність інформації про результати діяльності підприємств і скорочує витрати на організацію обліку.

Удосконалено:

- теоретичні засади визнання доходів і витрат та обґрунтовано доцільність застосування загальноприйнятих принципів обліку у вітчизняній практиці; Зокрема, систематизовано різні

підходи до характеристики принципів, запропоновано механізм розмежування поняття принципів і якісних характеристик інформації, розширено перелік принципів підготовки фінансової звітності;

- критерії врахування впливу облікової політики, облікових оцінок, подій після дати балансу на фінансовий результат та сформульовано вимоги щодо необхідності їх повного висвітлення, а саме деталізовано підходи до розкриття обраних методів облікової політики в примітках до фінансової звітності. Це забезпечує повноту розкриття інформації у фінансовій звітності та реальну оцінку активів, зобов'язань, капіталу.

- методика визначення показника витрат з податку на прибуток: запропоновано техніку розрахунку шляхом введення порівняльних таблиць балансової вартості і податкової бази активів та зобов'язань.

Набуло подальшого розвитку:

- процедура відображення у системі рахунків бухгалтерського обліку доходів, витрат та фінансових результатів через запровадження окремих субрахунків для обліку доходів і витрат за джерелами походження;

- методика формування бази оподаткування, як визначальної умови підвищення ефективності й об'єктивності розкриття інформації у фінансовій і податковій звітності. Запропоновано методику застосування світової практики щодо узгодження показників результатів діяльності за різною звітністю з урахуванням особливостей їх визначення в Україні;

- структура і зміст окремих форм фінансової звітності, зокрема доведена необхідність її доповнення додатком "Узгодження фінансового результату і оподаткованого прибутку", та "Відомість обліку тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню (оподаткуванню)". Подання підприємствами даної форми звітності до Державної податкової адміністрації та до органів Державного комітету статистики надасть можливість на державному рівні володіти достовірною інформацією про суму оподаткованого прибутку й підвищити обґрунтованість розрахунків фінансових показників при складанні Державного бюджету України.

Практичне значення одержаних результатів полягає в реалізації висновків та пропозицій дисертанта, що сприятиме удосконаленню процесу бухгалтерського обліку фінансових результатів, має на меті підвищення ефективності підприємницької діяльності в Україні.

Основні положення і висновки дисертаційного дослідження використані в навчальному процесі Міжнародного Інституту Менеджменту під час викладання курсів "Фінансовий екзаунтинг" та розробці методичного забезпечення (довідка № 12/01 від 18.01.2005). Результати дисертаційного дослідження впроваджені Державною комісією з цінних паперів та фондового ринку при розробці Методичних рекомендацій з трансформації фінансової звітності українських підприємств у фінансову звітність за МСБО (довідка № 8774/17 від 30.07.03) та департаментом розвитку та модернізації державної податкової служби Державної податкової адміністрації України

при підготовці рекомендацій для уніфікації і удосконалення показників декларації про прибуток підприємства і формування змісту нормативно - законодавчої бази з метою узгодження податкової і фінансової звітності (довідка № 133/6/33-4016 від 09.07.2003року). Результати дослідження впроваджено в реалізацію програми “Застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в банках України” за сприяння Американського агентства з міжнародного розвитку та Барентс груп ЛЛС, а саме при розробці навчальних програм, методичного забезпечення і проведенні семінарів в територіальних установах НБУ (довідка № 47/09/23 від 14.09.2002р).

Запропоновані методики узгодження фінансового результату і оподаткованого прибутку використані ТОВ ”ТД ТНК-Україна” при формуванні податкової звітності підприємства (довідка № 93/12/04 від 10.12.04)

Апробація результатів дослідження. Прийняті до практичного запровадження основні положення та висновки, практичні результати та рекомендації даної дисертаційної роботи були представлені й обговорені на таких наукових конференціях: на міжнародній науковій конференції “Розвиток науки про бухгалтерський облік”, (Житомир, 2000); на міжнародній науковій конференції ”Розвиток підприємницької діяльності на Україні: історія та сьогодення” (м. Тернопіль, 2003); на науково - практичній конференції “Облік, аналіз, і аудит у сучасному бізнесі”, (Львів, 2004).

Публікації. За матеріалами дисертаційного дослідження опубліковано 10 наукових праць, загальним обсягом – 8,83 друк. арк., з яких 6 – у наукових фахових виданнях (3,33 друк. арк.), 2 – у інших виданнях обсягом (0,42 друк. арк.), 2 – у науково - практичних посібниках у співавторстві (особисто автору належить 5,08 друк.арк).

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається із вступу, трьох розділів, висновків, переліку використаних джерел, додатків. Текст дисертації викладений на 187 сторінках комп’ютерного тексту і містить 21 таблицю на 26 сторінках, 6 рисунків на бсторінках. Список використаних джерел налічує 236 найменувань і розміщений на 17 сторінках. та 6 додатків розміщених на 14 сторінках.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДИСЕРТАЦІЇ

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми дослідження, сформульовано мету й основні завдання дисертації, сформульовано методологічну основу та методи дослідження, розкрито його наукову новизну та практичне значення одержаних результатів.

Розділ 1 – “Економічна сутність і концептуальні засади визнання доходів, витрат як об’єктів бухгалтерського обліку” – присвячений розгляду і науковому обґрунтуванню економічної сутності доходів та витрат підприємницької діяльності.

З цією метою досліджені відомі підходи до концепції прибутку: структурний (синтаксичний), інтерпретаційний (семантичний), поведінковий (прагматичний). Суть синтаксичного підходу до визначення прибутку полягає в тому, що доходи і витрати визнаються в міру здійснення господарських операцій і класифікуються за видами діяльності відповідно до інтерпретаційного підходу.

Відповідно до інтерпретаційного підходу важливою умовою визначення показника прибутку в бухгалтерському обліку є вивчення економічної сутності господарських операцій і процесів, а також знання принципів і правил бухгалтерського обліку. Показник прибутку (збитку), сформований в системі бухгалтерського обліку й відображений у фінансовій звітності є важливим елементом процесів прогнозування й прийняття рішень. Втім він не завжди співпадає з економічними поняттями прибутку як результату здійснених господарських операцій, оскільки принципи визнання доходів і витрат ґрунтуються на певних припущеннях, а правила бухгалтерського обліку до певної міри - умовні. Прибуток (збиток) визначається на підставі домовленостей і правил, які повинні бути логічними і послідовними навіть, якщо вони не співпадають з точкою зору економістів щодо визначення прибутку.

Прагматична концепція прибутку пов'язана із процесами прийняття рішень інвесторами і кредиторами. Як правило, інвестори й кредитори зацікавлені в оцінці перспектив розвитку підприємницької діяльності. З огляду на це, показник прибутку – необхідний елемент процесу прогнозування грошових потоків, окупності капіталу й оцінки ризику інвестицій.

У процесі дослідження вивчено основні класичні теорії, зокрема: статичну балансову теорію; динамічну балансову теорію; органічну балансову теорію. Прибічники зазначених теорій по-різному визначають пріоритетність показника прибутку у системі бухгалтерського обліку та його відображення в фінансовій звітності. На основі узагальнення і систематизації теоретичних підходів щодо визнання витрат та доходів досліджено світовий досвід надання інформації про результати підприємницької діяльності і визначено вплив цих показників на систему прийняття управлінських рішень.

Достовірність формування фінансового результату є основою принципів і правил бухгалтерського обліку, обов'язкове дотримання яких вимагається законодавчою базою: Концептуальними основами складання та подання фінансових звітів, міжнародними стандартами фінансової звітності, Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. На основі дослідження відомих наукових підходів вітчизняних і зарубіжних вчених до визначення і відображення у фінансовій звітності результатів діяльності, а також економічних, законодавчих і нормативних інформаційних джерел узагальнено і систематизовано концептуальні основи, якісні

характеристики, принципи, обмеження, припущення визнання доходів та витрат і визначення фінансових результатів (рис. 1).

Рис 1. Класифікації концептуальних основ визначення фінансових результатів.

Насамперед дисертантом досліджено концептуальні засади щодо визнання доходів та витрат, вимоги міжнародних стандартів фінансової звітності, та визначений ступінь відповідності національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку зазначеним вимогам. Такий підхід пояснюється тим, що застосування міжнародних стандартів фінансової звітності забезпечує коректність визначення і відображення фінансових результатів за рахунок єдності вимог щодо визнання цих показників. В умовах реформування бухгалтерського обліку в Україні і запровадження нових (положень) стандартів бухгалтерського обліку забезпечено дотримання, при визначенні і класифікації доходів українських підприємств, вимог міжнародних стандартів фінансової звітності. Формування методологічних засад обліку фінансових результатів здійснено з орієнтацією на загальноприйняті принципи обліку. Відповідно до Концептуальних основ складання та подання фінансових звітів, принципи визнання витрат розглядаються, як правило, в поєднанні з принципами визнання доходу і якісними характеристиками облікової інформації. Зазначений підхід дає змогу об'єктивно відображати реальний фінансовий результат підприємницької діяльності. В Україні концептуальні засади визнання доходів і витрат на законодавчому рівні застосовуються тільки з 2000 року у зв'язку з прийняттям П(С)БО і тому існує необхідність закріплення тих принципів, які ще не задекларовані в законодавчих і нормативних актах з бухгалтерського обліку України (це, зокрема, матеріальність, ефективність).

В роботі доведено, що досягнення вимог достовірності інформації про фінансові результати підприємницької діяльності можливе лише за умов застосування загальноприйнятих принципів. На основі аналізу існуючих підходів систематизовано принципи визначення фінансових результатів, досліджено та конкретизовано склад, зміст, зіставність та оцінено значущість цих принципів; обґрунтовано доцільність практичного застосування єдиних загальноприйнятих принципів.

У розділі 2 – **“Організаційно - методологічні підходи до обліку витрат, доходів і результатів діяльності”** сконцентровано увагу на дослідженні методологічних засад визнання і обліку доходів згідно з вимогами П(С)БО 15 “Дохід” і витрат згідно П(С)БО 16 “Витрати”, проаналізовано існуючі недоліки і обґрунтовано напрямки вдосконалення методики і організації бухгалтерського обліку результатів діяльності.

Система бухгалтерського обліку підприємств України повинна не лише забезпечити підготовку фінансової звітності відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку, але й передбачити можливість трансформації звітності українських підприємств у фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності, або, як мінімум, її співставлення з показниками, одержаними на основі цих стандартів.

Доведено, що одним з аспектів проблеми організації обліку фінансових результатів є класифікація доходів і витрат. Визнані доходи класифікуються в бухгалтерському обліку згідно з вимогами положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 "Дохід" за такими групами: а) дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); б) інші операційні доходи; в) фінансові доходи; г) інші доходи; д) надзвичайні доходи. Далі в стандарті вказано, що склад доходів, віднесених до відповідної групи, встановлено положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати". Втім, необхідно підкреслити, що згідно положення доходи класифікуються за такими групами: дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); інші операційні доходи; дохід від участі в капіталі; інші фінансові доходи; інші доходи; надзвичайні доходи. Це означає, що встановлена ПСБО 15 "Дохід" і ПСБО 3 "Звіт про фінансові результати" класифікація доходів за групами не співпадає, саме тому нами пропонується уточнена класифікація доходів (рис 2).

Рис.2. Джерела одержання доходу.

Запропонована класифікація доходу за джерелами одержання співпадає з підходами визнання доходу згідно П(С)БО 15 "Дохід" і відповідає економічній сутності господарських операцій і класифікації доходів за групами, зокрема: 1. Дохід, одержаний внаслідок продажу активів; 2. Дохід одержаний внаслідок використання активів іншими сторонами – дохід від участі в капіталі і дохід одержаний внаслідок інвестиційної діяльності; 3. Інші доходи, які одержані внаслідок певних подій і не пов'язані з господарською діяльністю.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначає положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати". Критичний аналіз сукупності методичних засад щодо класифікації витрат засвідчив, що впродовж останніх років склався класичний підхід до їх застосування. Однак дисертантом відзначено, що організація і методика обліку потребує вдосконалення за окремими напрямками, зокрема: необхідність уточнення підходів щодо віднесення витрат до конкретної їх складової, уточнення і конкретизація методичних засад класифікації і обліку витрат звітного періоду, забезпечення витрат наступних періодів, витрат майбутніх періодів і зменшення доходу та власного капіталу (рис 3).

Рис.3. Порядок визнання витрат в бухгалтерському обліку.

Дисертантом досліджено вплив методів облікової політики, облікових оцінок на фінансовий результат. Доведено, що облікова політика сформована адміністрацією підприємства, відкриває можливості для обрання методологічних прийомів, що може радикально змінити фінансовий стан підприємства. В роботі продемонстровано, як вибір методу амортизації, методу оцінки вибуття запасів, нарахування резерву сумнівних боргів змінює фінансовий стан, що відображений в балансі чи в звіті про фінансові результати. У дисертаційній роботі важливе місце відведено вирішенню проблем доцільності регулювання облікової політики як на рівні держави, так і на рівні фахових організацій, з врахуванням світового досвіду. Проблема пов'язана з регулюванням облікової політики і достовірним відображенням інформації про фінансово – майновий стан охоплює організаційні і методологічні аспекти.

Дослідження діючої практики формування облікової політики свідчать про те, що на підприємствах мають місце недоліки щодо розмежування організації бухгалтерського обліку та формування облікової політики, відсутні єдині підходи щодо вибору змісту облікової політики. Тому необхідно чітко розмежувати питання організації обліку, зміст облікової політики і застосування облікових оцінок.

В результаті проведеного аналізу дисертант дійшов висновку, що користувачі фінансової звітності підприємств України не мають повного обсягу інформації щодо фінансово-майнового становища, оскільки облікова політика формується на рівні підприємства, а застосування різних методів облікової політики призводить до одержання різних результатів. При цьому про обрані до застосування методи користувачі не ставляться до відома, оскільки примітки подаються в табличній формі, а тому запропоновано форму приміток щодо розкриття методів облікової політики підприємства.

Дисертантом розкрито методологічні засади відображення інформації про результати діяльності в фінансовій звітності. На основі проведеного дослідження змісту звіту про фінансові результати, як основного джерела інформації про результати діяльності суб'єктів підприємницької діяльності, дисертант прийшов висновку, що форма звітності, запроваджена в Україні не може надати користувачам повного обсягу інформації без здійснення певного коригування показників. Доведено, що одним із аспектів проблеми щодо представлення інформації в фінансовій звітності є формати, за якими складається звітність. Визначено, що в світовій практиці звіт про прибутки і збитки може мати два формати: представлення витрат за їх суттю та за призначенням (функціями). В Україні підприємства складають звіт про фінансові результати використовуючи другий метод – витрати за функціями, додатково розкриваючи їх суть, а перший варіант використовують суб'єкти

малого підприємництва. В результаті аналізу теоретичних аспектів формування структури і змісту звіту про фінансові результати вивчення міжнародної та вітчизняної практики його складання, систематизації вимог до порядку розміщення і згрупування показників запропоновано уточнений зміст показників першого розділу звіту про фінансові результати. Відповідно до джерел одержання доходу адаптовано методика розкриття інформації про фінансові результати на рахунках бухгалтерського обліку і в звіті про фінансові результати. Рекомендується більш чітко розмежувати визнання доходів в результаті інвестиційної діяльності і витрат в результаті фінансової діяльності, що дозволить охарактеризувати доцільність операцій від іншої звичайної діяльності.

Розділ 3 – **“Узгодження порядку визначення і відображення в звітності фінансового результату і оподаткованого прибутку”** присвячений науковому обґрунтуванню необхідності узгодження фінансового результату і оподаткованого прибутку, а також розробці відповідних методичних рекомендацій. Відзначено, що методика узгодження фінансових результатів підприємницької діяльності є складним обліковим процесом, який повинен забезпечити комплексний підхід, здійснюваний у чіткій послідовності і включає такі основні напрями: визначення і відображення в фінансовій звітності результату підприємницької діяльності; а в податковій звітності – прибутку до оподаткування; розкриття інформації про причини і суми розбіжностей між показниками прибутку (збитку) в фінансовій і податковій звітності. Доведено, що всі ці складові визначення і узгодження фінансових результатів тісно пов’язані між собою, оскільки базуються на основі показників бухгалтерського обліку.

Суттєвим питанням організації обліку фінансових результатів є визнання витрат з податку на прибуток. Основна проблема – поділ суми витрат за податком на прибуток на частини та їх співставлення з відповідним звітним періодом. У роботі підкреслюється новизна і неоднозначність підходів науковців і практиків до методики визначення витрат з податку на прибуток і повноти розкриття інформації в фінансовій звітності. В економічній літературі питання щодо узгодження витрат з податку на прибуток, відстрочених податкових активів і зобов’язань недостатньо розкриті. Тому недостатня теоретична обґрунтованість і складність реалізації методики розподілу витрат з податку на прибуток на практиці викликає сумнів щодо доцільності процедури розподілу як такої. Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку рекомендується застосовувати метод активи/зобов’язання для розрахунку поточного і відстроченого податку на прибуток з метою одержання повної і зрозумілої інформації.

При визначенні фінансового результату підприємств України слід враховувати витрати з податку на прибуток, які визначається згідно вимог П (С)БО 17 “Податки на прибуток”. Підхід, встановлений національним стандартом до визначення податку на прибуток відповідає вимогам міжнародного стандарту фінансової звітності 12 „Податки на прибуток” і є новим для підприємств України. Оскільки визначення фінансового результату підприємства переплітається з проблемами

макроекономічного регулювання, виникає потреба у розробці єдиної методики обліку витрат з податку на прибуток, відстрочених податкових активів і зобов'язань, з врахуванням особливостей податкового законодавства України.

Необхідно взяти до уваги, що у бухгалтерському обліку фінансовий результат і оподатковуваний прибуток і, відповідно, сума податку на прибуток, розмежовані через їх підпорядкування цілям різних користувачів. Відмінні підходи і правила обліку доходів і витрат за вимогами положень (стандартів) бухгалтерського обліку і податкового законодавства забезпечують автономність ведення бухгалтерського обліку і податкових розрахунків фінансових результатів. Втім, перехід від фінансового прибутку до показника оподаткованого прибутку здійснюється за допомогою визначення відмінностей між балансовою оцінкою активу чи зобов'язання у фінансовій звітності та їх податковою базою, які є досить суттєвими. Дана проблема розв'язується за допомогою методики, загальний принцип якої полягає у трансформації значення прибутку за фінансовою звітністю до прибутку, що підлягає оподаткуванню, за методом коригувань першого на суму тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню (оподаткуванню) які збільшують або зменшують базу оподаткування з податку на прибуток підприємств (рис 4). В роботі запропоновано ввести для підприємств України нову систему обов'язкової звітності у вигляді Додатків до звіту про фінансові результати, де у табличній формі наводитиметься інформація про відмінності між балансовою вартістю і податковою базою активів і зобов'язань, що призводить до різних фінансових результатів, сформованих в системі бухгалтерського обліку та податкових розрахунків.

Рис. 4. Алгоритм узгодження фінансового результату і оподаткованого прибутку.

Запропонована у дисертаційному дослідженні методика узгодження фінансового результату і оподаткованого прибутку (рис.4) може бути застосована у такій послідовності:

1. Збирання і систематизація розбіжностей між балансовою вартістю і податковою базою активу чи зобов'язання визначених згідно з податковим законодавством України та положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Як джерело інформації доцільно використати показники балансу, дані реєстрів бухгалтерського обліку та податкових розрахунків.
2. Розрахувати тимчасові різниці на підставі порівняння балансової вартості і податкової бази активу та зобов'язання з метою визначення відстрочених податкових активів чи зобов'язань. Джерелом інформації доцільно використати відомості обліку тимчасових різниць, що запропоновані дисертантом і алгоритм розрахунку встановлений положенням (стандартом) бухгалтерського обліку .

3. Встановити причину виникнення тимчасових різниць для достовірного подання інформації про відстрочені активи і зобов'язання, які повинні відображатися за статтями власного капіталу чи вплинути на суму витрат (доходів) з податку на прибуток.
4. Розрахувати суму витрат (доходів) з податку на прибуток та відстрочених податкових активів чи відстрочених податкових зобов'язань і відобразити в системі рахунків бухгалтерського обліку і фінансовій звітності.
5. Встановити на звітну дату необхідність коригування чи згортання відстрочених активів чи зобов'язань, які визнані в минулих звітних періодах

Подати інформацію про суми відстрочених податкових активів і зобов'язань в примітках відповідно до вимог П(С)БО 17 "Податок на прибуток".

Впровадження розробленої методики було здійснено на 6 підприємствах України різних галузей; в роботі наведені розрахунки щодо узгодження для одного з них - ТОВ "ТД ТНК-Україна".

Позитивною рисою запропонованої методики є зручність щодо її використання при складанні фінансової і податкової звітності для бухгалтерських служб підприємств і надійним інструментом системи контролю правильності розрахунку об'єкту оподаткування - для контролюючих органів. Розрахункові робочі таблиці можуть бути створені з допомогою електронних табличних процесорів, що значно спрощує систематизацію та обробку інформації, процедуру формування фінансових результатів у фінансовій і податковій звітності. Крім того, ведення бухгалтерського обліку тимчасових різниць як бази для визначення відстрочених податкових активів і зобов'язань на систематичній основі дозволяє уточнювати і коригувати суму витрат з податку на прибуток за звітними періодами у звіті про фінансові результати.

ВИСНОВКИ

У дисертації наведене теоретичне узагальнення й запропоноване нове вирішення наукових завдань, що виявляється у дослідженні й розробці удосконалених методів формування фінансових результатів на сучасному етапі становлення системи бухгалтерського обліку в Україні. Проведене дисертаційне дослідження економічної суті, методичних підходів до визнання доходів, витрат і формування фінансового результату, визначення і відображення у звітності оподаткованого прибутку дало змогу сформувавши ряд висновків теоретичного, методичного та науково - прикладного характеру і дозволило систематизувати та значно спростити проблему обліку фінансових результатів підприємств України. А саме:

1. Оцінено роль теоретичних засад визнання доходів та витрат суб'єктів підприємницької діяльності. Доведено, що в умовах дії ринкових відносин, для прийняття управлінських рішень на

рівні підприємства і розрахунку загальнодержавних статистичних показників важливого значення набуває інформація про фінансові результати. Важливість показника прибутку (збитку) для різних користувачів підтверджує об'єктивну необхідність запровадження єдиних принципів, методологічних засад визнання доходів та витрат

2. Обґрунтовано, що правильне і достовірне визначення фінансового результату в системі бухгалтерського обліку забезпечується через використання загальноприйнятих принципів визнання доходів, витрат і їх розподілу за звітними періодами. Це уможливорює однакову інтерпретацію показників фінансової звітності різними користувачами.

3. Дисертантом доведено важливе теоретичне і практичне значення сформованої підприємством облікової політики. На основі аналізу економічної літератури і практичного досвіду в дисертації обґрунтована потреба у повному висвітленні інформації про зміст облікової політики підприємства. Розроблена й запропонована форма розкриття інформації про облікову політику, зміни методів облікової політики, облікових оцінок і подій після дати балансу в примітках до фінансової звітності, оскільки ці фактори суттєво впливають на фінансовий результат звітного періоду чи суму нерозподіленого прибутку.

4. Обґрунтована необхідність підвищення ефективності інформаційних ресурсів бухгалтерського обліку, що зумовлює перегляд методики визнання доходів, витрат та формування фінансових результатів. Автором запропоновано зміни до класифікації доходів і витрат за групами, що впливає з економічної суті господарських операцій з огляду на джерелами одержання доходів.

5. Здійснена оцінка сучасного рівня проблеми узгодження інформації про результати діяльності підприємств України, яка формується за єдиними методичними засадами встановленими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку і інформації щодо оподаткованого прибутку, який визначається згідно податкового законодавства. Для розрахунку цих різних за економічною сутністю показників, підприємства змушені вести бухгалтерський облік доходів, витрат і, водночас виокремлювати податкові розрахунки валових доходів і валових витрат. Дисертант дійшов висновку, що розбіжності між доходами і валовими доходами, витратами і валовими витратами досить суттєві, а для їх усунення необхідні конкретні зміни норм податкового законодавства.

6. Встановлено відмінності між показниками результатів діяльності підприємств за даними Звіту про фінансові результати та Декларацією про прибуток підприємств виникають через методологічні і методичні розбіжності, що ускладнює сприйняття облікової інформації і розрахунок макроекономічних показників. Це призводить до неефективності облікової системи, крім того методика податкових розрахунків не встановлена нормативною базою, а тому рекомендовано внести зміни до форм податкової звітності і податкового законодавства.

7. Вироблені практичні рекомендації обліку витрат з податку на прибуток. Для раціоналізації і підвищення ефективності бухгалтерського обліку, узгодження показників результатів діяльності за фінансовою звітністю і оподаткованого прибутку за податковою звітністю, з метою спрощення роботи фахівців фінансових служб підприємств запропоновано конкретні зміни до методики визначення бази оподаткування та витрат з податку на прибуток.

8. Внесені рекомендації щодо методики узгодження показників прибутку за даними фінансової та податкової звітності для підприємств України, що суттєво підвищує контрольну функцію обліку і спрощує процедури аналізу цієї інформації.

9. Запропоновано запровадити на державному рівні як додаток до звіту про фінансові результати, нову форму звітності. Зазначена форма передбачає систематизацію розбіжностей між балансовою вартістю і податковою базою активів та зобов'язань, які обумовлені різними податковими та бухгалтерськими правилами розрахунку доходів та витрат. Інформація, що міститься у даній звітності, сприятиме підвищенню обґрунтованості розрахунку платежів з податку на прибуток до Державного бюджету України.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Статті у наукових фахових виданнях:

1. Ямборко Г.А. виправлення помилок у фінансових звітах // Бухгалтерський облік і аудит – 2000. – № 3 – С.43-48.- 0.7друк .арк.
2. Ямборко Г.А. Визначення податкових зобов'язань на основі даних бухгалтерського обліку // Бухгалтерський облік і аудит – 2000.–№ 11–С.24-32 - 0.9друк .арк.
3. Ямборко Г.А. Вплив облікової політики на фінансовий результат і оподатковуваний прибуток // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001–№ 6. – С.23 - 29 – 0,7друк .арк.
4. Ямборко Г.А. Особливості визначення доходів, витрат, фінансових результатів і прибутку до оподаткування // Регіональні перспективи – 2001- № 2-3, С.56-58 - 0.23друк .арк.
5. Ямборко Г.А. Особливості аналізу фінансових результатів підприємств України. Економіка проблеми теорії та практики. Збірник наукових праць. Випуск 177: В 2т.-Дніпропетровськ: ДНУ, 2003. Том 2- С. 603-611 - 0.23друк .арк.
- 6 Ямборко Г.А. Проблеми практичного застосування методичних рекомендацій обліку податкових різниць // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004 –№ 8. – С.16-23 – 0,57 друк .арк.

Статті в інших виданнях:

1. Ямборко Г.А. Вплив витрат з податку на прибуток на фінансовий результат // Тези доповідей міжнародної наукової конференції "Розвиток підприємницької діяльності на Україні: історія та сьогодення" 24березня 2003р, - м. Тернопіль: Стародубець, 2003.- С. 156-157 - 0.12 друк .арк.

2. Ямборко Г.А. Визнання і класифікація витрат у системі бухгалтерського обліку. Вісник Львівської комерційної академії. - Серія економічна, випуск 16. Збірник наукових праць за матеріалами міжнародної науково - практичної конференції ” Облік, аналіз і аудит у сучасному бізнесі” - Львів: ЛКА, 2004 – 536с.- 0,3 друк .арк.

3. Ямборко Г.А. Облік доходів, витрат і фінансових результатів // Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні: Навчально-практичний посібник / під ред. С.Ф.Голова - Дніпропетровськ, ТОВ “Баланс-Клуб”, 2001 с.399 -471– 3,8 друк .арк..

4.Ямборко Г.А. Визначення поточного та відстроченого податку на прибуток // Трансформація фінансової звітності українських підприємств у фінансову звітність за МСБО: методологічні рекомендації.- за ред.С.Ф.Голова.- Вінниця: Консоль,2003.-с.56- 71. – 1,28 друк .арк..

АНОТАЦІЯ

Ямборко Г.А. Організація і методика обліку фінансових результатів підприємницької діяльності – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.06.04 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. Київський національний економічний університет. Київ, 2005.

Дисертацію присвячено дослідженню і вдосконаленню організаційно-методичних підходів обліку фінансових результатів, згідно з потребами економіки України як важливого показника в управлінні діяльністю підприємств.

Об’єктом дослідження обрано організацію і методику обліку доходів, витрат, фінансових результатів суб’єктів підприємницької діяльності. В дисертації систематизовано концептуальні основи визнання витрат та доходів.

Науково обгрунтовано значення показників діяльності підприємств, як важливої інформаційної бази процесу управління. Розглянуто концептуальні основи і організаційно-методологічні засади обліку фінансових результатів, досліджено вплив облікової політики, облікових оцінок, подій після дати балансу на прибуток підприємства. Визначено організаційні засади обліку податку на прибуток, відстрочених податкових активів і зобов’язань. Рекомендовані власні підходи щодо методики визначення податкового прибутку на підставі даних бухгалтерського обліку, методики аналізу фінансових результатів.

Ключові слова: дохід, витрати, фінансовий результат, облік, облікова політика, оцінка.

АННОТАЦИЯ

Ямборко Г.А. Организация и методика учета финансовых результатов предпринимательской деятельности. – Рукопись

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.06.04. – Бухгалтерский учет, анализ и аудит. Киевский национальный экономический университет. Киев – 2005.

Диссертация посвящена исследованию проблем организации и методики учета финансовых результатов предпринимательской деятельности. В результате исследования обосновано значение показателя финансового результатов в системе управленческих решений и экономического контроля. Значительное внимание уделено изучению экономической сущности и концептуальных основ признания доходов, расходов как объектов бухгалтерского учета. С этой целью изучены научные подходы к концепции прибыли: структурный, интерпретационный, прагматический. Раскрыта и научно обоснована сущность каждого из них.

В процессе исследования изучено основные классические теории, а именно: статическая балансовая теория, динамическая балансовая теория, органическая балансовая теория. На основании обобщения и систематизации теоретических подходов к признанию расходов и доходов проанализирован мировой опыт предоставления информации о результатах деятельности предприятий и обосновано значение этого показателя в системе управленческих решений. Диссертантом доказано, что для формирования достоверного финансового результата в системе бухгалтерского учета необходимо применять принципы и правила, которые установлены законодательными актами: Концептуальными основами составления финансовой отчетности, международными стандартами финансовой отчетности, Законом Украины “О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине”, положениями (стандартами) бухгалтерского учета.

На основании анализа изученных подходов систематизировано принципы формирования финансовых результатов, обосновано необходимость практического их применения.

Объективность информации о результатах деятельности зависит от правильности организации и методики учета доходов и расходов. Большое внимание в работе уделено исследованию организационно – методических подходов к учету доходов, расходов и результатов деятельности. В работе проанализировано методические подходы учета доходов согласно требований П(С)БУ 15 “Доход” и расходов - согласно П(С)БУ 16 “Расходы”. Исследована методика признания доходов и расходов согласно требований международных стандартов финансовой отчетности и национальных положений (стандартов) бухгалтерского учета, а также порядок формирования и отражения в финансовой отчетности информации о результатах деятельности предприятия. Предложена уточненная форма отчета о финансовых результатах с учетом отражения сумм доходов за источниками их получения, а также направления усовершенствования учета доходов полученных в результате инвестиционной и финансовой деятельности. Рассматриваются факторы и события, которые влияют на финансовый результат: учетная политика, учетная оценка, события после даты баланса. В диссертации на практических примерах показано влияние методов

учетной политики на финансовый результат и обосновано необходимость раскрытия информации об учетной политике в примечаниях к финансовой отчетности.

При исследовании структуры затрат, уделено внимание методике затрат по налогу на прибыль и определению базы налогообложения. С целью усовершенствования системы бухгалтерского учета предлагается методика увязки финансового результата и налогооблагаемой прибыли. Предложенная методика дает возможность более точно рассчитать сумму прибыли к налогообложению и сумму расходов по налогу на прибыль. Диссертантом разработана новая форма отчетности и алгоритм увязки финансовых результатов, которые отражаются в отчете о финансовых результатах и в налоговой отчетности.

Эффективность проведенных автором исследований состоит в совершенствовании методики формирования финансового результата и суммы прибыли к налогообложению и обосновано необходимость применения алгоритма увязки этих показателей предприятиями Украины.

Ключевые слова: доходы, расходы, финансовый результат, учет, учетная политика, оценка.

ANNOTATION

Yamborko G.A. Accounting of Financial Results of Entrepreneurship. Manuscript.

Dissertation for acquiring the degree of Candidate of Sciences in Economics. Speciality –08.06.04 –Accounting, Analysis and Audit. - Kyiv National Economic University. Kyiv, 2005.

The paper is devoted to the research of theoretical and methodological aspects of improving organization and methods of financial results accounting as an important factor of business activity management. The research has been focused on organization and methods of accounting of income, costs, financial results of business entities.

The paper systematized conceptual basis for recognition of cost and income, determines directions of improvement of organization and methods of financial results accounting in compliance with the requirements of International Standards of Financial Reporting.

The paper provided scientific rationale of financial results indicators as important informational basis of management process. The research has also been made of the impact of accounting policy, accounting estimates, after balance sheet events on the profit (loss) of an enterprise. The paper also determines and specifies methods of accounting of expenses from income tax, deferred tax assets and liabilities. The research resulted in developing methods of reconciliation of indexes of results of financial activity and that of tax reporting. The author has recommended her own approaches to the methods of determining taxable income based on accounting data.

Key words: income, financial result, accounting, accounting policy, accounting methods.