

## ПЕРСПЕКТИВНИЙ І ЗАКЛЮЧНИЙ ЗВІТИ В КОНТЕКСТІ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ТОРГОВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ

**Анотація.** У статті обґрунтовується методика застосування перспективного використання його для порівняння із заключним звітом про фінансові результати. Відзначається неузгодженість облікового забезпечення звітності торговельних підприємств, зумовленої відмінностями відображення суми податку на додану вартість при визначенні торговельної націнки та його нарахування при отриманні доходу (виручки) від реалізації товарів.

**Ключові слова:** торговельні підприємства, перспективний звіт, заключний звіт, фінансові результати, реалізація товарів.

**Annotation.** In the article the method of application of the perspective use is grounded for comparing to the post-mortem report about financial results. Inconsistency of the registration providing of accounting of trade enterprises, predefined by the differences of reflection sum of value-added tax at determination of trade mark-up and its charge at the receipt of profit is marked.

**Key words:** trade enterprises, perspective report, post-mortem report, financial results, realization of commodities.

**Вступ.** З історії становлення фінансової звітності відомо, що однією з класифікацій балансів є часова орієнтація, за якою вони поділяються на провізорні – включають орієнтовні дані за останні дні звітного періоду та перспективні розраховуються на найближчий звітний період, включаючи очікувані дані. Проте в теорії бухгалтерського обліку не обумовлюється, що передумовою складання таких балансів є визначення провізорних або перспективних фінансових результатів, що зумовлює необхідність таких самих звітів ф. № 2, зважаючи на те, що в сучасному “Балансі” ф. № 1 нерозподілений прибуток (непокритий збиток) відображається як окрема його стаття, а його сума дорівнює визначеній у “Звіті про фінансові результати” ф. № 2.

Таким чином, обґрунтування методики складання перспективного “Звіту про фінансові результати” ф. № 2 для контролю за їх формуванням шляхом порівняння з показниками заключного звіту є важливою науковою й практичною проблемою.

У науковій літературі з теорії бухгалтерського обліку практично відсутні публікації, у яких би розглядалась окреслена проблема. Вона частково висвітлюється в матеріалах, присвячених фінансуванню підприємств (Бричхем, Лайко), але лише в контексті складання планових і фактичних бюджетів джерел покриття витрат їх діяльності.

**Постановка завдання.** Зважаючи на те, що за існуючою практикою аналіз формування фінансових результатів здійснюється не впродовж цього процесу, а *post factum* після складання “Звіту про фінансові результати” ф. № 2, що відбувається вже на початку наступного за звітним кварталом, метою й завданням даної статті є обґрунтування доцільності використання на торговельних підприємствах перспективного “Звіту про фінансові результати” як доповнення до відомого з теорії бухгалтерського обліку балансу.

**Основний матеріал.** Відразу зазначимо, що навіть за умови складання перспективного “Звіту про фінансові результати” точно відповідно до затвердженої структури, яка встановлена П(С)БО з однойменної назви, отримаємо різні показники в ньому та фактично (рис. 1):

а) перспективний “Звіт про фінансові результати” ф.№ 2			б) фактичний “Звіт про фінансові результати”		
Стаття	Код рядка	Сума, тис. грн.	Стаття	Код рядка	Сума, тис. грн.
Дохід (виручка) від реалізації товарів	010	75,0	Дохід (виручка) від реалізації товарів	010	75,0
Податок на додану вартість	020	10,0	Податок на додану вартість	020	12,5
Чистий дохід (виручка) від реалізації товарів	035	65,0	Чистий дохід (виручка) від реалізації товарів	035	62,5
Собівартість реалізованих товарів	040	50,0	Собівартість реалізованих товарів	040	50,0
Валовий прибуток	050	15,0	Валовий прибуток	050	12,5

Рис. 1. Порівняння показників перспективного й фактичного “Звітів про фінансові результати” ф.№ 2

Зокрема, хоч дохід (виручка від реалізації товарів) як і його собівартість у даному разі збігається сума валового прибутку за фактичним “Звітом про фінансові результати” ф. № 2 є меншою, ніж вона мала би бути за перспективними даними.

Причиною цього є відмінності у відображенні податку па додану вартість при визначенні продажних цін, що відбувається па торговельних підприємствах у момент оприбуткування товарів від постачальників, і його нарахуванні як податковою зобов’язання вже під час реалізації товарів покупцям.

Так, при оприбуткуванні товарів до торгової націнки при визначенні їх продажних цін насамперед відносять суму податкового кредиту за податком на додану вартість (табл. 1).

Таблиця 1

**Визначення торгової націнки за придбаними від постачальників товарами**

№ запису	Зміст операцій	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	Оприбутковано товари від постачальників	281	631	50000
2	Відображено податковий кредит за податком па додану вартість	641	631	10000
3	Віднесено па вартість товарів і до торговельної націнки суму майбутнього податкового зобов’язання з податку на додану вартість	281	285	10000
4	Визначено торговельну націнку на товари (30 % від їх собівартості)	281	285	15000

При фактичній же реалізації товарів податкове зобов’язання з податку па додану вартість визначають від їх загальної продажної вартості, яка включає торговельну націнку. Таким чином, виникають розбіжності між сумою податку па додану вартість, включеною до торговельної націнки і фактично нарахованої, виходячи з доходу (виручки) від продажу товарів, що, врешті-решт, призводить до незбігання прибутку за перспективним і фактичним “Звітами про фінансові результати” (табл. 2).

Таблиця 2

**Відображення фінансових результатів за реалізованими товарами**

№ запису	Зміст операцій	Дебет	Кредит	Сума, грн.
----------	----------------	-------	--------	------------

1	Передано товари зі складу в роздрібну торгівлю за обліковими (реалізаційними) цінами	282	281	75000
2	Відображено дохід від реалізації товарів	301	702	75000
3	Нараховано податкове зобов'язання з податку на додану вартість	702	641	12500
4	Списано торгову націнку на товари методом "червоне сторно" (або Дт 285 Кт 282 звичайною проводкою)	282	285	12500
5	Віднесено суму доходу від реалізації на збільшення фінансових результатів	701	791	62500
6	Списано собівартість реалізованих товарів	902	282	50000
7	Віднесено на зменшення фінансових результатів собівартість реалізованих товарів	791	902	50000
8	Визначено прибуток від реалізації товарів	791	441	12500

Те, що очікувана сума прибутку від реалізації товарів на торговельних підприємствах ніколи не збігається фактичною навіть тоді, коли жодних вирахувань із доходу (виручки) від реалізації товарів немає, зумовлене тим, що при оприбуткуванні товарів послідовність операцій із податку на додану вартість не така, як при їх фактичній реалізації. Зокрема, за практикою, яка встановилася, при оприбуткуванні товарів спочатку до торговельної націнки відносять суму податку на додану вартість, яка вважається майбутнім податковим зобов'язанням (див. операцію 3 табл.1), яка насправді ним не є, оскільки дорівнює сумі податкового кредиту за придбаними товарами (див операцію 2 табл. 1). Після цього визначаючи, суму торгової націнки на товари, але тільки з урахуванням собівартості товарів (див. операцію 4 табл. 1).

При реалізації ж товарів податкове зобов'язання за податком на додану вартість визначається від загальної суми доходу (виручки)! за формулою:

$$ПДВ_з = \frac{Д \cdot 0,2}{1,2}, \quad (1)$$

де ПДВз – сума податкового зобов'язання з і ПДВ;  
Д – дохід (виручка) від реалізації товарів;  
0,2 – ставка ПДВ, відображена як коефіцієнт;  
1,2 – коефіцієнт, який відображає структуру доходу (виручки) від реалізації товарів, тобто 1,0 = вартість товарів без ПДВ, а 0,2 = сума ПДВ.

Оскільки дохід (виручка) від реалізації товарів включає, крім їх собівартості та початково визначеного при їх оприбуткуванні податку на додану вартість, суму торгової націнки, фактичне податкове зобов'язання за ним податком стає більшим. Таким чином, виходить, що джерелом погашення різниці між початковою й фактичною сумою податкового зобов'язання з ПДВ стає торгова націнка, хоч вона призначена для покриття адміністративних і збутових витрат, перелік яких визначений Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” (ст.18, 19), та отримання прибутку. Позаяк адміністративні й збутові витрати покриваються в першу чергу, то об'єктивно виходить, що діюча практика відображення операцій із формування торгової націнки зумовлює заниження рівня фінансових результатів торговельних підприємств пройти очікуваних.

Причому це відбувається незалежно від того, який із варіантів відображення торгової націнки при цьому застосовується прямий чи зворотний, тобто “червоне сторно”, зважаючи на допустимість їх за Інструкцією до плану рахунків, отже, й можливості застосуванні за обліковою політикою підприємства, бо в будь-якому разі собівартість товарів від цього не

змінюється, незважаючи на те, що на субрахунку 282 “Товари в торгівлі” суми оборотів будуть різними (рис. 2):

а) за умови застосування прямої кореспонденції рахунків Дт 285, Кт 282 Дт 282 “Товари в торгівлі” Кт		б) за умови застосування непрямой кореспонденції рахунків Дт Кт 282 285 Дт 282 “Товари в торгівлі” Кт	
1) 75000	4) 25000	1) 75000	6) 50000
	6) 50000	4) 25000	
Оборот 75 000	75000	Оборот 50 000	50 000
Сальдо -	-	Сальдо -	-

Рис. 2. Відображення собівартості реалізованих товарів при визначенні прибутку

Як бачимо, за прямою кореспонденцією списання чортової націнки сума обороту за субрахунком 282 “Товари в торгівлі” становить 75 тис. грн., а за непрямую лише 50 тис. грн. Однак в обох випадках це не впливає на собівартість товарів, списаних у реалізацію (операцію, табл. 2), бо вона при цьому не змінюється й дорівнює тим же 50 тис. грн., за якою вони були отримані від постачальників.

Але це призводить до перекручування даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності про прибуток, оскільки він не збігається з нарахованими товарними надбавками, які відображаються за кредитами субрахунка 285 “Торгова націнка” в тій частині, що призначена для покриття витрат па збут та отримання прибутку (за наведеним вище прикладом це 15 тис. грн.) на  $15 - 12,5 = 2,5$  тис. грн. Відповідно рентабельність продажу товарів за валовим прибутком, визначена за плановим розрахунком ( $15000 : 50000$ ), яка мала би дорівнювати відсотку встановленої націнки, тобто 30 % за перспективним “Звітом про фінансові результати” ф. № 2, вийде меншою ( $12500 : 50000 \cdot 100$ ) на 5 відсотків унаслідок того, що за кредитом субрахунка 285 “Торгова націнка” відображено в її складі при оприбуткуванні товарів 10 тис. грн. податку на додану вартість, у той час, як фактичне податкове зобов’язання за ним становить 12,5 тис. грн.

Аби уникнути такої невідповідності, достатньо змінити послідовність відображення операцій при визначенні продажної вартості товарів (табл. 3).

При цьому немає потреби завишувати торгіву націнку, а визначати її на реальному ринні, що підтверджує порівняння операцій 4 за таблицями 1 та 3 у таблиці 3, оскільки, незважаючи на те, що в першій торгова націнка становить 30 % і 15 тис. грн., а в другій – 25 % і 12,5 тис. грн. відповідно, ні сума податкового зобов’язання, ані, що найважливіше з точки зору менеджерів торговельних підприємств, фінансових результатів не відрізняється.

Таблиця 3

**Пропонована послідовність відображення операцій визначення продажної вартості товарів**

№ запису	Зміст операцій	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	Оприбутковано товари від постачальників	281	63 1	50000
2	Відображено податковий кредит за податком па додану вартість	641	631	10000
3	Визначено торгіву націнку на товари (25 % від їх собівартості)	281	285	12500
4	Віднесено на вартість товарів і до торгової націнки суму майбутнього податкового зобов’язання за податком на додану вартість	281	285	12500

Тому, ураховуючи відсутність насамперед в Інструкції з обліку податку на додану вартість конкретних вказівок щодо відображення за ним податкового зобов’язання в

продажній вартості товарів, доцільно доповнити статтю 22 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 “Запаси” описом включення до неї суми податку на додану вартість та окремим додатком із конкретною методикою визначення його суми, оскільки існуюча практика, коли на торговельних підприємствах одну й ту ж цифру спочатку розглядають як податковий кредит (операція 2 у табл. 1), і відразу ж – як податкове зобов’язання (операція 3 у табл. 1) є помилковою.

**Висновки.** Незважаючи на те, що насправді податкове зобов’язання з податку на додану вартість завжди більше, ніж сума податкового кредиту за товарами, які придбано, а потім реалізовано покупцям. Дотримуючись теперішньої практика відображення податкового зобов’язання з податку на додану вартість при визначенні продажної вартості товарів зумовлює свідоме перекручення складових формування фінансових результатів від їх реалізації. Запропонована в статті послідовність відображення операцій усуває як цей недолік, так і інший того ж психологічного плану відпадає потреба завищувати рівень торгової націнки. Головне ж, що при цьому облікове забезпечення звітності узгоджується зі змістом останньої, даючи таким чином можливість аналізувати формування її показників із використанням розроблених у теорії бухгалтерського обліку провізорних чи перспективних балансів і звітів про фінансові результати. Однак проблема формування фінансових результатів є різноплановою, тому подальші її дослідження перспективні.

1. Бригхем Ю. Финансовый менеджмент : полный курс : в 2 т. / Ю. Бригхем, Л. Гапенски ; под ред. В. В. Королева ; пер. с англ. – СПб. : [б. и.], 2004. – Т. 1. – 497 с.
2. Лайко П. А. Фінанси підприємств : підруч. для студ. вузів / П. А. Лайко, С. В. Мних. – К. : Знання України, 2004. – 428 с.
3. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій. Затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291.
4. Інструкція з обліку податку на додану вартість. Затверджена наказом Міністерства фінансів України від 01.07.97 р. № 141 (зі змінами і доповненнями).