

УДОСКОНАЛЕННЯ ВІДОБРАЖЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ У РЕГІСТРАХ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Проведено аналіз порядку відображення інформації про фінансові результати при журнальній формі обліку та визначено шляхи удосконалення існуючої методики

Постановка проблеми. Технічний аспект облікового процесу полягає у виборі форми ведення бухгалтерського обліку. Згідно з чинним законодавством підприємство самостійно обирає форму обліку, що визначається характером і масштабом діяльності, потребами управління, обсягом інформації, що обробляється, наявними коштами, що дозволили б автоматизувати облік тощо. Під формою ведення бухгалтерського обліку розуміють сукупність облікових регістрів, які використовуються в певній послідовності та взаємодії для ведення обліку із застосуванням принципу подвійного запису [2].

Рационально організована форма обліку повинна забезпечувати підвищення продуктивності праці обліковців в процесі систематизації, обробки та запису даних про здійснені господарські операції в обліковій реєстрі, забезпечувати оперативність та якість обліку. Аналіз порядку відображення у регістрах синтетичного та аналітичного обліку інформації про фінансові результати підприємства показав, що сучасна журнальна форма обліку потребує вдосконалення в цьому аспекті.

Мета дослідження. Метою дослідження є провести аналіз порядку відображення інформації про фінансові результати при журнальній формі обліку та визначити шляхи удосконалення існуючої методики.

Викладення основного матеріалу дослідження. Існують такі форми ведення бухгалтерського обліку: меморіально-ордерна; форма "Журнал-Головна"; журнально-ордерна; журнальна; спрощена.

Підприємства мають право самостійно розробляти форми обліку враховуючи свої потреби та особливості діяльності. Але при цьому необхідно дотримуватися основних методологічних принципів та вимог, які висуваються до облікових регістрів. В Наказі про облікову політику обов'язково зазначається форма обліку, яка використовується на підприємстві. Форма обліку обирається не менше, ніж на 1 рік, а при намірі змінити форму обліку про це необхідно вказати в Наказі про облікову політику або Примітках до річної фінансової звітності.

Переваги та недоліки використання різних форм обліку згруповано в таблиці 1.

Подолати недоліки, притаманні даним формам обліку, покликана журнальна форма, яка відповідає змінам у бухгалтерському обліку у зв'язку з його гармонізацією з міжнародними стандартами обліку. Із впровадженням нового Плану рахунків бухгалтерського обліку використання старих форм облікових регістрів стало в ряді випадків практично неможливим, тому що регістри бухгалтерського обліку, що застосовувалися раніше, розроблені на основі "старого" плану рахунків, не відповідали вимогам сучасного обліку. Це створювало додаткові труднощі при веденні бухгалтерського обліку: багато підприємств змушені були вести синтетичний облік даних з використанням так званих "пустографок" або використовувати форми журналів-ордерів, але при цьому змінювати їх. Структуру таких облікових регістрів підприємство визначало самостійно, виходячи зі своїх потреб, але із застосуванням основних принципів, покладених у той або інший журнал-ордер.

Таблиця 1. Переваги та недоліки використання різних форм обліку

Меморіально-ордерна		«Журнал - Головна»		Журнально-ордерна	
Переваги	Недоліки	Переваги	Недоліки	Переваги	Недоліки
Достатньо проста будова	Багато-разовість записів	Контроль записів	Обмежена кількість рахунків	Взаємний контроль записів в облікових регістрах	Складна будова регістрів
Наочність записів	Незручність перевірки	Наочність записів	Незручність	Скорочення кількості записів та поліпшення техніки обліку	Непристосованість до комп'ютерної обробки даних
Можливість розподілу облікової роботи між спеціалістами різної кваліфікації	Тривалість облікового циклу робіт	Простота в навчанні	Обмеженість в розподілі облікової праці	Підпорядкування регістрів цілям обліку та аналізу	Потребує високого рівня кваліфікації обліковців
Можливість одержати баланс по рахунках в будь-який момент	Відрив синтетичного обліку від аналітичного	X	X	Оперативність	X

Наказом від 29.12.2000 р. № 356 Мінфін України затвердив Методичні рекомендації із застосування регістрів бухгалтерського обліку [1]. Рекомендації докорінно змінили структуру облікових регістрів, а саме: змінені в цілому форма й зміст облікових регістрів; змінені назви й нумерація облікових регістрів; форми основних (Головна книга, журнали) і допоміжних (аналітичні відомості, аркуші-розшифровки, бухгалтерські довідки) регістрів уніфіковані й представляють єдиний комплекс; номер аналітичних відомостей складаються з номера журналу, до якого вони відносяться, і порядкового номера; групування рахунків зроблено таким чином, щоб знизити трудомісткість облікових робіт при складанні фінансової звітності. При цьому принципи, на яких базується журнально-ордерна форма обліку (як відбиття кредитових оборотів, здійснення записів у хронологічному порядку й ін.), залишаються незмінними [3].

Журнальна форма обліку передбачає складання журналів, Головної книги, таблиць аналітичних даних, аркушів-розшифровок, реєстру депонованої заробітної плати, бухгалтерських довідок (у випадку здійснення відповідних операцій). Журнали є основними регістрами синтетичного, а в окремих випадках при невеликому

обсязі облікової інформації і регістрами аналітичного обліку. Головна книга використовується для узагальнення облікових записів у журналах, взаємної перевірки облікових записів за рахунками бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності. Записи у журнали здійснюються з кредиту одного (або декількох) синтетичних рахунків до дебету багатьох рахунків синтетичного обліку, а в деяких журналах навіть по дебету субрахунків бухгалтерського обліку та інших складових аналітичного обліку (статті, елементи). Головна книга передбачає щомісячне перенесення підсумків облікових записів журналів до окремого аркушу, який виділяється одному синтетичному рахунку [2].

Для узагальнення інформації про доходи і фінансові результати Методичними рекомендаціями із застосування регістрів бухгалтерського обліку передбачається використання Журналу 6, який складається із двох розділів. В першому розділі узагальнюється інформація про доходи від операційної, інвестиційної, фінансової діяльності й фінансових результатів підприємства. Інформація подається у вигляді оборотно-шахової відомості по кредиту відповідних рахунків доходів (70 - 76, 79) за дебетом рахунків їх утворення. Розділ II Журналу 6

- це аналітичне зведення даних по інших операційних доходах: доходах від участі в капіталі, інших фінансових доходах, інших доходах. У графі 4 даного розділу дані про доходи відбиваються наростаючим підсумком з початку року. Дані розділу II відповідають розділу V "Доходи й витрати" Приміток до річної фінансової звітності. Використання даних Журналу 6 значно полегшує складання Звіту про фінансові результати.

Таким чином, можна побачити, що Журнал 6 не містить детальної інформації про порядок формування фінансових результатів від різних видів діяльності підприємства, яка, на

Таблиця 2. Рекомендований порядок розкриття інформації про фінансові результати у розділі III Журналу 6

№	Назва субрахунків	В дебет рахунку 79 з кредиту рахунків											Всього по дебету	З кредиту рахунку 79 в дебет рахунків						Всього по кредиту	
		441	704	90	92	93	94	95	96	97	98	99		442	70	71	72	73	74		75
1	791 «Результат основної діяльності»							x	x	x	x	x					x	x	x	x	
2	792 «Результат фінансових операцій»		x	x	x	x	x					x	x	x		x	x			x	x
3	793 «Результат іншої звичайної діяльності»		x	x	x	x	x	x	x						x	x	x	x			x
4	794 «Результат надзвичайних подій»		x	x	x	x	x	x	x	x					x	x	x	x	x		
Всього																					

Розділ II Журналу 6 містить аналітичні дані про інші операційні доходи, доходи та витрати від участі в капіталі, інші фінансові доходи, інші доходи, доходи від реалізації продукції за бартерними контрактами. На нашу думку, враховуючи, що розміри цих доходів і витрат на підприємствах є вагомими і вони справляють великий вплив на фінансові результати, дану інформацію необхідно більш деталізувати. Крім того, необхідно додати інформацію про надзвичайні доходи і витрати. Рекомендований порядок розкриття аналітичної інформації про доходи у Журналі 6 наведено у таблиці 3.

Для узагальнення інформації про власний капітал Методичними рекомендаціями із застосування регістрів бухгалтерського обліку передбачається використання Журналу 7, який складається з одного розділу та трьох відомостей: Відомість 7.1 - по рахунку 42, Відомість 7.2 - по рахунку 44, Відомість 7.3 - по рахунку 47. У Розділі I Журналу 7 наводиться інформація по кредиту рахунків

нашу думку, є дуже корисною для прийняття управлінських рішень. Тому пропонується ввести до Журналу 6 Розділ III "Аналітичні дані до рахунку 79 "Фінансові результати", в якому розкривається аналітична інформація про фінансові результати від основної діяльності, фінансових операцій, іншої звичайної діяльності, надзвичайних подій. Пропонується наводити інформацію як в дебет рахунку 79 з кредиту відповідних рахунків, так й з кредиту рахунку 79 в дебет відповідних рахунків. У таблиці 2 наведено рекомендований порядок розкриття інформації про фінансові результати у розділі III Журналу 6.

обліку власного капіталу, забезпечень, майбутніх витрат і платежів, коштів цільового призначення (рахунки 40 - 49).

Відомість 7.2 аналітичних даних рахунку 44 «Нерозподілений прибуток (непокріті збитки)» призначена для відображення облікових даних про формування й розподіл прибутку по субрахунках 441, 442, 443 з деталізацією напрямків використання прибутку: спрямування прибутку на виплату дивідендів, на збільшення статутного капіталу, на формування резервного капіталу й т.д. Також передбачено наведення даних по відповідних рахунках наростаючим підсумком з початку року. Підсумки граф 12-16 Відомості 7.2, що відображають обороти по кредиту рахунку 44, переносяться в графу 7 Журналу 7. Дані граф 18, 19, що відображають сальдо на кінець місяця по кожному з відповідних рахунків переносяться із Відомості поточного місяця в графі 3, 4 Відомості наступного місяця.

Таблиця 3. Рекомендований порядок розкриття аналітичної інформації про доходи у Журналі 6

Показники	Порядок розрахунку показників	Сума	
		За поточний місяць	За період з початку звітнього року
Всього інших операційних доходів, з них:	Оборот по Кт рах. 71		
Операційна оренда активів	Оборот по Кт рах. 713		
Операційна курсова різниця	Оборот по Кт рах. 714		
Реалізація інших оборотних активів	Оборот по Кт рах. 712		
Штрафи, пені, неустойки	Оборот по Кт рах. 715		
Реалізація іноземної валюти	Оборот по Кт рах. 711		
Відшкодування списаних активів	Оборот по Кт рах. 716		
Дохід від списання кредиторської заборгованості	Оборот по Кт рах. 717		
Одержані гранти та субсидії	Оборот по Кт рах. 718		
Інші операційні доходи і витрати	Оборот по Кт рах. 719		
Всього доходів від участі в капіталі за інвестиціями, з них:	Оборот по Кт рах. 72		
В асоційовані підприємства	Оборот по Кт рах. 721		
В дочірні підприємства	Оборот по Кт рах. 723		
В спільну діяльність	Оборот по Кт рах. 722		
Всього фінансових доходів, з них:	Оборот по Кт рах. 73		
Дивіденди одержані	Оборот по Кт рах. 731		
Відсотки	Оборот по Кт рах. 732		
Інші фінансові доходи і витрати	Оборот по Кт рах. 733		
Всього інших доходів звичайної діяльності, з них	Оборот по Кт рах. 74		
Реалізація фінансових інвестицій	Оборот по Кт рах. 741		
Реалізація необоротних активів	Оборот по Кт рах. 742		
Реалізація майнових комплексів	Оборот по Кт рах. 743		
Неопераційна курсова різниця	Оборот по Кт рах. 744		
Безоплатно одержані активи	Оборот по Кт рах. 745		
Інші доходи звичайної діяльності	Оборот по Кт рах. 746		
Всього надзвичайних доходів, з них	Оборот по Кт рах. 75		
Відшкодування збитків від надзвичайних подій	Оборот по Кт рах. 751		
Інші надзвичайні доходи	Оборот по Кт рах. 752		

Таблиця 4. Рекомендований порядок розкриття інформації про формування прибутку у Відомості 7.3 до Журналу 7

791 «Результат основної діяльності»																	
Рахунки	Доходи (з кт рах. 791)						Всього по кт	Витрати (є дт рах. 791)									
	з кт рахунків 70, 71 в дт рахунків							в дт рахунків 90, 91, 92, 93, 94 з кт рахунків									
	26	30,31	34	36	37	63	68	16,18,20,21,22, 23,25,28,33,38, 47,48,49,48,50, 60,61,62,66,67, 69,791	13	20	26	30,31	63	66	10,11,12,16,21, 22,23,24,25,28, 33,34,36,37,38, 39,47,49,50,51, 60,62,64,68,91		
70																	
71																	
Всього																	
В дт рахунку 791 з кт рахунку 441																	
792 «Результат фінансових операцій»																	
Рахунки	Доходи (з кт рах. 792)						Всього по кт	Витрати (є дт рах. 792)									
	з кт рахунків 72, 73 в дт рахунків							в дт рахунків 95, 96 з кт рахунків									
	10	14	30,3	35	37	60	67	11,12,15,18,34, 50,52,68	14	30, 31	50	51	52	53	60	64	68
72																	
73																	
Всього																	
В дт рахунку 792 з кт рахунку 441																	
793 «Результат іншої звичайної діяльності»																	
Рахунки	Доходи (з кт рах. 793)						Всього по кт	Витрати (є дт рах. 793)									
	з кт рахунку 74 в дт рахунків							в дт рахунків 97, 981 з кт рахунків									
	10	12	20	30,31	37	424	48	11,15,16,19,21, 22,28,34,35,46, 50,51,52,53,55, 63,64,65,67,68,69	30,3	34	35	64	681	684	685	10,11,12,14,15, 16,17,19,23,54	
74																	
Всього																	
В дт рахунку 793 з кт рахунку 441																	
794 «Результат надзвичайних подій»																	
Рахунки	Доходи (з кт рах. 794)						Всього по кт	Витрати (є дт рах. 794)									
	з кт рахунку 75 в дт рахунків							в дт рахунків 982, 99 з кт рахунків									
	30	31	37				50	60	10	15	20	30,31	65	68	68	11,12,13,14,16, 17,18,19,21,22, 23,24,25,26,28, 33,34,35,36,37,39, 50,60,63	
75																	
Всього																	
В дт рахунку 794 з кт рахунку 441																	
Разом в дт рахунку 79 з кт рахунку 441																	
Разом з кт рахунку 79 в дт рахунку 442																	

З проведеного аналізу видно, що Журнал 7 не містить аналітичних даних про формування прибутку (збитків). Ми рекомендуємо відомість, яка б дозволяла побачити саме у збільшенні (зменшенні) яких активів (зобов'язань) реалізується отриманий прибуток й які ресурси було затрачено для його одержання. Дана відомість представляє собою таблицю аналітичних даних, в якій наводиться, в розрізі різних видів діяльності підприємства, детальний порядок формування фінансових результатів й вплив їх на величину прибутку (збитку). Таким чином, з'являється можливість отримати корисну інформацію для проведення оперативного контролю та прийняття оптимальних управлінських рішень, проаналізувавши дані лише однієї таблиці. У таблиці 4 наведено рекомендований порядок розкриття інформації про формування прибутку у Відомості 7.3 "Аналітичних даних про формування прибутку (збитків)".

Висновки та перспективи подальших досліджень.

Проведений аналіз порядку відображення інформації про фінансові результати при журнальній формі обліку показав, що існуючі журнали не дають можливості представити детальну аналітичну інформацію про формування прибутку (збитків) підприємства. Тому пропонується ввести до Журналу 6 Розділ III "Аналітичні дані до рахунку 79 "Фінансові результати"; більш деталізувати інформацію, що наводиться у розділі II Журналу 6; до Журналу 7 пропонується впровадити відомість 7.3 "Аналітичних даних про формування прибутку (збитків)".

Розроблені відомості сприятимуть підвищенню якості отриманої інформації про фінансові результати діяльності підприємства, і при цьому вони відповідають вимогам, які висуваються до форм обліку: забезпечення повноти і реальності відображення в облікових регістрах всіх господарських операцій; забезпечення своєчасного відображення здійснених господарських операцій; забезпечення здійснення поточного контролю за діяльністю підприємства; забезпечення зручного групування записів; забезпечення зручного поєднання синтетичного й аналітичного обліку; забезпечення здійснення економічного аналізу господарської діяльності; економічність.

Список використаної літератури:

1. Методические рекомендации по применению регистров бухгалтерского учета, утвержденные приказом Минфина Украины от 29.12.2000 г. № 356 // Энциклопедия бухгалтера и экономиста. – 2001. – № 6. – 120 с.
2. Організація бухгалтерського обліку. Підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів / [За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця] – 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рута", 2002. – 592 с.
3. Энциклопедия бухгалтера и экономиста. – 2001. – № 6. – 120 с.

ЦВЕТНОВА Оксана Володимирівна – асистент кафедри "Економіка і менеджмент" Красноармійського індустріального інституту Донецького національного технічного університету

Наукові інтереси:

– дослідження проблем обліку прибутку