УДК 657.36:657.37:658

Ю.Ю. Мороз, д.е.н., доц.
Житомирський національний агроекологічний університет

ОБЛІК ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Запропоновано концептуальні підходи до формування інформаційних ресурсів про фінансові результати діяльності підприємства в системі рахунків бухгалтерського обліку.

Ключові слова: *інвестиційні ресурси, фінансові результати підприємства, система рахунків бухгалтерського обліку.*

Постановка проблеми. В умовах запровадження ринкових відносин досить важливим є той факт, що рівень ефективності діяльності будь-якого підприємства характеризують фінансові результати, одержані внаслідок господарювання, якими можуть бути як прибутки, так і збитки. Фінансовий результат – це інтегрований показник, який формується в процесі порівняння доходів від реалізованих об'єктів діяльності підприємства і витрат на їх створення.

Для прийняття ефективних управлінських рішень необхідна достовірна інформація про результати діяльності, сформована з урахуванням специфіки господарювання підприємства та його організаційної структури. Достовірність формування фінансового результату є основою принципів і правил бухгалтерського обліку, обов'язкове дотримання яких вимагає законодавча база, зокрема національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку і міжнародні стандарти фінансової звітності.

Проте дослідження законодавчих і нормативних інформаційних джерел свідчить про існування невідповідностей в окремих концептуальних підходах щодо створення цілісної системи формування показників фінансового результату підприємства та відображення його у фінансовій звітності. Існує певне роздвоєння у тлумаченні поняття доходу, як збільшення активу незалежно від їх джерел (власних і залучених) або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу. Саме тому є актуальною необхідність дослідження й формування методичних підходів щодо визначення фінансових результатів в системі рахунків бухгалтерського обліку для потреб управління.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню теоретичних та практичних проблем формування інформаційних ресурсів для потреб управління фінансовим результатом діяльності підприємства в системі рахунків бухгалтерського обліку були присвячені дисертації за спеціальністю 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності): С.О. Кучеркової [1], А.А. Хуторян [2], О.М. Єремян [3], Д.А. Янок [4], Н.В. Прохар [5], Л.А. Поливана [6], Л.І. Лежненко [7], О.І. Олійничук [8], С.О. Кузнєцова [9], В.І. Кузь [10], В.В. Чайка [11].

Тож С.О. Кучеркова [1] слушно зазначає, що однією з проблем при застосуванні П(С)БО 30 "Біологічні активи" є оцінка за справедливою вартістю всієї одержаної продукції при первісному визнанні, що суттєво впливає на розмір фінансових результатів. Тим самим викривляються фактичні результати діяльності підприємства, що призводить до плутанини в обліку, ускладнює роботу практикуючих бухгалтерів і не дозволяє порівнювати результати діяльності підприємства різних видів економічної діяльності та належним чином відображати дані у системі національних рахунків.

А.А. Хуторян [2] обґрунтувала пропозиції щодо конкретизації окремих субрахунків доходів і витрат за видами діяльності. Аргументовано перенесення субрахунків 715 "Одержані штрафи, пені, неустойки", 716 "Відшкодування раніше списаних активів" та 944 "Сумнівні та безнадійні борги", 948 "Визнані штрафи, пені, неустойки", які відносять до інших доходів і витрат операційної діяльності, до складу інших доходів та інших витрат. Доведено доцільність виділити окремі аналітичні рахунки третього, четвертого та п'ятого порядку до субрахунків 441 "Прибуток нерозподілений" та 442 "Непокриті збитки".

О.М. Єремян [3] запропонувала зміни в методиці формування і відображення в бухгалтерському обліку фінансових результатів за видами діяльності з урахуванням корегування рахунку 79 "Фінансові результати" і введення нових субрахунків. Зокрема, субрахунків: 791 "Результат основної діяльності", 792 "Результат від іншої операційної діяльності", 793 "Результат від фінансової діяльності", 794 "Результат від інвестиційної діяльності", 795 "Результат надзвичайних подій".

Д.А. Янок [4] вважає, що при формуванні фінансового результату необхідно змінити облік витрат на збут і адміністративних витрат шляхом перегляду методики формування такого показника фінансової звітності як "Собівартість реалізованої продукції".

Н.В. Прохар [5] обґрунтувала необхідність відкриття аналітичних рахунків першого–п'ятого порядку до рахунку 79 "Фінансові результати", що забезпечить розрахунок прибутку (збитку) за галузями сільськогосподарського виробництва (рослинництво, тваринництво, підсобні й обслуговуючі господарства), видах продукції (зернові, технічні культури тощо), центрах відповідальності (за структурними підрозділами підприємства), каналах реалізації (держава, переробні, заготівельні підприємства тощо), джерелах формування фінансових результатів (від реалізації, зміни цін, операцій

© Ю.Ю. Мороз, 2013

володіння, від інших операцій). Така деталізація інформації розширить можливості її використання центрами відповідальності для прийняття управлінських рішень. Варто розширити типову класифікацію доходів такими групами: дохід від реалізації, зміни цін, володіння активами та від впливу інших факторів, що дозволить розмежувати доходи, й відповідно, фінансові результати за джерелами їх формування, а отже, встановити можливість контролю й управління фінансовим результатом підприємства, підвищити інформаційну ємність фінансової звітності.

Л.А. Поливана [6] критично оцінила діючий порядок відображення доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) у зарубіжних країнах та вітчизняній практиці, в ході якого зроблено висновок про доцільність введення в систему рахунків бухгалтерського обліку субрахунку 790 "Валовий прибуток" з відповідними субрахунками третього порядку 7901 "Відстрочений валовий прибуток" та 7902 "Отриманий валовий прибуток" для реальності (адекватності) оцінки, відповідальності за її проведення та відображення тимчасової різниці в сумі доходу.

О.І. Олійничук [8] пропонує чітко розмежовувати фінансові результати за видами діяльності, тому обґрунтувала зміни в організації та методиці їхнього обліку, а саме запропонувала введення аналітичних рахунків 7911 "Результат основної діяльності" та 7912 "Результат іншої операційної діяльності" до рахунку 791 "Результат операційної діяльності". Відповідно до цього обґрунтовані зміни діючої форми Звіту про фінансові результати. Необхідність деталізувати субрахунок 791 "Результат операційної діяльності" підтримує Л.І. Лежненко [7].

Для забезпечення відповідності системи обліку вимогам менеджерів, задіяних в управлінні прибутком торговельного підприємства С.О. Кузнецова [9] запропонувала визначати прибуток шляхом введення рахунків аналітичного обліку до субрахунку 791 "Результат операційної діяльності", що сприятиме посиленню аналітичності інформації. Посилити функцію контролю під час організації аналітичного обліку прибутку за товарними позиціями і категоріями асортименту дозволить безсальдовий активно-пасивний рахунок 78 "Маржинальний дохід", який запропоновано до використання в категорійному менеджменті торговельних підприємств.

В.І. Кузь [10] з метою удосконалення бухгалтерського обліку формування фінансових результатів та розподілу прибутку пропонує змінити назву рахунку 44 "Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)" на "Нерозподілений (невикористаний) прибуток (непокритий збиток)" та субрахунку 441 "Прибуток нерозподілений" на "Прибуток нерозподілений (невикористаний)", що забезпечить узгодження назв рахунків і з змістом об'єктів та процесів, які на них обліковуються. Для відображення розподілу та використання прибутку в акціонерних товариствах доцільно використовувати такі рахунки аналітичного обліку: 441.1 "Прибуток до розподілу", 441.2 "Прибуток для покриття непередбачуваних витрат та збитків", 441.3 "Прибуток для розвитку виробництва", 441.4 "Прибуток для соціального розвитку", 441.5 "Прибуток для виплати дивідендів", 443.1 "Прибуток використаний для покриття непередбачуваних витрат та збитків", 443.2 "Прибуток використаний на розвиток виробництва", 443.3 "Прибуток використаний на соціальний розвиток", 443.4 "Прибуток використаний на виплату дивідендів".

В.В. Чайка [11] вбачає, що облік прибутку на підприємствах торгівлі пов'язаний з доходами та витратами за їх видами, що спричиняє певні незручності внаслідок невідповідності побудови плану рахунків доходів та витрат видам діяльності підприємств. Запропоновано розширення плану рахунків та статей фінансової звітності підприємств торгівлі для визначення прибутку у розрізі кожного окремого виду діяльності підприємства.

Втім, у наявних дослідженнях відсутній системний підхід до формування фінансових результатів відповідно до джерел їх утворення в системі рахунків бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності, що не відповідає потребам ефективного управління господарською діяльністю підприємства.

Мета дослідження полягає у забезпеченні потреб управління інформаційними ресурсами рахунків бухгалтерського обліку для вирішення проблем формування та ефективного використання фінансових результатів підприємства.

Гіпотеза дослідження полягає в передбачені того, що вдосконалена система інформаційних ресурсів бухгалтерських рахунків може забезпечити ефективне управління фінансовим результатом діяльності підприємства.

Викладення основного матеріалу дослідження. На сьогоднішній час існують три підходи щодо визначення фінансового результату від господарської діяльності підприємства.

Прибуток підприємства у класичному розумінні – це розрахункова величина звітного періоду між сумою господарських операцій, які формують дохід і витрати, що приймали участь у його створенні. За рахунок використання створеного прибутку підприємства провадять інвестиційні вкладення власникам, державі та в господарську діяльність, яка є визначальною складовою при формуванні та накопиченні національного багатства.

У законодавстві з оподаткування прибутком, вважається сума доходів звітного періоду зменшена на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат визначених з урахуванням правил Податкового кодексу України. Податковий прибуток

впливає тільки на розподіл створеного прибутку на суми, що належать державі (податкові платежі) і власникам підприємства (чистий прибуток).

Реальний прибуток створений на підприємстві за звітний період має синергетичну основу і може бути визначений в системі рахунків бухгалтерського обліку із розрахунку справедливої вартості активів в процесі здійснення операцій по їх обміну між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами. На підставі балансу підприємства реальний прибуток визначається, як різниця між величиною власного капіталу (чистих активів) на початок і кінець звітного періоду до нарахування дивідендів (доходів власникам).

Основними факторами, які забезпечують прибуткову діяльність підприємства є економія затрат живої і уречевленої праці, підвищення техніко-технологічного рівня виробництва, удосконалення структури виробництва, організаційних систем управління, форм і методів організації діяльності, її планування та мотивації, підвищення якості та конкурентоспроможності продукції (послуг), використання ресурсозберігаючих та енергозберігаючих технологій, постійне, систематичне залучення інвестицій та інновацій.

Проблемною для реалізації на підприємствах України є методика визначення фінансового результату з трьох джерел: результатів реалізації об'єктів діяльності, первісного визнання та переоцінки. Доведено, що методика формування фінансових результатів не від реалізації об'єктів діяльності підприємства є не тільки складна у застосуванні, але і безпідставно завищує (чи занижує) результати господарювання (рис. 1).

Результати переоцінки і первісного визнання активів, якщо є у них потреба, доцільніше включати до додаткового капіталу. Збільшення вартості активів буде збільшувати суму додаткового капіталу, а зниження – призведе до його зменшення. Останнє не впливатиме на фінансовий результат діяльності підприємства, але буде збільшувати його вартість і економічний потенціал.

Для вирішення цієї проблеми необхідно розмежувати господарські операції відповідно до участі їх в створенні результатів господарювання (рахунок 79 "Фінансові результати" і вартості підприємства (рахунок 42 "Додатковий капітал").

Тому при організації обліку фінансових результатів варто відокремити від формування прибутку (збитку) господарські операції щодо витрат і доходів, які виникають не в процесі створення об'єктів діяльності підприємства та їх реалізації в поточному періоді, зокрема: дохід від операційної курсової різниці (рахунок 714); відшкодування раніше списаних активів (рахунок 716); дохід від списання кредиторської заборгованості (рахунок 717); дохід від безоплатно одержаних оборотних активів (рахунок 718); інші доходи від операційної діяльності (рахунок 719); дохід від відновлення корисності активів (рахунок 742); дохід від неопераційної курсової різниці (рахунок 744); дохід від безоплатно одержаних активів (рахунок 745); витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю (рахунок 940); сумнівні та безнадійні борги (рахунок 944); втрати від операційної курсової різниці (рахунок 945); втрати від знецінення запасів (рахунок 946); нестачі і втрати від псування цінностей (рахунок 947); втрати від зменшення корисності активів (рахунок 972); втрати від неопераційних курсових різниць (рахунок 974); уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій (рахунок 975).

Формування наведених вище витрат і доходів поза фінансовими результатами, в складі додаткового капіталу не зменшить (збільшить) створену додану вартість підприємства, але чітко розмежує складові економічного потенціалу, відповідно до їхньої економічної сутності, природи виникнення та джерел покриття. Крім того, частково будуть узгоджені показники фінансових результатів за бухгалтерським обліком і податковими розрахунками.

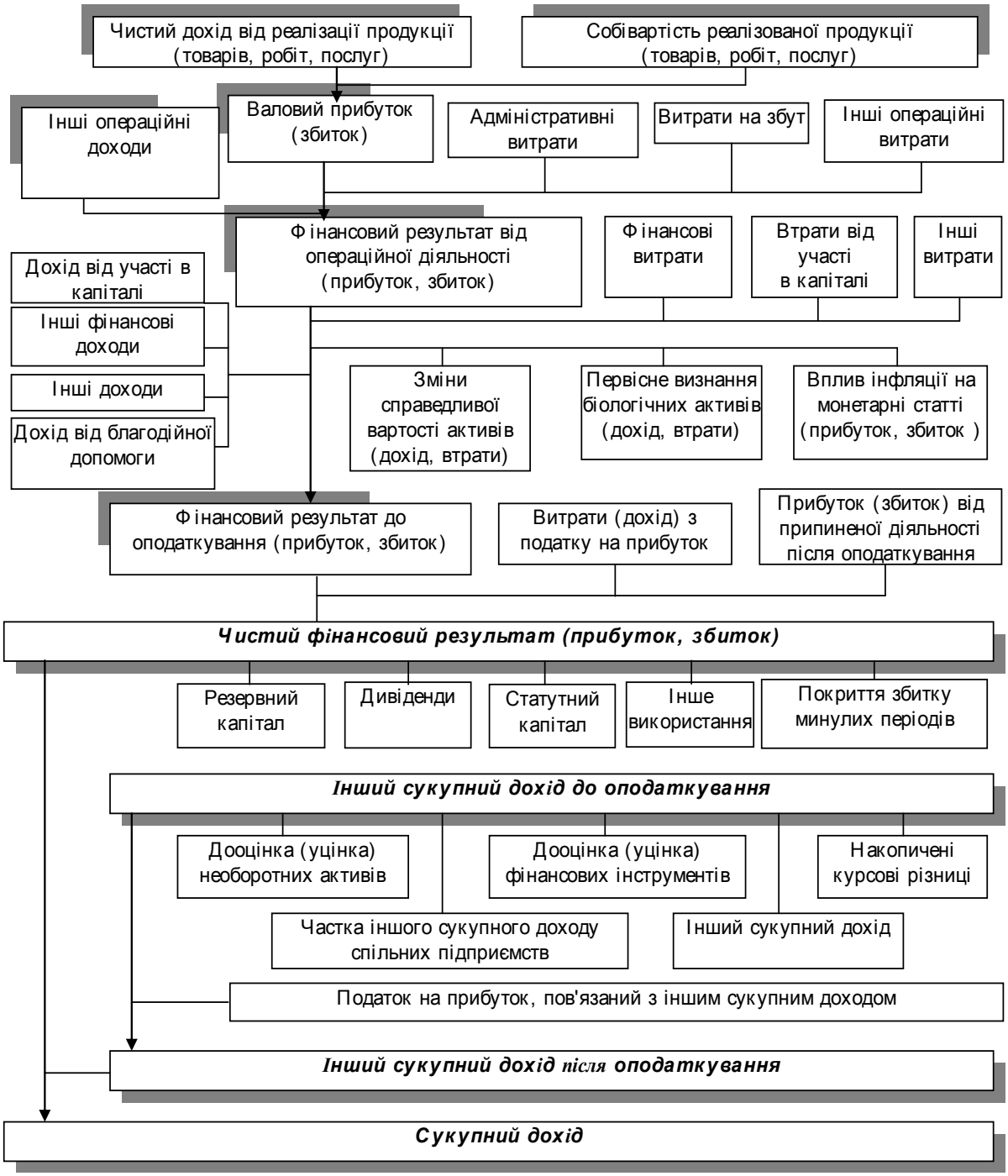

Рис. 1. Формування фінансового результату та сукупного доходу підприємства (упорядковано автором за НП(С)БО 1 " Загальні вимоги до фінансової звітності")

Сучасна система бухгалтерського обліку в Україні характеризується рядом проблем відносно узгодженості формування фінансових результатів за видами діяльності підприємства. Кінцевий фінансовий результат (прибуток чи збиток) підприємства складається із фінансового результату від операцій, які є предметом його основної діяльності, іншої операційної, фінансової та інвестиційної і які в сукупності становлять звичайну діяльність, а також від операцій за наслідками надзвичайних подій.

Для усунення неузгодженостей між потребами в інформації щодо видів діяльності та наявною методикою її формування на рахунку 79 "Фінансові результати" необхідно внести зміни до складу його субрахунків: 791 "Результат основної діяльності", 792 "Результат іншої операційної діяльності", 793 "Результат фінансової діяльності", 794 "Результат інвестиційної діяльності", 795 "Результат надзвичайних подій".

Основна діяльність є головною метою створення підприємства і забезпечує найбільшу частку його доходу. Дохід, отриманий від основної діяльності, доцільно називати "Дохід від основної діяльності", а

рахунок 70 "Доходи від реалізації" замінити назвою "Доходи від основної діяльності". Облік витрат основної діяльності ведеться на рахунках 90 "Собівартість реалізації об'єктів основної діяльності", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут".

Результат іншої операційної діяльності формується за доходами рахунку 71 "Інший операційний дохід" і витратами рахунку 94 "Інші витрати операційної діяльності". Сума результатів діяльності підприємства за субрахунками 791 і 792 буде надавати інформацію про фінансовий результат від операційної діяльності.

Результат фінансової діяльності формується за доходами рахунку 73 "Інші фінансові доходи" в новій назві "Доходи від фінансової діяльності" і витратами рахунку 95 "Фінансові витрати".

Результат від інвестиційної діяльності формується за доходами рахунку 74 "Інші доходи" в новій редакції "Доходи від інвестиційної діяльності" і витратами рахунку 97 "Інші витрати", який доцільно назвати "Інвестиційні витрати". Одночасно на рахунку 794 необхідно відображати доходи і витрати від участі в капіталі суб'єктів інвестування, які формуються, відповідно, на рахунках 72 "Дохід від участі в капіталі" і 96 "Втрати від участі в капіталі". Господарські операції з рахунків 72 і 96 доцільно узагальнювати на окремих субрахунках рахунків 74 і 97.

На субрахунку 795 "Результат надзвичайних подій" буде узагальнюватися інформація за доходами рахунку 75 "Надзвичайні доходи" і витратами рахунку 99 "Надзвичайні витрати".

Наявна інформація на рахунку 79 "Фінансові результати" сприятиме узагальненню інформації про фінансові результати господарської діяльності підприємства щодо всіх її видів та визначення чистого прибутку. За дебетом рахунку 79 "Фінансові результати" будуть відображатися суми прибутків в порядку закриття субрахунків 791, 792, 793, 794, 795, а також нарахований податок на відчуження доходів підприємства за розрахунком податкового прибутку, за кредитом – суми створеного збитку за видами діяльності. Сальдо рахунку 79 при його закритті свідчить про суму створеного чистого прибутку (збитку) підприємства і списується на рахунок 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)".

Одночасно слід вдосконалити фінансову звітність за формою 2 "Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)" в частині формування чистого прибутку (збитку) (рис. 2) [12].

На основі цих пропозицій в системі бухгалтерських рахунків і фінансової звітності буде формуватися інформаційна база про створений прибуток підприємства за видами діяльності і чистий прибуток власників після відчуження доходів в частині сплати податку на податковий прибуток. Такий підхід виправданий з економічної точки зору, оскільки співставлення показників доходів і витрат за джерелами і напрямами їх утворення дає можливість виявити прибуткові і збиткові господарські операції.

Істотним питанням організації обліку фінансових результатів є визнання витрат з податку на прибуток. В економічній літературі питання щодо узгодження витрат з податку на прибуток, формування відтермінованих податкових активів і зобов'язань недостатньо розкрите. Тому теоретична обґрунтованість і складність реалізації методики розподілу витрат з податку на прибуток на практиці викликає сумнів щодо доцільності формування фінансових результатів з урахуванням відображених податкових активів і зобов'язань. Кожний звітний період характеризується своїми господарськими операціями, доходами, витратами, прибутками і, відповідно, податками.

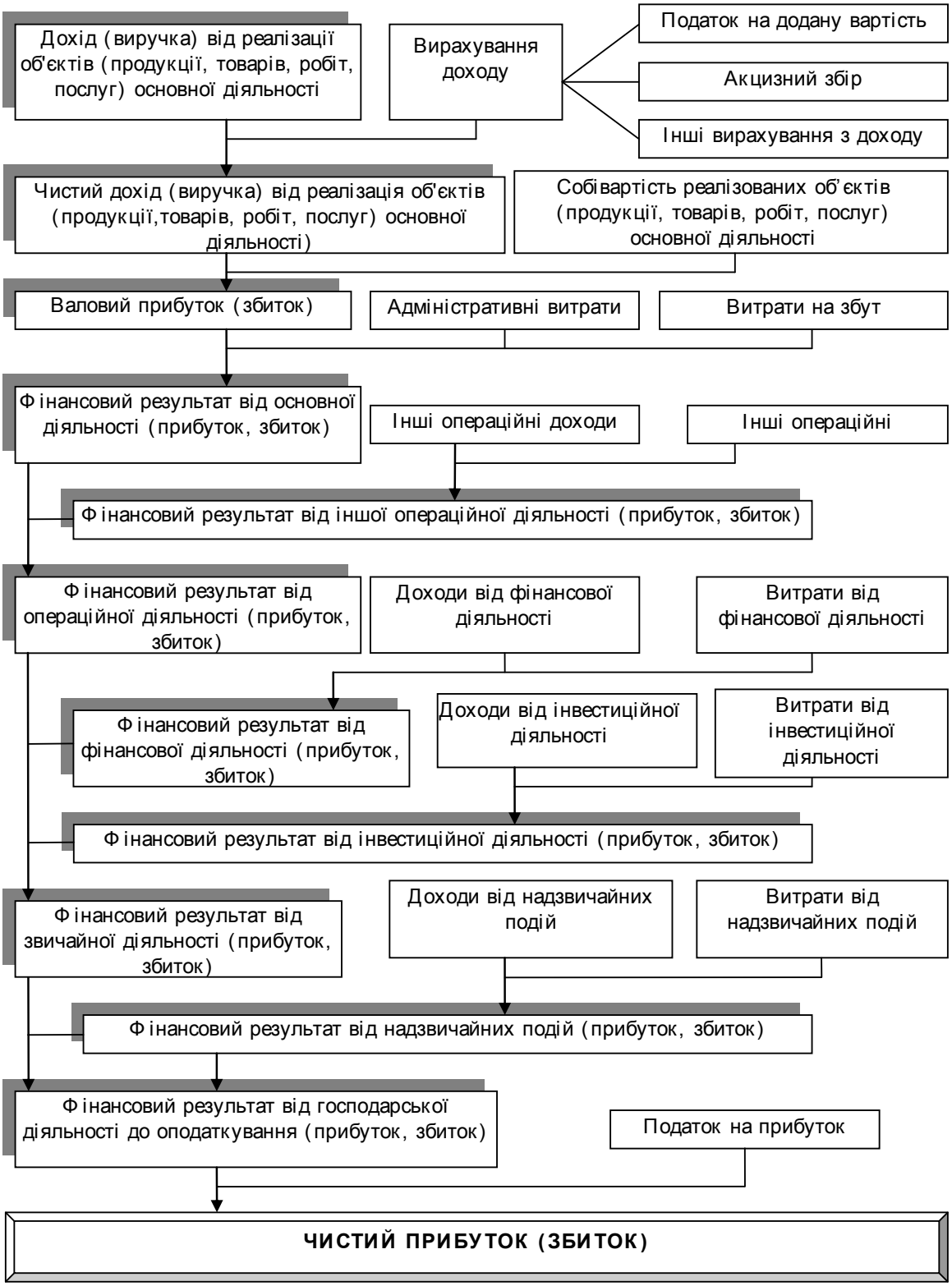

Рис. 2. Формування чистого прибутку (збитку) підприємства

Висновки. Вся поточна і перспективна діяльність підприємства спрямована на отримання прибутку для забезпечення свого існуючого стану і подальшого розвитку економічного потенціалу та ринкової вартості. Тому одним з найголовніших аспектів в управлінні підприємством є отримання своєчасної, повної та достовірної інформації про фактори, що створюють прибуток від господарської діяльності та власний капітал з інших джерел. Інформаційною базою для управління фінансовим результатом служать саме рахунки бухгалтерського обліку. З рахунків бухгалтерського обліку отримують інформацію про обсяги і джерела надходження доходів,

напрями витрат, формування та використання прибутку.

З метою розкриття інформації для зацікавлених користувачів необхідно організувати систему обліку і звітності таким чином, щоб інформація про прибуток, джерела його утворення і напрями використання була доступною для прийняття управлінських рішень.

Для виконання цього завдання необхідною є розробка, адекватної специфіки діяльності підприємства та стратегії його розвитку, облікової політики, що передбачає налагодження такої системи обліку, яка б надавала можливість, з одного боку, розкрити у звітності показники відповідного рівня аналітичності, а з другого боку враховувала порядок впливу доходів і витрат безпосередньо на власний капітал або через формування фінансового результату.

Перспективами подальших досліджень є удосконалення методологічних засад бухгалтерського обліку формування власного капіталу за господарськими операціями, що виникають поза процесом реалізації об'єктів діяльності.

Список використаної літератури:

1. *Кучеркова С.О.* Облік фінансових результатів у сільськогосподарських підприємствах : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / *С.О. Кучеркова* ; Нац. наук. центр "Ін-т аграр. економіки" УААН. – К., 2008. – 21 с.

2. *Хуторян А.А.* Облік та аудит формування фінансових результатів (на прикладі підприємств гірничо-збагачувального комплексу) : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / *А.А. Хуторян;* Київ. нац. екон. ун-т ім. В.Гетьмана. – К., 2010. – 20 с.

3. *Єремян О.М.* Організація і методологія обліку і аналізу фінансових результатів (наприкладі консервного виробництва України) : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04 / *О.М. Єремян* ; Київ. нац. екон. ун-т. – К., 2005. – 17 с.

4. *Янок Д.А*. Облік та аудит фінансових результатів в умовах стандартизації звітності : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04 / *Д.А. Янок* ; Нац. наук. центр "Ін-т аграр. економіки" УААН. – К., 2005. – 22 с.

5. *Прохар Н.В.* Облік і контроль фінансових результатів у сільськогосподарських формуваннях : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / *Н.В. Прохар* ; Нац. ун-т біоресурсів і природокористування України. – К., 2009. – 20 с.

6. *Поливана Л.А.* Облік і аналіз фінансових результатів підприємств роздрібної торгівлі : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / *Л.А. Поливана* ; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. – К., 2010. – 20 с.

7. *Лежненко Л.І.* Облік і аудит формування фінансових результатів (на прикладі хлібопекарних підприємств України) : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / *Л.І. Лежненко* ; Київ. нац. екон. ун-т ім. В.Гетьмана. – К., 2009. – 20 с.

8. *Олійничук О.І.* Витрати, доходи та прибуток у системах обліку й аналізу лісогосподарських підприємств : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / *О.І. Олійничук* ; Терноп. нац. екон. ун-т. – Т., 2011. – 20 с.

9. *Кузнецова С.О.* Облік прибутку в управлінні діяльністю торговельних підприємств : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / *С.О. Кузнецова* ; Харк. держ. ун-т харчування та торгівлі. – Х., 2011. – 20 с.

10. *Кузь В.І.* Облік формування фінансових результатів та розподілу прибутку в акціонерних товариствах : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / *В. І. Кузь* ; Житомир. держ. технол. ун-т. – Житомир, 2011. – 21 с.

11. *Чайка В.В.* Облік і аудит формування та використання прибутку підприємств торгівлі : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / *В.В. Чайка* ; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. – К., 2010. – 20 с.

12. *Мороз Ю.Ю.* Обліково-інформаційна система моніторингу економічного потенціалу підприємства : монографія / *Ю.Ю. Мороз*. – Житомир : ПП "Рута", 2011. – 352 с.

МОРОЗ Юлія Юзефівна – доктор економічних наук, доцент Житомирського національного агроекологічного університету.

Наукові інтереси:

– системи розрахунків бухгалтерського обліку.

Стаття надійшла до редакції 15.06.2013