

О.О.ФАЛЬЧЕНКО, К.І. ЗЛЕНКО

ПОРЯДОК ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА ТА ШЛЯХИ ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ

Розглянуто дослідження обліку фінансових результатів діяльності підприємства, представлено порядок бухгалтерського обліку фінансових результатів з характеристикою основних рахунків, визначено проблеми в обліку та наведено шляхи його удосконалення в сучасних умовах. Також представлена схема формування фінансових результатів діяльності підприємства та зроблено відповідні висновки. Тема фінансових результатів діяльності підприємства є завжди актуальною і є предметом постійного обговорення серед науковців та практиків у сфері економіки та управління підприємством.

Ключові слова: фінансовий результат діяльності підприємства, облік фінансових результатів, удосконалення бухгалтерського обліку.

Вступ. У бухгалтерському обліку і фінансовій звітності важливим є правильне визначення фінансових результатів за видами діяльності. На сьогодні проблемним залишається питання щодо неузгодженості класифікації видів діяльності та субрахунків бухгалтерського обліку, на яких формуються і визначаються фінансові результати.

Аналіз останніх досліджень. Проблеми організації і методики обліку фінансових результатів підприємств розглянуті в працях провідних вітчизняних і зарубіжних науковців. Теоретичні та практичні рекомендації щодо обліку фінансових результатів обґрунтовані в працях М. Т. Білухи, О. С. Бородкіна, Ф. Ф. Бутинця, Б. І. Валуєва, Ю. А. Вериги, В. Замули, О. В. Карпенко, Г. Г. Кірейцева, М. В. Кужельного, В. О. Ластовецького, Ю. Я. Литвина, В. Г. Лінника, В. Б. Моссаковського, Н. Л. Правдюк, М. С. Пушкаря, В. В. Сопка, Л. К. Сук, Б. Ф. Усача, В. О. Шевчука, І. Й. Яремка та інших. У зарубіжній літературі питання обліку фінансових результатів розкриті в працях М. Ф. Ван Бреда, Джері Ж. Вейганта, К. Друрі, Т. П. Карпової, Т. М. Малькової та інших. Але, на жаль, значні здобутки вітчизняних науковців так і не набули широкого впровадження в діяльності підприємств.

Метою дослідження є аналіз основних проблем обліку фінансових результатів діяльності підприємства та визначення основних шляхів вдосконалення організації їх обліку. Об'єктом дослідження є облік фінансових результатів діяльності підприємства. Предметом дослідження є організація обліку фінансових результатів діяльності підприємства.

Постановка проблеми. Ефективність управлінських рішень значною мірою залежить від своєчасного одержання інформації про здійснювані господарські операції. Основним джерелом такої інформації є бухгалтерський облік. Сьогодні існують проблеми в обліку фінансових результатів, а саме в тому, що за П(С)БО та за податковим законодавством отримуються різні показники прибутку. Тому необхідно дослідити та вирішити проблеми практичної реалізації методики узгодження бухгалтерського та податкового прибутків.

Викладення матеріалу. Фінансові результати є надзвичайно важливим показником для суб'єкта господарювання, адже в них відображаються всі сторони діяльності підприємства. Розуміння сутності та вдосконалення облікового відображення фінансових результатів діяльності підприємств та прийняття

ефективних управлінських рішень щодо подальшого їх розвитку - головна передумова підвищення ефективності діяльності підприємств. Сутність та протиріччя фінансового результату для підприємств і бухгалтерів найбільш виражено проявляється під час формування і відображення його в бухгалтерському обліку. Тема фінансових результатів діяльності підприємства є завжди актуальною і є предметом постійного обговорення серед науковців та практиків у сфері економіки та управління підприємством. Фінансовий результат визначається шляхом співставлення доходів і витрат діяльності підприємства. Щодо нормативно-правової бази України, то в законодавстві не розглядається таке поняття як «фінансові результати». Зокрема, у частині законодавчих актів з бухгалтерського обліку обґрунтовано лише сутність дефініцій «прибуток» та «збиток» [1]. Прибуток – це сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати. Збиток – це перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати. Це може бути прибуток або збиток, що, у свою чергу, приводить до зростання або зменшення власного капіталу. І саме отриманий фінансовий результат характеризує якість діяльності підприємства.

Для ефективної організації обліку фінансових результатів підприємство повинно розробити власний робочий план рахунків. При складанні робочого плану рахунків необхідно максимально забезпечувати потрібною фінансово-економічною інформацією управлінські структури підприємства, гарантувати прозорість фінансового обліку та фінансової звітності, сприяти збереженню комерційної таємниці.

Відзначимо, що відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків визначення фінансових результатів проводиться через закриття субрахунків за окремими видами діяльності рахунку 79 «Фінансові результати», а разом з тим, визначення кінцевого сальдо, яке списують на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Загалом порядок формування фінансових результатів можна зобразити у вигляді схеми представленої на рис.1 [5].

Як економічна категорія, фінансовий результат визначається як різниця між сукупною виручкою та сукупними витратами підприємства. Перевищення

валової сукупної виручки над сукупними витратами стає можливим завдяки створенню додаткової вартості. Додаткова вартість виступає у вигляді збільшення вартості товару відносно витрат на його виробництво, як прирощування всього авансованого капіталу.

Таким чином, відповідно до поданої вище схеми формування кінцевого фінансового результату, можна

сказати, що основоположними поняттями фінансових результатів як економічної, так і бухгалтерської категорії є поняття доходів і витрат, тому для повного усвідомлення суті фінансових результатів необхідно розглянути і їх зміст.

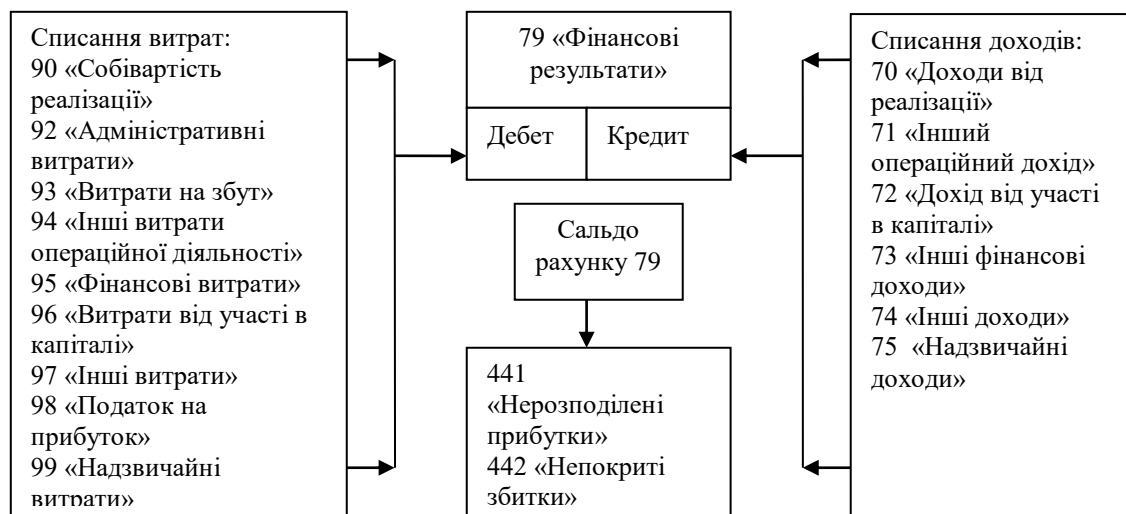


Рис. 1 – Схема формування фінансових результатів діяльності підприємства [5]

Доходи - це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена. Щодо економічної вигоди, то вона визначається як потенційна можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів. Витрати - це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

Облік фінансових результатів здійснюється на фінансово-результативному рахунку 79 «Фінансові результати», на якому збираються всі затрати, доходи (прибутки і збитки) підприємства, які групуються в аналітичному обліку за характером прибутків і збитків. Якщо рахунок 79 «Фінансові результати» є номінальним і на кінець звітного періоду закривається (сальдо немає), то рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» є пасивним і його сальдо відображається в балансі. На рахунку 79 «Фінансові результати» обліковуються на окремих субрахунках результати основної діяльності, фінансових операцій, іншої звичайної діяльності, надзвичайних подій.

У кредит рахунку 79 списуються доходи, в дебет – суми витрат від усіх видів діяльності, а також сума нарахованого податку на прибуток, а саме:

Результат операційної діяльності: Д-т 79, К-т 90, 92, 93, 94, 981; Д-т 70, 71 К-т 791.

Результат фінансової діяльності: Д-т 792 К-т 95, 96; Д-т 72, 73 К-т 792.

Результат іншої діяльності: Д-т 793 К-т 97; Д-т 74 К-т 793.

Результат надзвичайних подій: Д-т 794 К-т 99; Д-т 75 К-т 794.

Чистий прибуток визначається на рахунку 79 після нарахування податку на прибуток.

Нараховано податок на прибуток: Д-т 981, К-т 641. Податок на прибуток списано на фінансові результати: Д-т 791, К-т 981. У кінці звітного періоду сальдо рахунку 79 списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»: Прибуток: Д-т 79, К-т 441; Збиток: Д-т 442, К-т 79 [4].

Слід зазначити, що на рахунку 79 відображається сума чистого прибутку, оскільки нараховані податки й обов'язкові платежі з реалізації (продажу) на користь бюджету були враховані попередньо на рахунку 70 «Доходи від реалізації», - до моменту перенесення його сальдо на рахунок 79 «Фінансові результати». А податок на прибуток був врахований на рахунку 98 «Податки на прибуток», а потім також відображений за дебетом рахунку 79 «Фінансові результати».

Проте багато вчених є противниками пристосування податкового законодавства до потреб обліку. Це пояснюється тим, що за умов наявності суттєвих розбіжностей у методології оцінки більшості показників податкового та бухгалтерського обліку, неможливою є розробка єдиного алгоритму або ряду типових алгоритмів формування окремих груп показників податкової звітності на підставі даних обліку [5].

На субрахунку 791 «Результат операційної діяльності» відображається прибуток (збиток) від основної діяльності підприємства, але на цьому субрахунку показують у порядку закриття і

результати від іншої операційної діяльності. На субрахунку 792 «Результат фінансових операцій» відображаються не тільки результати, які належать до фінансових, але й частково до інвестиційних. На субрахунку 793 «Результат іншої звичайної діяльності» закриваються рахунки 74 «Інші доходи» та 97 «Інші витрати».

Так, згідно із П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» у статті «Інші доходи» показується дохід від реалізації фінансових інвестицій, неопераційних курсових різниць та інші доходи, які виникають у процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства. На субрахунку 793 «Результат іншої звичайної діяльності» частково відображаються і доходи і витрати від інвестиційної діяльності [2].

Для того, щоб підприємство могло чітко визначати обсяг та ефективність інвестицій необхідно розділити інвестиційну діяльність на основну інвестиційну діяльність та іншу інвестиційну діяльність та деталізувати субрахунки 792 та 793 відповідно до даного поділу.

Під видом діяльності розуміють сукупність подібних за економічним змістом господарських операцій. Розрізняють наступні види діяльності:

- операційна діяльність – це основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю. Основна діяльність визначається згідно з П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» як операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу [2];

- інвестиційна діяльність – це придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів;

- фінансова діяльність – це діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства;

- надзвичайна подія – це подія або операція, яка відрізняється від звичайної діяльності підприємства, та не очікується, що вона повторюватиметься періодично або в кожному наступному звітному періоді.

Визначення фінансового результату полягає у визначенні чистого прибутку (збитку) звітного періоду. З цією метою в бухгалтерському обліку передбачається послідовне зіставлення доходів та витрат.

В бухгалтерському обліку чистий прибуток (збиток) формується поступово протягом фінансово-господарського року від усіх видів звичайної та надзвичайної діяльності.

Розглядаючи фінансові результати як об'єкт аналізу, потрібно звернути увагу на те, що вони є узагальнюючим кінцевим результатом роботи. Щоб отримати його, підприємство повинно мати доходи та витрати. Оскільки в сучасному бухгалтерському обліку порівняння саме цих об'єктів дає змогу визначити фінансовий результат, то доцільно його розглядати як систему взаємопов'язаних об'єктів:

- чистий дохід (виручку) від реалізації продукції (товарів, послуг);

- валовий прибуток;

- фінансові результати від операційної діяльності;

- фінансові результати від звичайної діяльності;

- фінансові результати від надзвичайної діяльності;

- чистий прибуток (збиток).

Розмір та характер прибутків і збитків за кожний період діяльності підприємства є найважливішими підсумковими показниками їх роботи.

Також проблемою при формуванні фінансових результатів є те, що багато підприємств не створюють резерв сумнівних боргів за дебіторською заборгованістю, тобто дебіторська заборгованість включається до підсумку балансу за первісною вартістю. Це призводить до завищення валюти балансу. Нарахування резерву сумнівних боргів відображається у складі інших операційних витрат. Формуючи цю суму, підприємство може свідомо впливати на величину прибутку звітного періоду, і на загальну фінансову картину роботи підприємства за звітний період [3].

У формуванні фінансових результатів під час поточного управління виділяють такі обов'язкові етапи, як:

- визначення необхідного розміру з урахуванням цілей підприємства;

- аналіз поточного стану та виявлення найістотніших зовнішніх і внутрішніх факторів, що вплинули на їх зміни;

- розрахунок планових або прогнозних величин фінансових результатів, що найповніше відповідає цільовим настановам;

- розроблення конкретних заходів задля досягнення запланованих значень;

- моніторинг усіх вищеперерахованих етапів та внесення корективів у ході реалізації намічених заходів [4].

Дослідження показали, що фінансовий результат є досить складною та багатогранною категорією. Для загального вдосконалення обліку фінансових результатів діяльності підприємства необхідно запровадити єдині класифікаційні ознаки видів діяльності, що потребує зміни у формі звіту про фінансові результати і методичні засади формування інформації за показниками Звіту в системі рахунків бухгалтерського обліку.

Перспективи подальших досліджень пов'язані з особливостями обліку фінансових результатів за національними та міжнародними стандартами.

Якщо підприємство в цілому націлено на високі темпи розвитку, ріст обсягу продажів, завоювання частки ринку, максимізацію прибутку, то метою формування фінансових результатів мають бути високі темпи їх росту. Якщо підприємство стабілізує свою діяльність, задовольняючись мінімальним рівнем рентабельності або просто беззбитковою

діяльністю, то управління фінансовими результатами повинне бути сконцентровано на забезпеченні такої їх суми, що забезпечує поточну платоспроможність.

Висновки. Ефективність діяльності підприємства виражається у фінансових результатах діяльності господарюючих суб'єктів. Економічний підсумок господарської діяльності підприємства, виражений у вартісній (грошовій) формі, являє собою фінансові результати. З метою визначення фінансового результату в системі бухгалтерського обліку відбувається послідовне зіставлення доходів і витрат, які класифікуються за видами діяльності. Відповідно й фінансові результати також класифікуються за видами діяльності. Якість прийняття управлінських рішень щодо фінансових результатів залежить від інформації, що формується в системі бухгалтерського обліку. Недостатнім є лише списання на відповідні субрахунки з обліку фінансових результатів доходів та витрат певного напрямку діяльності. Потрібно визначення результату (прибутку чи збитку) за кожним видом діяльності, що в кінцевому підсумку формує єдиний якісний результат діяльності підприємства. Це, у свою чергу, потребує вдосконалення нормативної бази, а саме – Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, власного капіталу, зобов'язань і господарських операцій та Інструкції до нього.

Всі елементи облікової політики підприємства впливають так чи інакше на його фінансові результати. Правильна організація обліку фінансових результатів позитивно вплине на зміцнення економічного стану підприємства.

Для раціональної організації обліку фінансових результатів необхідно здійснити чітку класифікацію доходів і витрат, так як вони є головними складовими саме фінансового результату підприємств.

Для того, щоб облік фінансових результатів був максимально ефективним, кожне підприємство повинне приділити велику увагу організації документообігу на підприємстві та розробити власний робочий план рахунків для полегшення організації синтетичного та аналітичного обліку фінансових результатів.

Список літератури. 1. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні : Закон України від 12.05.2011 р. № 3332-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/>. 2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 09.12.2011 р. № 1591. 3. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності від 19.04.2012 р. № 4014-17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/>. 4. Лишленко О. Напрями вдосконалення обліку та аудиту фінансових результатів / О. Лишленко // Бухгалтерський облік і аудит. — 2010. — № 6. — С. 16–23. 5. Ковальчук О. В. Удосконалення методики обліку фінансових результатів / О. В. Ковальчук // Інвестиції: практика та досвід. – 2009. – № 7. – С. 30–32.

Bibliography (transliterated): 1. *Pro buhgalters'kij oblik i finansovu zvitnist' v Ukraini* : Zakon Ukraini vid 12.05.2011 r. No 3332-VI [Elektronnij resurs]. – Rezhim dostupu: <http://zakon.rada.gov.ua/>. 2. *Polozhennja (standart) buhgalters'kogo obliku 3 «Zvit pro finansovi rezul'tativ», zatverdzhene Nakazom Ministerstva finansiv Ukraini vid 09.12.2011 r. No 1591.* 3. *Pro vnesennja zmin do Podatkovogo kodeksu Ukraini ta dejakih inshih zakonodavchih aktiv Ukraini shhodo sproshhenoi sistemi opodatkuvannja, obliku ta zvitnosti vid 19.04.2012 r. No 4014-17* [Elektronnij resurs]. – Rezhim dostupu: <http://zakon.rada.gov.ua/>. 4. Lishilenko O. Naprjami vdoskonalennja obliku ta auditu finansovih rezul'tativ / O. Lishilenko // Buhgalters'kij oblik i audit. — 2010. — № 6. — S. 16–23. 5. Koval'chuk O. V. *Udoskonalennja metodiki obliku finansovih rezul'tativ* / O. V. Koval'chuk // Investicii: praktika ta dosvid. – 2009. – No 7. – S. 30–32

Надійшла (received) 05.06.2015

Фальченко Олена Олександрівна – кандидат економічних наук, доцент, Національний технічний університет «Харківський політехнічний інститут», доцент кафедри економічного аналізу та обліку, тел : (063)647-39-85, e-mail: Teaj7@mail.ru.

Falchenko Elena Aleksandrovna – Candidate of Economics Sciences (Ph. D), Associate Professor, National Technical University «Kharkiv Polytechnic Institute», Associate Professor of Economic Analysis and Accounting, tel : (063)647-39-85, e-mail: Teaj7@mail.ru .

Зленко Карина Ігорівна – Національний технічний університет «Харківський політехнічний інститут», студент; тел.: (093)332-35-53; e-mail: lihtereva@mail.ru.

Zlenko Karina Igorivna – National Technical University «Kharkiv Polytechnic Institute», the student; Tel : (093) 332-35-53; e-mail: lihtereva@mail.ru.