

ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ДЛЯ СИСТЕМИ КОНТРОЛЮ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

Розглянуто значення облікової політики як інформаційної бази в системі контролю фінансових результатів. Досліджено сутність та визначено проблеми, які існують в обліку формування фінансових результатів, що негативно відображається на контрольній функції всієї

облікової системи підприємства, а також запропоновано шляхи їх вирішення

Ключові слова: контроль, фінансові результати, облікова політика

Постановка проблеми. Для контролю за формуванням фінансових результатів та 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. Формування такої достовірної, точної, оперативної та повної інформації відбувається у системі бухгалтерського обліку. Головним завданням первинного обліку в системі контролю фінансових результатів є її інформаційне забезпечення на основі повної реєстрації та справедливого відображення всіх господарських фактів, що спричиняють виникнення доходів і витрат та гарантування юридичної доказовості достовірності відображуваних даних.

Методологічні засади формування, обліку й відображення у звітності фінансових результатів звітного періоду з орієнтацією на концептуальні основи і принципи визнання доходів та витрат у процесі реформування системи бухгалтерського обліку в Україні зазнали суттєвих змін. Проте, це не забезпечило створення цілісної системи формування показників фінансового результату та відображення їх у системі бухгалтерського обліку з метою виконання обліком покладених на нього контрольних функцій. Ми вважаємо, що облік можна вважати придатним до обліково-аналітичного забезпечення системи контролю на будь-якому підприємстві лише тоді, коли він вчасно, справедливо й у повному обсязі відображає інформацію з врахуванням господарських процесів та явищ, що мають місце як у виробництві, так і поза ним, для об'єктивного прийняття рішень стосовно об'єкта управління.

Незважаючи на те, що принципи, організація й методика обліку, порядок формування облікової політики підприємств України відповідають міжнародним стандартам фінансової звітності, все ж існує ряд проблем в окремих концептуальних підходах щодо їх визначення в системі фінансових результатів. На даний час на підприємствах України проблема полягає в тому, що при обліку кінцевого фінансового результату враховуються, окрім витрат і доходів від операцій, які безпосередньо пов'язані з основною метою діяльності підприємства, витрати і доходи від операцій, які виникають не в процесі створення об'єктів діяльності підприємства та їх реалізації у поточному періоді (тобто не пов'язані з основною метою створення підприємства). Для посилення контрольної функції обліку фінансових результатів необхідно визначити та відокремити ті доходи і витрати, які безпідставно завищують або занижують розмір кінцевого фінансового результату.

Отже, з метою удосконалення інформаційної бази системи контролю є актуальною необхідність дослідження й формування методичних підходів щодо визначення та відображення фінансових результатів в системі бухгалтерського обліку. Адже, саме від правильного обліку (визначення), аналізу та контролю фінансових результатів залежить фінансово-майновий стан та ефективність діяльності господарюючого суб'єкта.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми обліку фінансових результатів діяльності підприємств ґрунтовно досліджені у працях відомих вітчизняних вчених, зокрема М.Т. Білухи, О.С. Бородині, Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, Н.М. Малюги, Л.М. Кіндрацької, Ю.Ю. Мороз, Є.В. Мниха, М.Г. Чумаченка, В.О. Шевчука. Питанням обліку,

аналізу та контролю фінансових результатів на підприємствах різних організаційно-правових форм власності присвячені дисертаційні дослідження Я.В. Лебедзевич (2002 р.), І.В. Перевозової (2003 р.), О.В. Будько (2004 р.), О.В. Гаращенко (2004 р.), Г.М. Курило (2004 р.), О.М. Єрмян (2005 р.), Г.А. Ямборко (2005 р.), С.О. Кучеркової (2008 р.), Н.В. Уткіної (2008 р.), Г.Б. Назарової (2009 р.), Н.В. Прохар (2009 р.) Л.А. Поливанова (2010 р.), А.А. Хуторян (2010 р.), Т.О. Токаревої (2010 р.), В.І. Кузь (2011 р.) та ін. Дані дослідження ґрунтуються на засадах ринкових відносин та мають цінний теоретичний та практичний характер. Проте проблеми упорядкування визначення та відображення фінансових результатів в системі бухгалтерського обліку з метою забезпечення інформацією контрольних функцій управління залишаються актуальними і сьогодні.

Метою статті є дослідження функції обліку в системі контролю формування фінансових результатів, виявлення проблем в даній сфері та розробка практичних рекомендацій щодо їх подолання.

Викладення основного матеріалу. В сучасних умовах господарювання прибуток є найважливішим критерієм успішної роботи підприємства, який характеризує остаточний результат усіх видів діяльності і є формою приросту активів його власників. Господарська діяльність будь-якого підприємства передбачає постійне співставлення доходів і витрат та визначення фінансового результату – прибутку або збитку [13, с. 166].

Для того, щоб більш повно зрозуміти сутність прибутку (збитку) в системі контролю, необхідно дослідити, як його зміст трактується в різних економічних джерелах. На думку українського вченого проф. Ф.Ф. Бутинця, у загальному вигляді, прибуток – це різниця між доходами від певної діяльності й витратами на її здійснення, він інформує про необхідність заходів щодо зменшення собівартості продукції, нарощування обсягів виробництва й реалізації, розширення асортименту товарів, доцільність змін у ціновій політиці [2, с. 513]. В економічному словнику за редакцією С.В. Мочерного прибуток визначається як одна із форм чистого доходу в умовах розвинутих товарно-грошових відносин, що виражає вартість додаткового і часткового необхідного продукту, за своєю величиною – це різниця між продажною ціною товару і витратами на його виробництво [14, с. 262]. О.В. Лишеленко [10, с. 14] та В.Г. Швець [23, с. 207] під прибутком розуміють джерело господарських засобів і відповідних резервів, збільшення капіталу в результаті діяльності та фінансовий результат.

Зміст категорій прибуток та збиток розкрито також у П(С)БО №3 "Звіт про фінансові результати", згідно якого прибуток – це сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати, а збиток – це перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати.

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку визначають прибуток як залишкову суму після вирахування витрат (що включає коригування збереження капіталу в разі необхідності) з доходу, а також як будь-яку величину, що перевищує суму, необхідну для збереження капіталу на початок періоду. Якщо витрати перевищують дохід, залишкова сума є чистим збитком [12, с. 58].

У таблиці 1 наведено визначення поняття "прибуток", "збиток" та "фінансовий результат", які надають науковці у своїх дисертаційних дослідженнях, присвячених обліку, аналізу, контролю (аудиту) фінансових результатів.

Таблиця 1. Визначення понять "прибуток", "збиток" та "фінансовий результат", які надані у дисертаційних дослідженнях

№ з/п	Автор	Визначення
1.	Т.О. Білик [1]	<i>Фінансовий результат</i> – прибуток або збиток суб'єкта господарювання, що визначається як різниця між сукупними доходами та витратами підприємства і за позитивного його результату представляє додаткову вартість, виступає одним із джерел фінансування подальшого розвитку та поточної діяльності підприємства, основним критерієм оцінки її ефективності
2.	В.Б. Клевець [6]	<i>Прибуток</i> – це об'єктивна економічна категорія товарно-грошових відносин, яка охоплює широке, надзвичайно багатогранне коло суспільних відносин, пов'язаних з утворенням, розподілом і використанням додаткового продукту, що знаходить відображення в економічних відносинах між робітником і підприємством, між підприємствами однієї і різних галузей виробництва в процесі їх господарської діяльності, між підприємствами і державою через фінансово-банківську систему
3.	С.О. Кучеркова [7]	<i>Прибуток</i> – це загальноекономічна категорія. Він являє собою частину доходу конкретного діючого підприємства, отриманого під впливом внутрішнього і зовнішнього середовища та рівня розвитку підприємства, є різницею між доходами, які були отримані від усіх видів діяльності, і витратами підприємства, що були понесені в процесі отримання цих доходів, і використовується для здійснення процесу розширеного відтворення та задоволення інтересів власників підприємства, працівників, інвесторів і держави. <i>Фінансовий результат</i> – це кінцевий результат діяльності підприємства за звітний період, який виражається прибутком або збитком, відображається у фінансовій звітності (форма 2 "Звіт про фінансові результати") і визначається послідовно розрахунковим способом з урахуванням усіх видів доходів і витрат, отриманих у процесі здійснення господарських операцій
4.	Я.В. Лебедзевич [9]	З економічної точки зору <i>прибуток</i> – це різниця між грошовими надходженнями і грошовими видатками, а з господарської – різниця між майновим станом підприємства на початок і на кінець звітного періоду
5.	О.І. Мазіна [11]	Як облікова категорія <i>фінансовий результат</i> є наслідком порівняння доходів, отриманих від господарської діяльності та витрат, понесених для отримання цих доходів за визначений період. Як економічна категорія <i>фінансовий результат</i> – це прибуток, джерелом якого є перетворена форма доданої вартості, а додана вартість виступає як наслідок усього авансованого капіталу. Об'єднуюча категорія узагальнює як економічну, так і облікову категорії й формулюється як зміна власного капіталу (чистих активів) господарюючого суб'єкта за звітний період, що є результатом господарських операцій та подій, не пов'язаних з особистим капіталом власників підприємства
6.	І.В. Перезовова [15]	<i>Прибуток</i> – це виражений у грошовій формі чистий дохід суб'єкта господарювання від використання вкладеного капіталу, котрий, характеризуючи його винагороду за ризик підприємницької діяльності, забезпечує створення засобів для фінансування прийнятих програм і стратегій, впровадження інновацій, що визначається як різниця між сукупним доходом та сукупними витратами в процесі здійснення цієї діяльності
7.	Н.В. Прохар [18]	<i>Прибуток (збиток)</i> відповідно є приростом (зменшенням) авансованого капіталу підприємства, арифметичною різницею доходів звітного періоду і витрат, що понесені в результаті розширеного (простого) відтворення з метою задоволення інтересів власників підприємства, працівників, інвесторів і держави; економічною формою додаткового продукту чи доданої вартості
8.	Н.В. Уткіна [20]	<i>Прибуток</i> – це економічна категорія, яка характеризує винагороду і надається власникам факторів виробництва (власнику позичкового капіталу, землевласнику, власнику підприємницької ідеї, робітнику) в обмін на їх вклад у здійснення виробничо-фінансової діяльності, що мала місце протягом відповідного звітного періоду і в результаті якої вироблено (або ні) додаткову вартість, а отримані власниками факторів виробництва доходи арифметично перевищили суму понесених ними витрат. <i>Збиток</i> визначено, як економічну категорію, що характеризує певну міру перевитрат власників факторів виробництва, які були задіяні у здійсненні виробничо-фінансової діяльності за певний період, наслідком якої є створення (або ні) додаткової вартості, а витрати, понесені власниками факторів виробництва, арифметично перевищили суму отриманих ними доходів, що пов'язані з цією діяльністю
9.	А.А. Хуторян [21]	При комплексному дослідженні сутності прибутку цю категорію детерміновано у двох аспектах: – <i>прибуток</i> , як економічна категорія, що відображає кінцеву грошову оцінку виробничої та фінансової діяльності і є найважливішим показником фінансових результатів діяльності підприємницьких структур; – <i>бухгалтерський прибуток</i> , як фактичний приріст власного капіталу протягом звітного періоду, визначений за даними бухгалтерського обліку

Таким чином, дослідивши визначення поняття прибуток (збиток), які надаються як в економічних літературних джерелах, так і в законодавстві України, ми зіштовхнулися з різними підходами до трактування даної категорії. Ряд вчених, розкриваючи сутність поняття прибуток (збиток), притримуються визначення, яке наводиться в українському законодавстві, зокрема у П(С)БО №3 "Звіт про фінансові результати". Науковці у своїх дисертаційних роботах інтерпретують сутність прибутку (збитку), виходячи з цілей дослідження. Так, для одних вчених прибуток – це трудовий дохід, винагорода за підприємницьку діяльність, для інших – додаткова вартість новоствореного продукту. Мова може йти про доходи, які отримані підприємством, а також про користь, яку одержить споживач, або про зиск (вигоду), принесений підприємству, споживачеві, суспільству від здійснення того або іншого заходу. Інша група науковців намагається об'єднати декілька визначень прибутку, розглядаючи його в економічному та бухгалтерському аспектах.

Отже, прибуток – це позитивний фінансовий результат, який визначається на мікроекономічній рівні за звітний період та характеризується приростом власного

капіталу за рахунок перевищення доходів над понесеними на їх досягнення витратами, а збиток (негативний фінансовий результат) – навпаки.

Облік фінансових результатів – прибутків і збитків – здійснюється на фінансово-результативному рахунку 79 "Фінансові результати", на якому збираються всі витрати, доходи (прибутки і збитки) підприємства, які групуються в аналітичному обліку за характером прибутків і збитків.

Дослідженню процесу обліку формування фінансових результатів та, зокрема, виявленню в цій сфері проблемних питань та шляхів їх вирішення присвячено багато робіт. В той же час, проведений аналіз свідчить, що наведені авторами пропозиції щодо удосконалення обліку фінансових результатів не посилюють його контрольної функції.

У таблиці 2 розглянемо запропоновані в дисертаційних дослідженнях (присвячених обліку, аналізу та аудиту фінансових результатів) удосконалення щодо обліку формування фінансових результатів.

Таблиця 2. Огляд нововведень щодо обліку формування фінансових результатів, запропонованих у дисертаційних роботах

Автор, назва дисертаційного дослідження	Новизна щодо обліку фінансових результатів
<p><i>Є.Ю. Шара</i> Фінансовий облік та аналіз результатів діяльності промислових підприємств (2001 р.); [22]</p>	<p>Запропоновано ввести до чинного плану рахунків у складі рахунку 70 "Дохід від реалізації" та рахунків класу 2 "Запаси" відповідні субрахунки для урахування наданих та одержаних знижок при здійсненні обмінних операцій.</p> <p>Запропоновано структурувати склад доходів, пов'язаних із інвестиційною власністю, виділивши для цього у складі синтетичного рахунку 72 "Дохід від участі в капіталі" відповідні субрахунки інших фінансових доходів, пов'язаних з інвестиціями, що надають право власності без виникнення суттєвого впливу інвестора на підприємство, в яке здійснено інвестиції.</p> <p>На думку автора, зазначені зміни посприяють більш чіткій структуризації та адаптації до реальних процесів господарської діяльності на підприємстві.</p>
<p><i>О.М. Єремян</i> Організація і методологія обліку і аналізу фінансових результатів (на прикладі консервного виробництва України) (2005 р.); [5]</p>	<p>Дисертант вперше 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, субрахунок 791 "Результат основної діяльності", субрахунки 792 "Результат від іншої операційної діяльності", 793 "Результат від фінансової діяльності", 794 "Результат від інвестиційної діяльності", 795 "Результат надзвичайних подій".</p> <p>У зв'язку з тим, що при нарахуванні податку на прибуток від звичайної діяльності необхідні облікові дані про результат від звичайної діяльності, запропоновано ввести субрахунок рахунку 79 "Фінансові результати" 796 "Результат від звичайної діяльності", на якому буде відображатись накопичення фінансових результатів за видами діяльності підприємства, списання нарахованої суми податку на прибуток і віднесення до нерозподіленого прибутку (збитку). Такий результат повинен розраховуватись як алгебраїчна сума фінансових результатів від усіх видів діяльності, крім надзвичайних подій, для розрахунку податку на прибуток від звичайної діяльності.</p>
<p><i>Т.А. Гоголь</i> Облік та аудит доходів підприємств (на матеріалах підприємств харчової промисловості Чернігівської області) (2006 р.); [4]</p>	<p>У процесі досліджень виявлено, що однією з проблем організації обліку є невідповідність класифікації доходів за П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати" та П(С)БО 15 "Дохід". У П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати" та П(С)БО 4 "Звіт про рух грошових коштів" не наводиться чітке розмежування між фінансовою та інвестиційною діяльністю. Дисертантом підкреслюється доцільність законодавчого та нормативного врегулювання питань класифікації доходів від фінансової та інвестиційної діяльності, а також встановлення єдиних методологічних аспектів формування доходів від операційної, фінансової та інвестиційної діяльності. Це сприятиме більш достовірній інформації, яку наводить підприємство у фінансовій звітності, а також призведе до покращення аналізу доходів від різних видів діяльності. З цієї метою було запропоновано виділення окремого рахунку для обліку доходів від інвестиційної діяльності та удосконалення номенклатури субрахунків до рахунків класу 7 "Доходи і результати діяльності".</p>
<p><i>Л.І. Лежненко</i> Облік і аудит формування фінансових результатів (на прикладі хлібопекарних підприємств України) (2007); [9]</p>	<p>Дослідження практичної діяльності хлібопекарних підприємств показують, що певна частка готової продукції реалізується на експорт. В зв'язку з цим для накопичення облікової інформації про доходи, отримані підприємством за експортними операціями, пропонується деталізувати рахунок 70 "Дохід від реалізації" шляхом розмежування доходів від реалізації готової продукції (товарів, робіт, послуг) вітчизняним та іноземним покупцям.</p>
<p><i>Н.В. Уткіна</i> Облік і контроль фінансових результатів діяльності підприємств (2008 р.); [20]</p>	<p>З метою забезпечення дотримання принципу відповідності та правильного поділу діяльності за характером її здійснення надано рекомендації щодо зміни порядку закриття рахунків доходів і витрат на результатний рахунок 79 "Фінансові результати".</p> <p>Запропоновані зміни полягають у тому, щоб змінити нумерацію субрахунків синтетичного рахунку 79 "Фінансові результати", а саме: результатний субрахунок 791 "Результат операційної діяльності" поділити на два субрахунки: 791 "Результат основної діяльності" та 792 "Результат іншої операційної діяльності". Замінити субрахунок 793 "Результат іншої звичайної діяльності" на субрахунок 794 "Результат інвестиційної діяльності" та 795 "Результат іншої звичайної діяльності". Також унаслідок зазначених змін нумерації субрахунків рахунку 79 "Фінансові результати" номер субрахунку 794 "Результат надзвичайних подій" необхідно замінити на 796.</p> <p>Для спрощення обліку доходів і витрат внутрішньогрупових операцій запропоновано ввести до Плану рахунків такі субрахунки:</p> <p>7011 "Дохід від реалізації готової продукції внутрішньо груповий"; 9011 "Власна собівартість готової продукції внутрішньо групова"; 9012 "Собівартість готової продукції внутрішньо групова"; 7911 "Власний результат операційної діяльності внутрішньо груповий"; 7912 "Внутрішньогруповий фінансовий результат".</p> <p>Із використанням запропонованих субрахунків алгоритм обліку внутрішньогрупових операцій набуває логічної завершеності, а результати обліку виділяються більш рельєфно.</p>
<p><i>А.А. Хуторян</i> Облік і аудит формування фінансових результатів (на прикладі підприємств гірничо-збагачувального комплексу) (2010 р.); [21]</p>	<p>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 відносяться до інших доходів (витрат) операційної діяльності, до складу інших доходів та інших витрат. Зазначені доходи і витрати не пов'язані, безпосередньо, із операційною діяльністю підприємства, а є наслідком операцій, що виникають в результаті здійснення звичайної (операційної, фінансової та інвестиційної) діяльності підприємства.</p>
<p><i>Л.А. Полівана</i> Облік і аналіз фінансових результатів підприємств роздрібною торгівлі (2010 р.); [16]</p>	<p>Доведено, що в діючому Плані рахунків та Звіті про фінансові результати не існує чіткого виділення напрямів діяльності для організації обліку доходів, витрат та фінансових результатів. Критично оцінено 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.</p>

Аналіз запропонованих дисертантами змін, показав, що всі вони в основному направлені на посилення аналітичної функції обліку в системі формування фінансових результатів. Підтвердження даного висновку ми можемо знайти у текстах дисертаційних робіт. Так, Є.Ю. Шара пише, що запропоновані зміни у системі синтетичних та аналітичних рахунків складників фінансового результату є головною умовою отримання

обґрунтованих оцінок доходів та витрат як основи для прийняття ефективних управлінських рішень [22, с. 8]. Зміни, запропоновані Т.А. Гоголь, на думку автора, сприятимуть створенню більш достовірній інформації, яку наводить підприємство у фінансовій звітності, а також призведе до покращення аналізу доходів від різних видів діяльності [4, с. 10]. Л.І. Лежненко зазначає, що запропоновані ним зміни в обліку фінансових результатів

сприятимуть підвищенню аналітичності та ефективності використання облікових даних в управлінні підприємством [9, с. 5]. Зміни в методиці формування і відображення в бухгалтерському обліку фінансових результатів за видами діяльності, запропоновані О.М. Єрмян, призведуть до більшої конкретизації й аналітичної цінності облікових даних фінансових результатів [5, с. 9-10]. На думку А.А. Хуторян, запропоновані зміни забезпечать прозорість облікової інформації та її систематизацію для формування інформаційної бази аналізу фінансових результатів підприємств та відображення у звітності достовірної та правдивої інформації, а також суттєво оптимізують організацію внутрішнього контролю за кожною стадією операції формування доходів (витрат) і прибутку (збитку) з урахуванням видів діяльності [21, с. 4]. Л.А. Поливана зазначає, що запропоновані зміни в обліку доходів підприємств роздрібною торгівлі відобразатимуть більш об'єктивну, реальну оцінку доходу від реалізації, "очищену" на частину у валовому доході, яка не належить безпосередньо підприємству, а має бути сплачена ним у вигляді податків та зборів до бюджету [16, с. 11]. Тобто, запропоновані зміни в обліку доходів і витрат створюють умови для покращення інформаційної бази аналізу фінансових результатів. В основному, суть змін полягає в структуризації доходів та витрат, введені нових субрахунків та зміні назв і нумерації старих субрахунків. Однак, зазначені зміни в обліку доходів та витрат в цілому не вирішують проблем, які існують у процесі формування остаточної величини фінансового результату, що негативно відображається на контрольній функції всієї облікової системи.

Облік в управлінні – це основа інформаційного забезпечення та основа функції контролю. Але, на жаль, як показує дослідження, первинний облік на сьогодні не отримує достатньої уваги управлінців в розумінні впливу якісного обліково-аналітичного забезпечення на ефективність процесу контролю фінансових результатів підприємства.

Отже, можна зробити висновок, що сучасна система бухгалтерського обліку в Україні характеризується рядом проблем відносно упорядкованості формування фінансових результатів, що в свою чергу, послаблює контрольну функцію бухгалтерського обліку.

Першою проблемою є неузгодженість між потребами в інформаційному забезпеченні системи контролю щодо розміру прибутку або збитку від різних видів діяльності та наявною методикою їх формування. За сучасної системи обліку на субрахунках формується інформація про результат основної діяльності (субрахунок 791), результат фінансових операцій (субрахунок 792), результат іншої звичайної діяльності (субрахунок 793) та результат надзвичайних подій (субрахунок 794). В той же час, кінцевий фінансовий результат підприємства складається із фінансового результату від операцій, які є предметом його основної діяльності, іншої операційної, фінансової та інвестиційної, які в сукупності становлять звичайну діяльність, а також від операцій за наслідками надзвичайних подій. Отже, для удосконалення оцінки і контролю діяльності підприємства необхідно упорядкувати відображення формування фінансових результатів в обліку та звітності по видах і, відповідно, внести наступні зміни до складу субрахунків рахунку 79 "Фінансові результати": 791 "Результат основної діяльності", 792 "Результат іншої операційної діяльності", 793 "Результат фінансової діяльності", 794 "Результат інвестиційної діяльності", 795 "Результат надзвичайних подій", 796 "Фінансовий результат звітного періоду". Відображення в обліку формування фінансових результатів окремо від кожного виду діяльності сприяло б усуненню зазначених неузгодженостей.

В процесі обліку формування фінансових результатів, варто звернути увагу на те, як на них впливають доходи та витрати підприємства від надзвичайних подій. Відповідно до українського законодавства, зазначені доходи та витрати мають прямий вплив на формування прибутку (збитку) підприємства. Це підтверджує сучасна форма Звіту про фінансові результати, в якій вони відображаються і, таким чином, приймають участь у розрахунку кінцевого фінансового результату. В той же час, надзвичайні події (стихийне лихо, техногенна аварія тощо) не є метою господарської діяльності, не залежить від нього, а тому і не можуть ніяким чином впливати на його фінансовий результат [13, с. 193].

При розв'язанні даної проблеми варто притримуватися позиції міжнародних стандартів, в яких зазначається, що суб'єктові господарювання не слід подавати будь-які статті доходу та витрат у вигляді екстраординарних статей, або безпосередньо у звіті про прибутки та збитки, або у примітках. Однак, така інформація все ж таки повинна подаватися у розшифровках до фінансової звітності та відображатися на субрахунку 795 "Результат надзвичайних подій".

Облік в системі контролю фінансових результатів повинен бути змодельований таким чином, щоб забезпечити тотожність понять створення результатів діяльності і відповідальність за їх створення. Тобто, дані відображені в обліку повинні забезпечувати систему контролю об'єктивною інформацією щодо процесу створення прибутку (збитку) підприємства, і в той же час визначати осіб, які несуть відповідальність за достовірність наданих даних.

Як відомо, основою інформації для обліку є дані, отримані внаслідок спостереження, сприймання, вимірювання і первинного відображення господарських операцій. Удосконалення відображення формування фінансових результатів у системі бухгалтерських субрахунків є важливим кроком у реалізації контрольної функції бухгалтерського обліку.

На сьогоднішній день, проблемною для реалізації на підприємствах України є методика визначення фінансового результату з трьох джерел: результатів реалізації об'єктів діяльності, первісного визнання та переоцінки [13, с. 193].

Результати від реалізації об'єктів діяльності є основним джерелом утворення прибутку або збитку підприємства. Формування фінансових результатів в даному випадку здійснюється за рахунок створення та реалізації кожного окремого виду продукції, робіт, послуг, товарів підприємства, кожен з яких має певну собівартість та приносить певну виручку. Облік доходів від реалізації об'єктів діяльності здійснюється на рахунку 70 "Доходи від реалізації" з відповідними субрахунками. Для обліку витрат, пов'язаних з виробництвом та реалізацією готової продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг призначені: рахунок 90 "Собівартість реалізації", рахунок 91 "Загальновиробничі витрати", рахунок 92 "Адміністративні витрати", рахунок 93 "Витрати на збут".

Отже, другим проблемним питанням для українських підприємств в системі обліку фінансових є визначення найефективнішого методу оцінки реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) при її продажу, собівартість якої списується на рахунок 90 "Собівартість реалізації". На будь-якому підприємстві може виникнути ситуація, коли на складі, окрім продукції, яка надійшла за звітний період, є залишки готової продукції, які не були реалізовані у попередніх періодах. Собівартість таких залишків внаслідок зміни вартості окремих її елементів (ціни на сировину, плати за електроенергію, мінімальної заробітної плати тощо) може відрізнитися від собівартості продукції, яка надійшла у звітному періоді. Таким чином, постає питання в якій послідовності, і за якою собівартістю списувати продукцію зі складу. Відповідно до законодавства готова продукція належить до запасів. В п. 16 П(С)БО 9 "Запаси" сказано, що при відпусканні запасів у виробництво, з виробництва, продаж та при іншому вибутті оцінка їх здійснюється одним з таких методів: ідентифікованої вартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої вартості однорідних запасів; вартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); нормативних затрат; ціни продажу запасів. Отже, керівництво підприємства повинно визначити, який із зазначених методів найдоцільніше обрати при списанні готової продукції зі складу, адже від цього буде залежати собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) і, як результат, – величина прибутку (або збитку), сформованого на кінець звітного періоду.

Як свідчить практика, найбільш розповсюдженим на підприємствах є використання методу середньозваженої вартості однорідних запасів. При застосуванні даного методу вираховується середня собівартість продукції, внаслідок чого згладжується нерівність собівартості залишків готової продукції на складі та тієї, що надійшла протягом звітного періоду. А відтак втрачається контроль за тенденцією зміни собівартості, що в умовах значного

коливання вартості ресурсів (матеріальних, трудових тощо) є значним недоліком в системі обліку формування фінансових результатів.

На нашу думку, з метою найефективнішого виконання обліком контрольної функції найдоцільніше використовувати метод ФФО, за яким першими списуються товари, які надійшли першими на склад. Тобто рух товарів відбувається у порядку черговості їх надходження за принципом: перший на склад – перший зі складу. Даний метод є простим у застосуванні та запобігає можливості маніпулювання прибутком, що підвищує ефективність контрольної функції обліку. До того ж, при застосуванні даного методу рух вартості товарів максимально наблизений до фізичного їх руху, причому чим частіше здійснюється надходження і списання товарів, тим ближчим є це наближення.

Сформований кінцевий фінансовий результат (прибуток або збиток) повинен відображати реальні результати, які досягнув суб'єкт господарювання за звітний період внаслідок здійснення діяльності, заради якої підприємство було створено. Виходячи з цього, постає питання про доцільність віднесення та, відповідно, контролювання в процесі формування фінансових результатів доходів та витрат, які безпосередньо не пов'язані з процесом створення та реалізації об'єктів діяльності.

Таким чином, третя проблема в системі обліку полягає у доцільності віднесення результатів первісного визнання та переоцінки на рахунок кінцевого фінансового результату.

Результати первісного визнання активів відображаються на наступних субрахунках: 710 "Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю"; 940 "Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю"; 717 "Дохід від списання кредиторської заборгованості"; 944 "Сумнівні та безнадійні борги"; 718 "Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів"; 745 "Дохід від безоплатно одержаних активів".

Таким чином, на субрахунках 710 та 940 узагальнюється інформація про доходи та витрати від первісного визнання та зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю, зокрема дохід/витрати від первісного визнання сільськогосподарської продукції і біологічних активів, та від зміни справедливої вартості біологічних активів.

На момент первісного визнання сільськогосподарської продукції чи біологічних активів на рахунку 23 виникає різниця між дебетом і кредитом. Можливі дві ситуації:

1) $K-т\ 23 > Д-т\ 23$ – в такому випадку на суму різниці визнається дохід від первісного визнання;

2) $K-т\ 23 < Д-т\ 23$ – в цьому випадку виникають витрати від первісного визнання (вартість, по якій актив оцінюється менше від витрат пов'язаних з його створенням на дату оцінки).

Відповідно до сучасних вимог вітчизняного законодавства доходи та витрати від первісного визнання списуються на фінансові результати, а отже є об'єктами обліку в системі контролю за формуванням фінансових результатів. На нашу думку, облік кінцевого фінансового результату повинен вестися за історичною собівартістю (за подіями та операціями, що вже відбулися), внаслідок чого сформований фінансовий результат буде відображати реальні результати діяльності суб'єкта господарювання за звітний період. З цього випливає висновок, що віднесення доходів та витрат від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю на формування кінцевого фінансового результату безпідставно завищує (знижує) результати господарювання.

На субрахунку 717 "Дохід від списання кредиторської заборгованості" узагальнюється інформація про доходи від списання кредиторської заборгованості, що виникає в ході операційного циклу, по закінченні строку позовної давності, тобто по закінченню трьох років. Відповідно до сучасних вимог, суми списаної кредиторської заборгованості відносяться на рахунки фінансових результатів, і враховуються в тому періоді, в якому їх списують. Кредиторська заборгованість виникає внаслідок невиконання підприємством своїх платіжних зобов'язань перед постачальниками, підрядниками, податковими органами, працівниками організації, засновниками, а отже дохід від її списання не можна розглядати як такий,

заради якого підприємство здійснює свою діяльність, і який воно планує отримати. Таким чином, не доцільно відносити дані доходи на формування фінансових результатів, це суперечить їх економічному змісту.

Теж саме стосується витрат, які виникають внаслідок невиконання дебіторами своїх зобов'язань перед підприємством. Нарахований резерв сумнівних боргів на заборгованість, яка є фінансовим активом (крім придбаної заборгованості та заборгованості, призначеної для продажу) та безнадійна дебіторська заборгованість в кінці звітного періоду відноситься на дебет рахунка 944 "Сумнівні та безнадійні борги" і, врешті-решт, впливає на зменшення фінансових результатів. Крім того, списання дебіторської заборгованості призводить до порушення принципу відповідності доходів і витрат: оскільки безнадійну заборгованість відносять на збитки того звітного періоду, в якому її було виявлено, а не в якому була реалізована відповідна партія товарів.

Доходи від зовнішніх безповоротних надходжень активів, які відображаються на субрахунках 718 "Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів" та 745 "Дохід від безоплатно одержаних активів" за українським законодавством списуються на рахунок кінцевого фінансового результату. Зазначені доходи не є результатом внутрішніх господарських процесів щодо створення та реалізації об'єктів діяльності, а виникають як результат зовнішніх господарських операцій, здійснюваних певним суб'єктом господарювання по відношенню до даного підприємства. Отже, віднесення даних доходів на рахунок фінансового результату суперечить їх економічному змісту.

Як було зазначено вище, за сучасної системи обліку на формування фінансових результатів впливають доходи і витрати, що пов'язані зі зміною корисності активів внаслідок чого виникає необхідність їх переоцінки (дооцінки, уцінки). До таких доходів і витрат відносяться: дохід від операційної курсової різниці (субрахунок 714); дохід від відновлення корисності активів (субрахунок 742); дохід від неопераційної курсової різниці (субрахунок 744); втрати від операційної курсової різниці (субрахунок 945); втрати від знецінення запасів (субрахунок 946); нестачі і втрати від псування цінностей (субрахунок 947); втрати від зменшення корисності активів (субрахунок 972); втрати від неопераційних курсових різниць (субрахунок 974); уцінка необоротних активів та фінансових інвестицій (субрахунок 975).

Якщо розглядати формування прибутку/збитку підприємства як певний процес, який триває протягом певного періоду часу (звітного періоду), то виникнення зазначених доходів і витрат – це моментна дія, яка безпосередньо не залежить від здійснення господарської діяльності підприємства, а є результатом дії факторів зовнішнього середовища, на які підприємство не може вплинути. Переоцінка (зміна вартості) активів не є основною метою господарської діяльності підприємства. Вона необхідна для того, щоб визначити поточне значення вартості активів, яке впливає на безліч аспектів господарської діяльності підприємства. Так, вартість активів бере участь безпосередньо у формуванні ринкової вартості підприємства, а отже її збільшення, або зменшення в результаті переоцінки повинно відображати, перш за все, зміни у власному капіталі підприємства, а не впливати на фінансовий результат господарювання.

Крім перерахованих вище доходів і витрат, вважаємо не доцільним списувати на фінансовий результат інші доходи та витрати від операційної діяльності, які обліковуються відповідно на субрахунках 719 та 949. На даних субрахунках формується інформація про доходи і витрати, які виникають в результаті інвентаризації/обслуговування об'єктів соціальної інфраструктури підприємства, доходи/витрати від страхової діяльності тощо. Інші доходи та витрати від операційної діяльності є результатом побічної діяльності підприємства.

Отже було доведено, що по-перше, формування фінансових результатів не від реалізації об'єктів діяльності є складним у застосуванні, по-друге – безпідставно завищує (або знижує) результати господарювання.

На нашу думку, результати переоцінки те первісного визнання активів доцільніше відобразити на рахунку 42 "Додатковий капітал", який призначено для узагальнення інформації про суми, на які вартість реалізації випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість, а також про

суми дооцінки активів та вартість необоротних активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших осіб, та інші види додаткового капіталу. Таким чином, збільшення вартості активів буде збільшувати суму додаткового капіталу (кредит рахунку 42 "Додатковий капітал"), а зменшення – призведе до його зменшення (кредит рахунку 42 "Додатковий капітал"). Останнє не впливатиме на фінансовий результат діяльності підприємства, але буде збільшувати його вартість.

Формування вищевказаних доходів і витрат поза фінансовими результатами, в складі додаткового капіталу не зменшить (збільшить) створену додану вартість підприємства, але чітко розмежує джерела виникнення доходів та витрат і їх вплив на формування фінансових результатів.

Окрім цього, треба зазначити, що, сукупність об'єктів (доходів і витрат), які обліковуються при формуванні прибутку або збитку, виступають об'єктами контролю формування фінансових результатів. Відповідно, якщо розглянуті вище доходи та витрати не є об'єктами формування прибутку (збитку), вони не відносяться до об'єктів контролю щодо формування фінансових результатів.

Висновки та перспективи подальших досліджень. В результаті дослідження сутності фінансових результатів та механізму їх формування на рахунках бухгалтерського обліку, було виявлено певні проблеми та запропоновано шляхи їх вирішення, а саме:

1. З метою удосконалення оцінки і контролю результатів діяльності підприємства було запропоновано упорядкувати відображення формування фінансових результатів в обліку та звітності по видах діяльності. Окрім цього, враховуючи вимоги міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, було запропоновано відокремити від формування фінансового результату доходи та витрати, які виникають внаслідок надзвичайних подій.

2. З метою посилення функції обліку в системі контролю за формуванням фінансових результатів було запропоновано для оцінки собівартості списання готової продукції (товарів, робіт, послуг) зі складу при її продажу використовувати метод ФФО, за яким першими списуються товари, які надійшли першими на склад.

3. Також, було доведено, що за сучасної методики обліку фінансових результатів, їх величина безпідставно знижується (або завищується) за рахунок доходів та витрат, які безпосередньо не пов'язані з основною метою створення підприємства. Іншими словами, дані доходи та витрати виникають не внаслідок здійснення господарських операцій щодо створення та реалізації об'єктів діяльності підприємства, і тому не повинні впливати на формування кінцевого фінансового результату – прибутку або збитку. Джерелом виникнення зазначених доходів та витрат є первісне визначення та переоцінка активів. Нами було запропоновано результати переоцінки та первісного визнання активів відображати на рахунку 42 "Додатковий капітал", що не зменшить (збільшить) створену додану вартість підприємства, але чітко розмежує джерела виникнення доходів та витрат і їх вплив на формування фінансових результатів.

Подальших розробок потребують питання моделювання облікового забезпечення процесу контролю на основі удосконалення формування показників у фінансовій звітності з урахуванням вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, а також визначення фінансового результату з метою оподаткування.

Список використаних літературних джерел:

1. Білик Т.О. Фінансові результати діяльності малих підприємств: оцінка і прогнозування: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.08 [Електронний ресурс] / Т.О. Білик; Акад. фін. упр., Н.-д. фін. ін-т. – К., 2009. – 19 с. 2. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит" / Ф.Ф. Бутинець, Л.Л. Горещька. – Житомир: ПП "Рута", 2002. – 544 с. 3. Гаращенко О.В. Облік і аналіз формування фінансових результатів та розподілу прибутку: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 [Електронний ресурс] / О.В. Гаращенко; Київ. нац. екон. ун-т. – К., 2004. – 19 с. 4. Гоголь Т.А. Облік та аудит доходів підприємств (на матеріалах підприємств харчової промисловості Чернігівської області): Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 [Електронний ресурс] / Т.А. Гоголь; Київ. нац. екон. ун-т ім. В.Гетьмана. – К., 2006. –

19 с. 5. Єремян О.М. Організація і методологія обліку і аналізу фінансових результатів (на прикладі консервного виробництва України): Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 [Електронний ресурс] / О.М. Єремян; Київ. нац. екон. ун-т. – К., 2005. – 17 с. 6. Клевещ В.Б. Формування фінансових результатів у молокопродуктовому підкомплексі АПК: дис... канд. екон. наук: 08.07.02 [Електронний ресурс] / В.Б. Клевещ; Державний агроекологічний ун-т. – Житомир, 2004. 7. Кучеркова С.О. Облік фінансових результатів у сільськогосподарських підприємствах: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09 [Електронний ресурс] / С.О. Кучеркова; Нац. наук. центр "Ін-т аграр. економіки" УААН. – К., 2008. – 21 с. 8. Лебедзевич Я.В. Фінансові результати та їх контроль в системі бухгалтерського обліку: методологія і практика: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 [Електронний ресурс] / Я.В. Лебедзевич; Нац. аграр. ун-т. – К., 2002. – 20 с. 9. Лежненко Л.І. Облік і аудит формування фінансових результатів (на прикладі хлібопекарних підприємств України): автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09 [Електронний ресурс] / Л.І. Лежненко; Держ. вищ. навч. закл. "Київ. нац. екон. ун-т ім. В.Гетьмана". – К., 2007. – 19 с. 10. Лишленко О.В. Теорія бухгалтерського обліку [навчальний посібник] / О.В. Лишленко. – К.: Центр навчальної літератури, 2003. – 215 с. 11. Мазіна О.І. Облік та аналіз фінансового результату в управлінні суб'єктами малого підприємництва: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09 [Електронний ресурс] / О.І. Мазіна; Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2007. – 21 с. 12. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку / [пер. з англ. за ред. С.Ф. Голова]. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 1998. – 736 с. 13. Мороз Ю.Ю. Обліково-інформаційна система моніторингу економічного потенціалу підприємства [Текст]: монографія / Ю.Ю. Мороз. – Житомир: ПП "Рута", 2011. – 352 с. 14. Мочерний С.В. Економічний енциклопедичний словник: у 2 т. / С.В. Мочерний (ред.), Я.С. Ларіна, О.А. Ксенко, С.І. Юрій. – Л.: Світ, 2005. – Т. 2. – 563 с. 15. Перезозова І.В. Облік і аналіз фінансових результатів підприємств газотранспортного комплексу України: Автореф. дис. канд. екон. наук: спеціальність 08.06.04 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит / І.В. Перезозова. – Т., 2003. – 20 с. 16. Поливана Л.А. Облік і аналіз фінансових результатів підприємств роздрібної торгівлі: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 [Електронний ресурс] / Л.А. Поливана; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. – К., 2010. – 20 с. 17. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати" / Наказ Міністерства фінансів України від 31.03.99 N 87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0397-99. 18. Прохар Н.В. Облік і контроль фінансових результатів у сільськогосподарських підприємствах: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09 [Електронний ресурс] / Н.В. Прохар; Нац. ун-т біоресурсів і природокористування України. – К., 2009. – 20 с. 19. Токарева Т.О. Методика і організація обліку та аналізу фінансових результатів діяльності на малих підприємствах: Автореф. дис... канд. екон. наук: спеціальність 08.06.04 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит / Т.О. Токарева. – К., 2005. – 20 с. 20. Уткіна Н.В. Облік і контроль фінансових результатів діяльності підприємств: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09 [Електронний ресурс] / Н.В. Уткіна; Держ. вищ. навч. закл. "Київ. нац. екон. ун-т ім. В.Гетьмана". – К., 2008. – 20 с. 21. Хуторян А.А. Облік та аудит формування фінансових результатів (на прикладі підприємств гірничо-збагачувального комплексу): автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 [Електронний ресурс] / А.А. Хуторян; Київ. нац. екон. ун-т ім. В.Гетьмана. – К., 2010. – 20 с. 22. Шара Є.Ю. Фінансовий облік та аналіз результатів діяльності промислових підприємств: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 [Електронний ресурс] / Є.Ю. Шара; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. – К., 2001. – 24 с. 23. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: навч. посібник / В.Г. Швець. – К.: Знання-Прес, 2003. – 444 с.

МЕЛЬНИК Тетяна Юріївна – аспірант Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

– система контролю діяльності підприємства;
– аналітичні дослідження в економіці.

Стаття надійшла до редакції: 05.10.2012 р.