

Олійничук О.І.,
викладач, Тернопільський комерційний інститут

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ФІНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТУ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

Постановка проблеми. Господарська діяльність будь-якого підприємства характеризується її фінансовим результатом – прибутком. Можливий і негативний результат – збиток, коли засоби підприємства не тільки не збільшуються на величину прибутку, а зменшуються на суму збитку. Це означає, що підприємство не компенсує засоби, затрачені на господарську діяльність, а поступово витрачає ті, що вкладені в нього. Така тенденція веде до його економічного самознищення [1, 29], тому вкрай важливим для підприємства є досягнення позитивного фінансового результату – прибутку.

Основою для правильного визначення фінансового результату є науково обґрунтована організація та методика його обліку. Диверсифікація діяльності підприємств з метою пошуку додаткових джерел отримання прибутку зумовлює необхідність визначення фінансового результату не тільки в розрізі видів, передбачених діючою формою Звіту про фінансові результати, а й визначення результату основної діяльності та кожного структурного підрозділу господарюючого суб'єкта. Це вимагає удосконалення діючої організації та методики формування фінансових результатів і їх відображення в звітності підприємств, що й обумовило написання даної публікації.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Серед останніх досліджень фінансових результатів підприємств привертають увагу праці таких науковців, як О.В. Гаращенко [2], Я.В. Лебедзевич [3], С.Л. Червінська [4], Є.Ю. Шара [5], Л.М. Янчева, І.Б. Чернікова, І.О. Гладій [6] та ін. Зокрема предметом вивчення О.В. Гаращенко, С.Л. Червінської, Є.Ю. Шари є облік і аналіз формування результатів діяльності підприємств [2; 4; 5], Я.В. Лебедзевич – їх контроль в системі обліку [3]. В науковій статті Л.М. Янчевої, І.Б. Чернікової, І.О. Гладій висвітлено організацію обліку фінансових результатів підприємств [6]. Проте на основі проведених досліджень практичної роботи підприємств, зокрема лісогосподарських, можна стверджувати, що досі є дискусійними цілий ряд принципово важливих питань, пов'язаних з обліком фінансових результатів, а саме що стосуються організації та методики формування фінансових результатів операційної діяльності та їх відображення у Звіті про фінансові результати. Саме тому вони потребують ґрунтовнішого вивчення.

Постановка завдання. Метою даної статті є дослідження організаційно-методичних аспектів обліку фінансових результатів операційної діяльності підприємств і розробка практичних рекомендацій щодо їх удосконалення.

Виклад основного матеріалу дослідження. В умовах командно-адміністративної економіки прибуток був одним із директивно-планових показників для оцінки ефективності роботи підприємства. В ринкових умовах господарювання його розмір планується кожним підприємством самостійно. Таким чином, прибуток – це показник, який був і залишається об'єктом планування, проте змінилась його роль: за ринкових відносин прибуток – це матеріальна основа руху економічних інтересів підприємства та держави.

Статистичні дані стосовно формування чистого прибутку (збитку) підприємств за видами економічної діяльності за 2008 рік [7] свідчать, що основним джерелом отримання прибутку більшості вітчизняних підприємств є їхня операційна діяльність, в тому числі реалізація товарної продукції, що окреслює основні завдання організації обліку фінансових результатів, а саме:

- визначення фінансових результатів кожного структурного підрозділу;
- правильне визначення фінансових результатів загалом по підприємству, ґрунтуючись на достовірній оцінці витрат і доходів;
- надання повної та достовірної інформації про отримані фінансові результати кожного структурного підрозділу та підприємства в цілому для потреб управління.

Для виконання поставлених завдань важливим є розмежування фінансових результатів

для різних цілей. Так, Я.В. Лебедзевич доводить, що фінансові результати діяльності підприємств слід визначати в такому розрізі:

- фінансовий результат для загального кола зовнішніх користувачів інформації, що знаходить своє відображення у відкритій звітності;
- фінансовий результат з виведенням його в розрізі виробничих підрозділів, видів продукції і призначений для цілей управління підприємством;
- фінансовий результат, визначений для цілей оподаткування [3, 10].

Чітке розмежування результатів за видами діяльності, як зазначає О.В. Гаращенко, має принципове значення для оцінки фінансово-господарської діяльності підприємства. Використання методики розподілу фінансових результатів за видами діяльності є перспективним напрямом розвитку системи обліку, оскільки дасть змогу отримувати оперативну інформацію про результативність діяльності підприємства в розрізі її окремих видів [2, 10].

У даному контексті для вітчизняних підприємств важливим є розмежування результатів їхньої операційної діяльності з виділенням результатів основної (виробничо-збутової) діяльності та результатів іншої операційної діяльності. Обґрунтуванням такого твердження є той факт, що основним джерелом отримання прибутку підприємств є реалізація продукції (товарів, робіт, послуг). Зокрема проведені нами розрахунки на підставі фінансової звітності лісогосподарських підприємств Тернопільської області [8-13] засвідчують, що питома вага прибутку від їх основної діяльності в загальній сумі прибутку, отриманого ними у 2008 році, коливається від 100% (ДП “Буцацьке лісове господарство”) до 63,4% (ДП “Тернопільське лісове господарство”), а середній показник становить близько 90%.

Відповідно до вищеподаних пропозицій та П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати” [14, 19-20] нами розроблена модель формування фінансового результату від операційної діяльності підприємств (рис. 1).

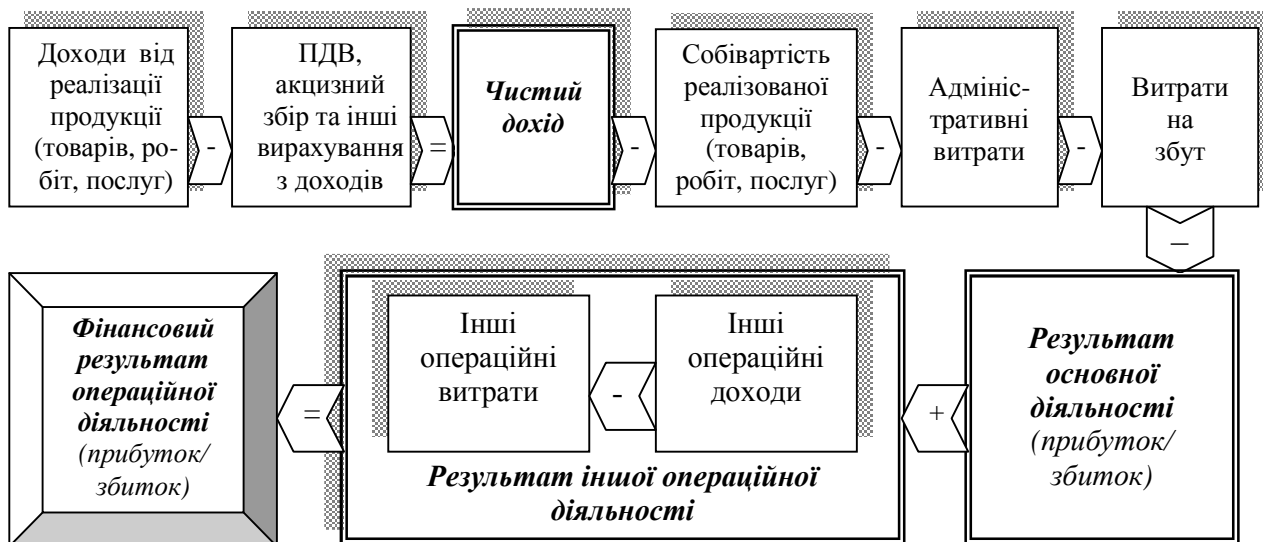


Рис. 1. Модель формування фінансового результату операційної діяльності підприємств (розробка автора)

Як демонструє рис. 1, чистий дохід підприємства – це різниця між його доходами від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та сумою податку на додану вартість, яка включена до складу цих доходів, акцизного збору, інших зборів і відрахувань, що підлягають вирахуванню з доходу від реалізації відповідно до П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати” [14, 19].

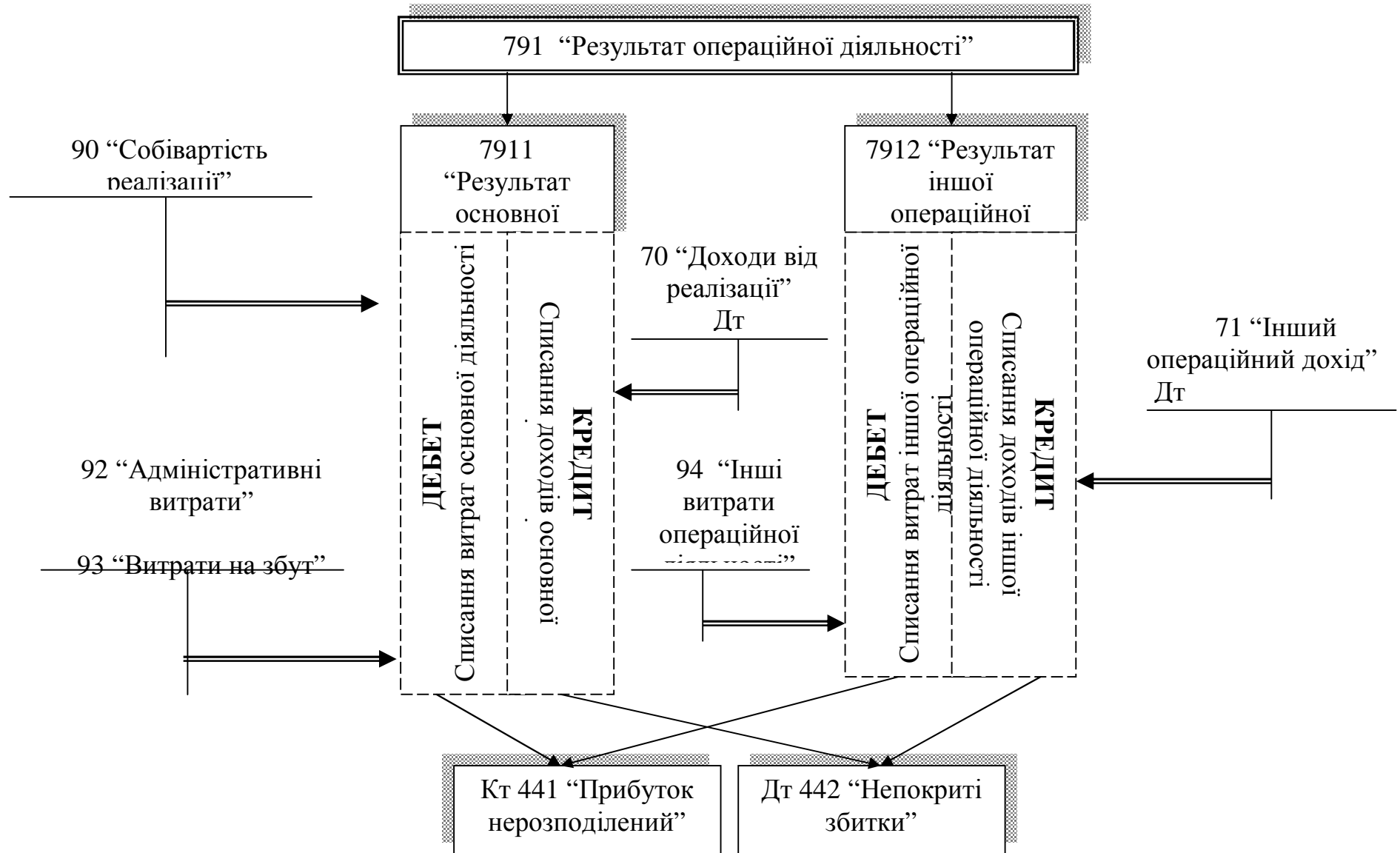


Рис. 2. Методика формування фінансових результатів операційної діяльності підприємств (розробка автора)

Результат основної діяльності (прибуток чи збиток), тобто результат виробничо-збутових процесів, визначається як різниця чистого доходу та собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), адміністративних витрат і витрат на збут. Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) підприємств, які застосовують нормативний метод обліку витрат, повинна бути скоригована на суму позитивних чи негативних відхилень фактичних виробничих витрат від нормативних, що забезпечить точніше визначення фінансового результату їхньої операційної діяльності, а також кінцевого фінансового результату – чистого прибутку (збитку).

Операційний фінансовий результат - це синтетичний показник, який формується шляхом додавання результату основної діяльності та результату іншої операційної діяльності. Останній, в свою чергу, визначається як різниця інших операційних доходів і витрат.

Відповідно до моделі формування фінансових результатів (рис. 1) постає потреба у розмежованому відображенні фінансових результатів в обліку. Для вирішення поставленого завдання нами пропонується введення відповідних аналітичних рахунків до рахунка 791 "Результат операційної діяльності", а саме: 7911 "Результат основної діяльності" і 7912 "Результат іншої операційної діяльності". Відображення господарських операцій на аналітичних рахунках 7911 і 7912 дозволить без додаткових трудових і часових затрат отримати інформацію стосовно результатів основної й іншої операційної діяльності, а також динаміки їх показників для забезпечення потреб ефективного менеджменту.

На основі вищезазначених пропозицій з удосконалення організації обліку фінансових результатів операційної діяльності нами побудовано схему їх визначення, зображену на рис. 2.

Як демонструє рис. 2, на дебет рахунка 7911 "Результат основної діяльності" ми пропонуємо списувати витрати основної діяльності з кредиту рахунків 90 "Собівартість реалізації", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", а на його кредит – доходи від основної діяльності з дебету рахунка 70 "Доходи від реалізації". Порівняння дебетового та кредитового оборотів на рахунку 7911 дає можливість визначити прибуток (якщо сума за кредитом перевищує суму за дебетом) чи збиток (якщо сума за дебетом перевищує суму за кредитом) в результаті основної (виробничо-збутової) діяльності.

На дебет рахунка 7912 "Результат іншої операційної діяльності" нами пропонується списувати витрати іншої операційної діяльності з кредиту рахунка 94 "Інші витрати операційної діяльності", а на його кредит – доходи від іншої операційної діяльності з дебету рахунка 71 "Інший операційний дохід". При перевищенні суми за кредитом від суми за дебетом на рахунку 7912 підприємство отримало прибуток від іншої операційної діяльності, у протилежному випадку – збиток від іншої операційної діяльності.

Результати операційної діяльності відображають на рахунку 44 "Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)", причому прибутки від основної та іншої операційної діяльності необхідно списувати відповідно з дебетів рахунків 7911 і 7912 в кредит рахунка 441 "Прибуток нерозподілений", збитки – з кредитів 7911 і 7912 в дебет рахунка 442 "Непокриті збитки".

Таким чином, для повного та достовірного відображення результатів операційної діяльності підприємств, доцільно удосконалити порядок їх визначення, діючий на основі П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати" [14, 19-20; 15], відповідно до вищевикладених пропозицій. Зміни механізму визначення фінансових результатів операційної діяльності зумовлюють потребу відповідних змін змісту Звіту про фінансові результати, що згідно наших пропозицій передбачає:

1) виділення статті "Результат основної діяльності", що визначається як різниця між валовим прибутком/збитком і адміністративними витратами та витратами на збут, і присвоєння кодів рядків: 070 - прибуток, 075 - збиток;

2) виділення статті "Результат іншої операційної діяльності", що визначається як різниця між іншими операційними доходами й іншими операційними витратами, та присвоєння кодів рядків: 090 - прибуток, 095 - збиток;

3) перегруповання та присвоєння кодів рядків таким статтям: 060 – "Адміністративні витрати", 065 – "Витрати на збут", 080 – "Інші операційні доходи", 081 – "У т. ч. дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних

унаслідок сільськогосподарської діяльності”, 085 – “Інші операційні витрати”, 086 – “У т. ч. витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних унаслідок сільськогосподарської діяльності”;

4) визначення фінансових результатів операційної діяльності (прибутку/збитку) як алгебраїчну суму результату основної діяльності та результату іншої операційної діяльності.

Відповідно до запропонованих рекомендацій частина Звіту про фінансові результати, що підлягає змінам, матиме наступний вигляд (рис. 3.).

ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ			
ЗА _____ рік* _____ 2009 р.			
Форма №2		Код за ДКУД 1801003	
I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ			
Стаття	Код рядка	За звітний період	За попередній період
1	2	3	4
Доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	010	12948	14691
Податок на додану вартість	015	1370	1672
Акцизний збір	020		
	025		
Інші вирахування з доходу	030		
Чистий доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	035	11578	13019
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	040	8902	9212
Валовий:			
прибуток	050	2676	3807
збиток	055		
**Адміністративні витрати	060*	1285	1434
**Витрати на збут	065*	1039	1525
Результат основної діяльності:			
**прибуток	070*	352	848
**збиток	075*		
**Інші операційні доходи	080*	5839	6108
**У т. ч. дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних унаслідок сільськогосподарської діяльності	081*		
**Інші операційні витрати	085*	6098	6675
**У т. ч. витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних унаслідок сільськогосподарської діяльності	086*		
Результат іншої операційної діяльності:			
прибуток	090*		
збиток	095*	259	567
Фінансові результати від операційної діяльності:			
прибуток	100	93	281
збиток	105		

Рис. 3. Фрагмент Звіту про фінансові результати з урахуванням запропонованих змін (розробка автора)

Складання та використання Звіту про фінансові результати з урахуванням запропонованих автором змін дозволить конкретизувати інформацію без надмірної її деталізації, що є важливим для забезпечення потреб зовнішніх і внутрішніх користувачів.

Висновки з даного дослідження. Проведене дослідження дозволяє зробити висновок, що з метою отримання оперативної та точної інформації про фінансові результати підприємств потрібно чітко розмежовувати їх за видами діяльності. Це зумовлює необхідність змін в організації та методиці їх обліку, а також змісту діючої форми Звіту про фінансові результати. Практичне використання підприємствами запропонованих в статті пропозицій дозволить без додаткових часових і трудових затрат оперативно отримувати інформацію про результати їх діяльності в розрізі, необхідному для потреб управління. Проте правильність розрахунку чистого прибутку (збитку) залежить від науково обґрунтованої методики ведення обліку витрат і доходів, дослідження якої є перспективою наших досліджень.

Література

1. Палий В.Ф. Бухгалтерський учет для менеджерів / В.Ф. Палий. Выпуск 2. М.: "Тарвер", 1991. – 80 с.
2. Гаращенко О.В. Облік і аналіз формування фінансових результатів та розподілу прибутку: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / О.В. Гаращенко. – К., 2004. – 19 с.
3. Лебедзевич Я.В. Фінансові результати та їх контроль в системі бухгалтерського обліку: методологія і практика: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / Я.В. Лебедзевич. - К., 2002. – 20 с.
4. Червінська С.Л. Визначення та облік фінансових результатів діяльності аграрних підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / С.Л. Червінська. – К., 2006. – 20 с.
5. Шара Є.Ю. Фінансовий облік та аналіз результатів діяльності промислових підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / Є.Ю. Шара. – К., 2001. – 24 с.
6. Янчева Л., Чернікова І., Гладій І. Організація обліку фінансових результатів у системі управління підприємств ресторанного господарства / Л. Янчева, І. Чернікова, І. Гладій // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. - №5. – С. 49 – 51.
7. Формування чистого прибутку (збитку) підприємств за видами економічної діяльності за 2008 рік (млн.грн.) // <http://www.ukrstat.gov.ua/>
8. Звіт про фінансові результати станом на 1 січня 2009 року Державного підприємства "Бережанське лісомисливське господарство" // <http://www.ternopillis.te.ua>.
9. Звіт про фінансові результати станом на 1 січня 2009 року Державного підприємства "Буцацьке лісове господарство" // <http://www.ternopillis.te.ua>.
10. Звіт про фінансові результати станом на 1 січня 2009 року Державного підприємства "Кременецьке лісове господарство" // <http://www.ternopillis.te.ua>.
11. Звіт про фінансові результати станом на 1 січня 2009 року Державного підприємства "Тернопільське лісове господарство" // <http://www.ternopillis.te.ua>.
12. Звіт про фінансові результати станом на 1 січня 2009 року Державного підприємства "Тернопільський лісонасінневий селекційний центр" // <http://www.ternopillis.te.ua>.
13. Звіт про фінансові результати станом на 1 січня 2009 року Державного підприємства "Чортківське лісове господарство" // <http://www.ternopillis.te.ua>.
14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати". Затв. Міністерством фінансів України від 31 березня 1999 р. №87 // Все про бухгалтерський облік. – 2009. - №10. – С. 18 - 22.
15. Наказ № 1176 "Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку" від 11.12.2006 р. // http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=66887&cat_id=34932