

СЕКЦІЯ 9 БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.36

Будько О.В.
*доктор економічних наук, доцент,
професор кафедри фінансів та обліку
Дніпровського державного технічного університету*

Спекова О.Р.
*студентка
Дніпровського державного технічного університету*

Budko Oksana
*Doctor of Economics, Associate Professor,
Professor at Department of Finance and Accounting
Dniprovsky State Technical University*

Spekova Alexandra
*Student
Dniprovsky State Technical University*

ОБЛІК ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ: ПРОБЛЕМИ ТА ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ

ACCOUNTING FOR FINANCIAL RESULTS: PROBLEMS AND WAYS OF IMPROVEMENT

АНОТАЦІЯ

У статті розглянуто проблеми інформаційного забезпечення відображення доходів, витрат і фінансових результатів у фінансовій звітності. Фінансові результати та фінансовий стан є основними категоріями, що відображають успіх і стабільність функціонування комерційного підприємства в ринкових умовах. Визначено шляхи вдосконалення інформаційного забезпечення відображення фінансових результатів у частині вдосконалення фінансової звітності. Запропоновано введення формату Звіту про фінансові результати на основі характеру витрат у вітчизняну практику бухгалтерського обліку з одночасною дією затвердженого формату на основі функції витрат. Наведено зміни до Плану рахунків бухгалтерського обліку, зокрема до класу 8 «Витрати за елементами» та рахунку 79 «Фінансові результати». Запропоновано застосування на підприємствах робочої (трансформаційної) таблиці та обліку витрат за центрами відповідальності.

Ключові слова: доходи, витрати, фінансові результати, облік, інформаційне забезпечення, фінансова звітність.

АННОТАЦИЯ

В статье рассмотрены проблемы информационного обеспечения отражения доходов, расходов и финансовых результатов в финансовой отчетности. Финансовые результаты и финансовое состояние являются основными категориями, отражающими успех и стабильность функционирования коммерческого предприятия в рыночных условиях. Определены пути совершенствования информационного обеспечения отражения финансовых результатов в части совершенствования финансовой отчетности. Предложено введение формата Отчета о финансовых результатах на основе характера затрат в отечественную практику бухгалтерского учета с одновременным действием утвержденного формата на основе функции затрат. Приведены изменения в Плане счетов бухгалтерского учета, в частности в классе 8 «Расходы по элементам» и счете 79 «Финансовые результаты». Предложено применение на

предприятиях рабочей (трансформационной) таблицы и учета затрат по центрам ответственности.

Ключевые слова: доходы, расходы, финансовые результаты, учет, информационное обеспечение, финансовая отчетность.

ANNOTATION

The topic of financial results of activity of a company is always topical and often discussed by scientists and experts in the field of economy and management of a company. Financial results and financial state are the major categories reflecting success and stability of functioning of the commercial company in market conditions. The final financial result is the main objective of creating and further activity of any enterprise, regardless of its activities or the ownership. The article considers the issues of information security, the reflection of revenues, expenditures and financial results in the financial statements. The features of display of financial result on accounting accounts are investigated. The disclosure of financial results in the financial statements is considered. Financial reporting is the information base of financial analysis, the results of which can be used to manage the financial and economic activities of the company, to assess the effectiveness of its management, to choose the directions for investing capital. Based on the system indicators of financial reporting (financial, investment, innovative), interested users analyze the property and financial position of the organization, its solvency and financial results. Thus, financial reporting allows us to satisfy information requests of all groups of users, which make special demands on its content and order of formation. There is a wide-spread and growing dissatisfaction with the relevance and usefulness of financial report information, particularly among investors and corporate executives. The dissatisfaction is corroborated by extensive research which consistently documents a growing gap between capital market indicators and financial information, more so for reported earnings. Provided suggestions on improving the efficiency of accounting for financial results. The ways of improvement of information support of accounting of finan-

cial results in conditions of improvement of financial reporting are determined. The article proposes the implementation of the format of the report on financial results based on the nature of costs with the simultaneous action of the approved form on the basis of the cost function. Proposed changes to the Accounting Accounts plan and application of the transformation table for the preparation of financial statements. The advantages of keeping cost accounting at the centers of responsibility are determined. These proposals will ensure the transparency of the financial statements.

Key words: income, expenses, financial results, accounting, information, financial reporting.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Діяльність підприємств зосереджена на забезпеченні зростання позитивного фінансового ефекту, пошуку шляхів його збільшення або стабілізуванні прибутку на визначеному рівні, бо саме за прибуткової діяльності утворюються умови для розширення й модернізації виробництва та виявляються можливості щодо подальшого розвитку, оскільки результативність діяльності підприємства у фінансово-економічних показниках найбільш точно визначає його економічний простір і дає уявлення про формування його фінансового потенціалу.

Для багатьох підприємців успіх вимірюється прибутковістю і досягається за рахунок збільшення доходів і зменшення витрат. Ефективне управління доходами і витратами можливе тільки за умови повного інформаційного забезпечення, яке формується за допомогою системи бухгалтерського обліку фінансових результатів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спираються автори. Проблеми обліку фінансових результатів та вдосконалення фінансової звітності завжди знаходилися у центрі уваги українських та зарубіжних учених-економістів. Ці питання знайшли своє відображення у працях вітчизняних та зарубіжних науковців, таких як А. Бабо, В.Д. Базилевич, М.Т. Білуха, І.О. Бланк, О.С. Бородкін, Ф.Ф. Бутинець, Ю.А. Верига, М.Я. Дем'яненко, К. Друрі, С.В. Івахненко, Л.І. Лаврінченко, С.О. Левицька.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми, котрим присвячується означена стаття. Незважаючи на здобутки сучасної наукової думки, виникає потреба у подальших дослідженнях із питань удосконалення обліку фінансових результатів діяльності підприємства. Залишаються проблеми щодо складання Звіту про фінансові результати та його формату, який забезпечуватиме прозорість кінцевих результатів діяльності підприємства.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є аналіз підходів до складання Звіту про прибутки і збитки та визначення шляхів удосконалення бухгалтерського обліку фінансових результатів для формування Звіту про фінансові результати діяльності підприємства.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Ефективність діяльності виробни-

чого підприємства значно залежить від ефективності організації бухгалтерського обліку, налагодження інформаційних потоків для задоволення інформацією керівників підприємства та його контрагентів й отримання найбільшого прибутку, тому важливою функцією облікової служби є надання інформації про прибуток та рентабельність. Ефективне управління потребує даних про всі складники доходів та витрат, які формують фінансові результати. Ці дані містяться у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід).

Відповідно до МСБО 1 «Подання фінансової звітності», існує два способи подання у Звіті про прибутки та збитки інформації про витрати згідно з потребами аналізу витрат із застосуванням їхньої класифікації за одним із методів: за характером витрат, за функціями витрат [1].

За першим методом передбачається групування витрат за однорідними економічними елементами (витрати на матеріали, зарплату, амортизацію, рекламу, транспортні витрати та ін.) без розподілу їх між функціями в рамках підприємства. За другим методом здійснюється групування витрат за їхніми функціями (витрати, управління, збут тощо). У результаті цього відображаються собівартість реалізованої продукції (товарів, послуг), адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

Порівнюючи два підходи до подання Звіту про прибутки та збитки, можна зробити висновок, що відмінності між ними пов'язані переважно з розкриттям інформації про доходи та витрати від операційної діяльності. Статті, що не торкаються операційної діяльності підприємства, практично не відрізняються в обох форматах звіту. Показник виручки від реалізації незалежно від методу, що використовується, є тотожним в обох випадках, і фінансовий результат формується однаково.

Однією з відмінностей облікової системи України є відсутність формату звіту, заснованого на класифікації витрат за їхнім характером. Вітчизняні підприємства подають звітність за форматом на основі класифікації витрат за їхньою функцією. Базуючись на міжнародному досвіді, пропонуємо ввести перший формат Звіту про фінансові результати на законодавчому рівні, що буде особливо актуально для малих та середніх підприємств. Також пропонується застосування в Україні одночасно двох форматів Звіту про фінансові результати – як на основі характеру витрат, так і на основі функції витрат.

Для застосування в Україні формату звіту на основі характеру витрат слід затвердити нові форми Звіту про фінансові результати із зазначенням статей витрат за елементами. Статті витрат необхідно достатньою мірою конкретизувати, при цьому підприємства повинні мати право додавати ті види витрат, які відповідають специфіці їхньої діяльності.

У табл. 1 наведено приблизну форму Звіту про фінансові результати на основі характеру

витрат, що складається за одноступеневою формою. Підприємствам, що ведуть фінансову та інші види діяльності, необхідно застосовувати багатоступеневий формат Звіту про фінансові результати.

Для впровадження нової форми Звіту про фінансові результати необхідно внести зміни в законодавство щодо бухгалтерського обліку й фінансової звітності та в План рахунків бухгалтерського обліку.

Змін потребує клас 8 «Витрати за елементами», в який слід увести рахунок із 9-го класу «Витрати діяльності», такий як 90 «Собівартість реалізації», без змін субрахунків, зробивши його рахунком 80. Рахунки, що залишилися у класі 8, необхідно змістити вниз. Слід також увести наприкінці класу 8 аналог рахунку 98 «Податок на прибуток» для цілей оподаткування. У класі 8 слід деталізувати субрахунки таких рахунків, як «Інші операційні витрати» та «Інші витрати».

У табл. 2 наведено запропоновані зміни до Плану рахунків. Зміни дадуть змогу середнім підприємствам обходитися в обліку витрат лише класом 8, якому пропонується дати скорочену назву «Витрати». Клас 8 «Витрати» закритиметься наприкінці звітної періоду, як це й передбачено для суб'єктів малого підприємництва, на рахунок 79 «Фінансові результати».

У діючому Плані рахунків бухгалтерського обліку є недолік формування фінансового результату, а саме на субрахунках 791 «Результат операційної діяльності» та 792 «Результат фінансових операцій» фактично об'єднані по два види діяльності підприємства, тобто на субрахунок 791 – основна та інша операційна діяльність, а на субрахунок 792 – фінансова та інвестиційна діяльність.

У зв'язку із цим до робочого Плану рахунків підприємства необхідно внести доповнення:

- до субрахунку 791 відкрити два рахунки третього порядку: 7911 «Результат від основної діяльності» та 7912 «Результат від іншої операційної діяльності»;

- до субрахунку 792 відкрити два рахунки третього порядку: 7921 «Результат від фінансової діяльності» та 7922 «Результат від інвестиційної діяльності». Або для того щоб підприємство могло чітко визначати обсяг та ефективність інвестицій, слід розділити інвестиційну діяльність на основну інвестиційну діяльність та іншу інвестиційну діяльність та деталізувати таку інформацію на субрахунках третього порядку 793 рахунку, який доцільно назвати «Результат інвестиційної діяльності».

Таким чином, рахунок 79 «Фінансові результати» буде містити такі субрахунки: 791 «Результат операційної діяльності», 792 «Результат фінансових операцій», 793 «Результат інвестиційної діяльності», 794 «Інший сукупний дохід».

Вищенаведене дає підстави зробити висновок, що назріла необхідність також у розробленні

Таблиця 1

Форма Звіту про фінансові результати на основі характеру витрат

Показники	Σ	Σ
1. Дохід від основної діяльності		X
2. Дохід від іншої операційної діяльності		X
3. Зміни в запасах готової продукції та НЗВ	X	
4. Використані сировина та матеріали	X	
5. Виплати працівникам	X	
6. Відрахування на соціальні заходи	X	
7. Витрати на амортизацію	X	
8. Витрати на оренду	X	
9. Витрати на рекламу	X	
10. Транспортні витрати	X	
11. Витрати на зв'язок та Інтернет	X	
12. Виплата відсотків за кредитом	X	
13. Інші витрати	X	
14. Всього витрат		(X)
15. Фінансовий результат до оподаткування		X
16. Податок на прибуток		(X)
17. Чистий фінансовий результат		X

Джерело: складено за [2, с. 798]

Таблиця 2

Зміни до 8-го класу Плану рахунків

Коди рахунків	Назва рахунків
	Клас 8. Витрати
80	Собівартість реалізації (субрахунки без змін)
81	Матеріальні витрати (субрахунки без змін)
82	Витрати на оплату праці (субрахунки без змін)
83	Відрахування на соціальні заходи (субрахунки без змін)
84	Витрати на амортизацію (субрахунки без змін)
85	Інші операційні витрати
851	Витрати на оренду
852	Витрати на рекламу
853	Транспортні витрати
854	Витрати на зв'язок та Інтернет
855	Витрати на страхування майна
856	Витрати від псування та знецінення цінностей
...	...
859	Інші операційні витрати
86	Інші затрати
861	Відсотки за кредит
862	Втрати від участі в капіталі
863	Втрати від зменшення корисності активів
864	Уцінка необоротних активів
865	Списання необоротних активів
...	...
869	Інші затрати
89	Податок на прибуток
891	за видами витрат

галузевих планів рахунків, які будуть ураховувати особливості підприємств сфери виробництва, торгівлі, різних видів робіт та послуг.

Для більш точного та зручного відображення витрат та закриття рахунків доцільно використовувати облікові регістри, що набули поширення за кордоном.

Для обґрунтованого визначення прибутку і складання достовірної фінансової звітності в бухгалтерському обліку доходи та витрати необхідно віднести до відповідного звітного періоду. Для цього в зарубіжних країнах використовують різні допоміжні документи, серед яких найбільш поширена робоча (трансформаційна) таблиця (work sheet).

Робоча (трансформаційна) таблиця – це наскрізний документ, що відображає послідовне перенесення облікової інформації зі зведених журналів синтетичного обліку в основні форми фінансової звітності. Її використання зменшує ймовірність того, що буде пропущений регулюючий запис, допомагає перевірити точність розрахунків і полегшує складання фінансової звітності. Робочу таблицю не потрібно публікувати, вона виступає корисним інструментом для бухгалтера [3, с. 274].

Переваги застосування робочої таблиці полягають у зручному записі регулюючих проведень, підготовці до процедури закриття тимчасових рахунків, наданні основної інформації для складання фінансової звітності.

Можливу структуру трансформаційної таблиці наведено в табл. 3.

Коригувальні проведення мають велике зна-

чення для підготовки фінансової звітності і можуть бути скопійовані з робочої таблиці до журналу реєстрації господарських операцій, що потім переносяться до Головної книги. Також значно полегшується і закриття тимчасових рахунків доходів та витрат.

Після завершення складання робочої таблиці бухгалтерія може заповнювати та готувати для керівництва підприємства попередній варіант фінансових звітів, оскільки є заповнені графи «Звіт про фінансові результати» та «Баланс» із перенесеними сальдо рахунків.

Запропоновані зміни в обліку та фінансовій звітності зможуть точніше відобразити витрати за елементами, особливо на малих та середніх підприємствах, що дасть їх керівництву змогу приймати виважені управлінські рішення.

Упровадження змін в обліку та фінансовій звітності потребує ефективних систем та методів управління витратами. Одним із важливих аспектів є організація обліку витрат за центрами відповідальності, яка сприяє реалізації основних функцій обліку, аналізу, контролю, обміну інформацією.

Створення ефективної системи обліку витрат за центрами відповідальності в межах підприємства повинно включати відповідні етапи, що наведені на рис. 1.

На першому етапі організації обліку витрат за центрами відповідальності на підприємстві передбачається відокремлення відповідних центрів для закріплення відповідальних осіб. При цьому під центром відповідальності традиційно розуміється окремий сегмент підприємства,

Таблиця 3

Робоча (трансформаційна) таблиця

Назва рахунку	Пробний баланс		Регулюючі проведення		Відкорегований пробний баланс		Звіт про фінансові результати		Баланс	
	Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т
10 Основні засоби										
131 Знос основних засобів										
201 Матеріали										
311 Поточний рахунок										
361 Розрахунки з покупцями										
401 Статутний капітал										
631 Розрахунки з постачальниками										
661 Розрахунки з оплати праці										
...										
701 Дохід від реалізації продукції										
...										
821 Витрати на оплату праці										
852 Витрати на рекламу										
855 Витрати на зв'язок та Інтернет										
...										
Разом										
Чистий фінансовий результат										
Всього										

Джерело: складено за [4, с. 314]

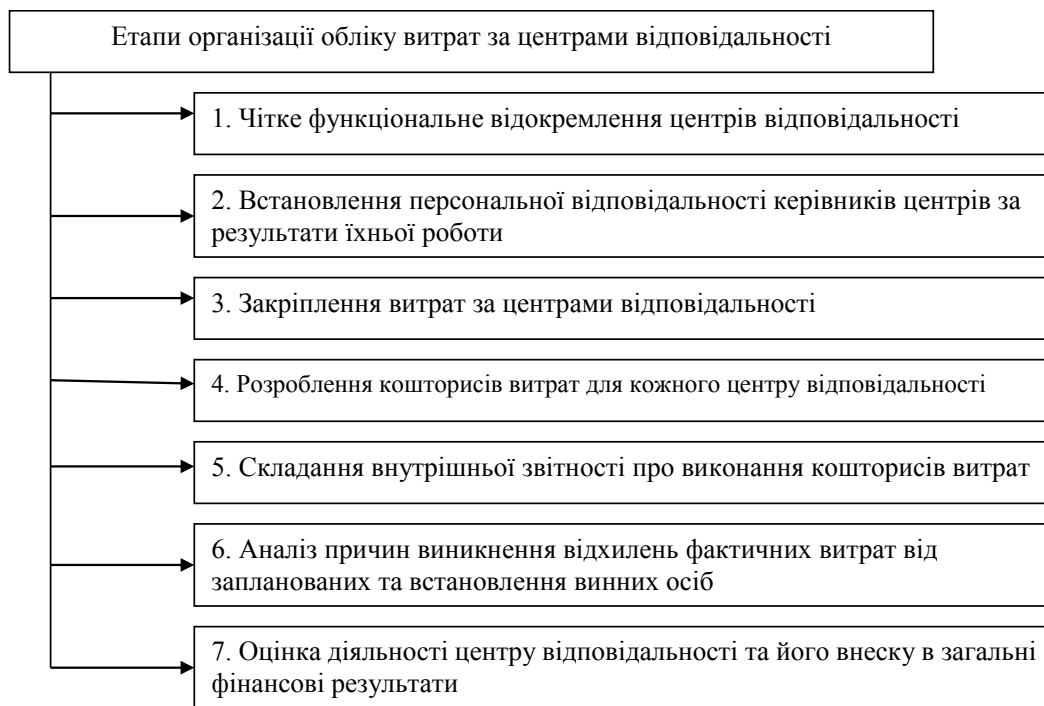


Рис. 1. Етапи організації обліку витрат за центрами відповідальності

Джерело: складено за [5, с. 184]

у межах якого встановлено особисту відповідальність керівника за фінансові результати діяльності його підрозділу, тому на виробничих підприємствах пропонується виділяти чотири центри відповідальності:

- відділ закупівлі;
- відділ складського господарства;
- відділ збуту;
- відділ управлінського персоналу.

На другому етапі доцільно встановити персональну відповідальність керівників відповідних підрозділів за результати їхньої роботи, попередньо згрупувавши центри відповідальності за функціональною ознакою.

На третьому етапі необхідно закріпити витрати за окремими центрами відповідальності. Витрати центрів відповідальності за принципом контрольованості витрат поділяються на контрольовані та неконтрольовані, а їх керівники несуть відповідальність лише за контрольовані витрати.

Наступними важливими етапами організації обліку за центрами відповідальності на підприємстві є розроблення кошторисів витрат для кожного центру та складання внутрішньої звітності про їх виконання для оцінки фактичного досягнення запланованих показників, аналізу причин виникнення відхилень реальних витрат

Таблиця 4

Звіт про результати діяльності центру відповідальності

№ з/п	Показники	Значення показників у грн		Відхилення фактичних показників від планових	
		планові	фактичні	сума, грн	у %
1.	Дохід				
2.	Змінні витрати				
3.	Маржинальний дохід (п. 1 – п. 2)				
4.	Постійні прямі витрати, контрольовані менеджером підрозділу				
5.	Фінансовий результат, що контролюється керівником підрозділу (п. 3 – п. 4)				
6.	Постійні витрати, що не контролюються керівником підрозділу				
7.	Фінансовий результат діяльності підрозділу без урахування загальних операційних витрат підприємства (п. 5 – п. 6)				
8.	Загальні операційні витрати підприємства, розподілені між центрами відповідальності				
9.	Операційний прибуток підрозділу (п. 7 – п. 8)				

Джерело: складено за [5, с. 195]

від запланованих та встановлення винних осіб, а також для загальної оцінки ефективності діяльності центрів відповідальності.

Система внутрішньої звітності підприємства повинна бути максимально простою, уніфікованою, універсальною з погляду можливості її використання для різних сегментів і часових відрізків та придатною для багаточільового використання.

З огляду на це, необхідно розробити форми внутрішньої звітності, які доцільно застосовувати для оцінки діяльності запропонованих центрів відповідальності на підприємстві. У Звіті про результати діяльності доцільно виділити змінні й постійні витрати, контрольовані керівником центру, а також розподілені на підрозділ постійні витрати, які менеджер підрозділу не контролює. Форму звіту представлено в табл. 4.

Останніми етапами організації обліку витрат за центрами відповідальності є проведення аналізу відхилень дійсних витрат від запланованих та встановлення причин і винних осіб; здійснення оцінки діяльності центру відповідальності та його внеску в загальні фінансові результати.

Так, за допомогою застосування даної системи керівник виробничого підприємства матиме доступ до узагальненої та згрупованої інформації, яка міститься у внутрішній та зовнішній звітності. Менеджери відповідних рівнів (керівники центрів відповідальності) будуть контролювати заплановані показники в межах структурних підрозділів, тому повинні мати доступ до інформації реєстрів первинного і зведеного обліку. Своєю чергою, фахівці відділів матимуть доступ тільки до інформації первинних та зведених документів. Працівники бухгалтерії мають контролювати виникнення витрат на всіх стадіях обліку, тому потрібен доступ до всієї облікової інформації в межах документообігу, що затверджений головним бухгалтером.

Така організація обліку витрат спростить та прискорить інформаційні зв'язки, а отже, дасть змогу на всіх етапах просування інформації своєчасно реагувати на виявлені відхилення від запланованих параметрів діяльності та поліпшить фінансові результати діяльності підприємства.

Висновки з цього дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Отже, в умовах конкурентної боротьби для підприємств особливий інтерес має процес про-

ектування інформаційних потоків про доходи і витрати. Запровадження правильного обліку фінансових результатів забезпечить раціональну побудову інформаційної системи підприємства та сприятиме вдосконаленню управління фінансовими результатами.

Таким чином, за допомогою запропонованих удосконалень організації обліку фінансових результатів та фінансової звітності зміниться система бухгалтерського обліку та облікового процесу, підвищиться рівень управління підприємством, відбудеться якісна й кількісна зміна облікового апарату та його функцій.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності». IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012. URL: https://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_013 (дата звернення: 18.03.2019).
2. Голов С.Ф., Костюченко В.М. *Бухгалтерський облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами*. Харків : Фактор, 2013. 1006 с.
3. Нідлз Б., Андерсон Х., Колдуелл Д. *Принципи бухгалтерського обліку*. Москва : Фінанси та статистика, 1999. 496 с.
4. Губачова О.М., Мельник С.І. *Облік у зарубіжних країнах : підручник*. Київ : Центр учбової літератури, 2008. 432 с.
5. Партин Г.О. *Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій* : монографія. Київ : УБС НБУ, 2008. 219 с.

REFERENCES:

1. Mizhnarodnyj standart bukhghaltersjogho obliku 1 «Podannja finansovoji zvitnosti». IASB; Standart, Mizhnarodnyj dokument vid 01.01.2012. Available at: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_013 (accessed 18 March 2019).
2. Gholov S.F., Kostjuchenko V.M. (2013). *Bukhghaltersjkyj oblik i finansova zvitnistj za mizhnarodnymi standartamy* [Accounting and financial reporting according to international standards]. Kharkiv: Faktor. (in Ukrainian).
3. Nidlz B., Anderson Kh., Kolduell D. (1999). *Pryncypy bukhghaltersjogho obliku* [Principles of accounting]. Moscow: Finansy ta statystyka. (in Ukrainian).
4. Ghubachova O.M., Meljnyk S.I. (2008). *Oblik u zarubizhnykh krajinah* [Accounting in foreign countries]. Kyiv: Centr uchbovoji literatury. (in Ukrainian).
5. Partyn Gh.O. (2008). *Upravlinnja vytratamy pidpryjemstva: konceptualjni zasady, metody ta instrumentarij* [Management of enterprise expenses: conceptual foundations, methods and tools]. Kyiv: UBS NBU. (in Ukrainian)