

Цюцяк Ігор Любомирович,
*старший викладач кафедри обліку і аудиту
Івано-Франківського університету права
імені Короля Данила Галицького*



УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИКИ ФОРМУВАННЯ ЕФЕКТИВНОГО РЕЗУЛЬТАТУ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ЙОГО ОБЛІКОВО-ЗВІТНОГО ВІДОБРАЖЕННЯ

У статті висвітлено взаємозв'язки між економічними категоріями «дохід», «чистий прибуток», «нерозподілений прибуток», а також сформульовано пропозиції щодо удосконалення порядку формування фінансових результатів та наведено рекомендації з відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку і фінансовій звітності «ефективного результату діяльності».

Ключові слова: дохід, прибуток, чистий прибуток, нерозподілений прибуток, ефективний результат діяльності, фінансова звітність.

Постановка проблеми. Задля підвищення інвестиційної привабливості суб'єктів господарювання менеджери повинні вживати дієві заходи щодо покращення майнового й фінансового стану підприємств. Адекватна система інформаційного забезпечення стосовно порядку формування та узагальнення доходів, витрат, складових власного капіталу, результатів діяльності, а також фундаментальний аналіз наведених об'єктів управління створює передумови для прийняття користувачами обґрунтованих рішень. Однак, порядок формування прибутку та відображення його у фінансових звітах не у повній мірі дозволяє оцінити ефективність здійснюваної підприємствами діяльності. Враховуючи зазначене, сучасні умови ведення бізнесу вимагають перегляду існуючої методики визначення фінансового результату і, як наслідок, удосконалення процесу обліково-звітного відображення власного капіталу в частині ефективної діяльності підприємств.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значний внесок у дослідження сутності власного капіталу підприємств різних організаційно-правових форм власності та розгляд проблемних аспектів обліку його складових здійснили такі вчені, як М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бутинець, Б. І. Валуєв, С. Ф. Голов, В. П. Завгородній, В. М. Костюченко, М. В. Кужельний, В. К. Орлова, В. М. Пархоменко, М. С. Пушкар, В. В. Сопко, І. Й. Яремко та інші науковці. Разом з тим, порядок формування та внутрішні взаємозв'язки між такими економічними категоріями як «дохід», «чистий прибуток», «нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» та їх відображення у фінансовій звітності досі залишаються дискусійними. Крім того, потребують подальшого дослідження питання щодо розподілу та використання чистого і нерозподіленого прибутку з метою ефективного управління ними.

Постановка завдання. Основною метою статті є дослідити вплив кругообороту капіталу на «ефективний результат діяльності» підприємств, а також розробити

рекомендації стосовно удосконалення порядку визначення та обліково-звітнього відображення фінансового результату з метою об'єктивного й достовірного розкриття інформації щодо ефективної діяльності суб'єктів господарювання.

Виклад основного матеріалу дослідження. Основним джерелом формування фінансових результатів підприємств є дохід, який може бути отриманий від звичайної (в розрізі операційної, інвестиційної й фінансової) та надзвичайної діяльності.

Під час здійснення виробничого процесу виникають прямі та непрямі витрати на виготовлення готової продукції, джерелом покриття яких є дохід. Останній згідно вимог національних стандартів бухгалтерського обліку та Податкового кодексу України, визнається із дотриманням принципів нарахування й відповідності доходів і витрат. Дохід від реалізації готової продукції, виконаних робіт та наданих послуг відображається одночасно із визнанням товарної дебіторської заборгованості, погашення якої призводить до надходження грошових засобів, які, в свою чергу, сприяють функціонуванню та безперебійності кругообороту капіталу підприємств. На рисунку 1 показано вплив доходів та витрат на значення чистого прибутку (збитку).

З одного боку, прибуток є економічною категорією як ефективний результат діяльності підприємств, а з іншого – чистий прибуток спрямовується у господарську діяльність підприємств та виступає джерелом їх виробничого й соціального розвитку.

Разом з тим, наявність збитків призводить до збільшення залежності від зовнішніх кредиторів та до погіршення фінансового становища підприємств. Негативний результат діяльності вказує на прорахунки і допущені помилкові рішення адміністративного персоналу щодо управління й використання капіталу, а також на слабкі сторони організації виробничо-збутової та іншої діяльності.

Важливою складовою власного капіталу є прибуток на розмір якого впливають отримані доходи та понесенні витрати. Основною метою обліку власного капіталу є надання користувачам публічної звітності повної, правдивої та достовірної інформації стосовно змін складових даного об'єкта управління. Публічна річна фінансова звітність висвітлює поточну інформацію щодо розміру складових власного капіталу та розкриває зміни, які вплинули на його стан. Відображення інформації стосовно прибутковості (збитковості) будь-яких суб'єктів підприємництва (за винятком тих, які складають свої фінансові звіти відповідно до вимог Положення (Стандарту) бухгалтерського 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»), здійснюється з використанням наступних форм річної фінансової звітності.

Баланс (форма № 1). У вітчизняній обліковій практиці є основним джерелом звітної інформації, оскільки будь-яка з існуючих форм фінансової звітності може бути зведена до його даних. Прибуток та інші складові власного капіталу відображаються у першому розділі пасиву балансу, інформація про які надає можливість користувачам фінансової звітності оцінити фінансовий стан підприємств. Власний капітал визнається у балансі одночасно з відображенням активів або зобов'язань, які призводять до його зміни. Балансова інформація першого розділу пасиву надає можливість користувачам фінансової звітності оцінити динаміку змін складових власного капіталу.

Звіт про фінансові результати (форма № 2). Розкриває інформацію про доходи і витрати в розрізі видів діяльності та призначений для характеристики фінансових результатів підприємств.

Звіт про рух грошових коштів (форма № 3). Інформація щодо власного капіталу розкривається у третьому розділі Звіту «Рух коштів у результаті фінансової діяльності».

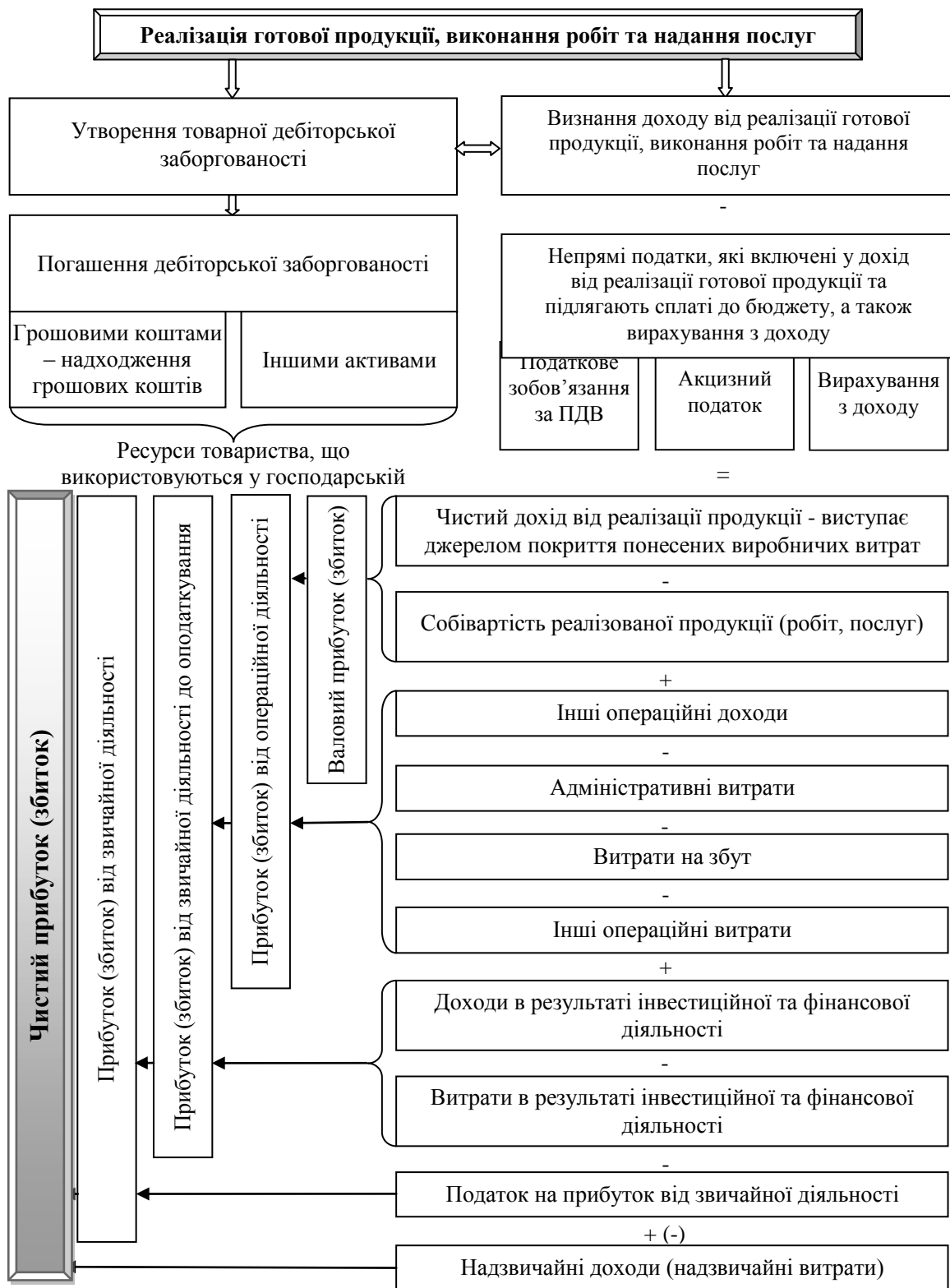


Рис. 1 Схема впливу доходів та витрат в розрізі видів діяльності на чистий прибуток (збиток)

Відповідно до вимог Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 4 [3] третій розділ Звіту про рух грошових коштів формується із застосуванням прямого методу – у графі 3 «Надходження» відображається отримання грошових коштів у результаті їх внесення:

- до статутного капіталу товариства – за номінальною вартістю випущених акцій (для товариств акціонерного типу); внесення учасниками своєї частки грошових коштів до капіталу (для інших видів товариств);

- до додатково вкладеного капіталу – у сумі емісійного доходу, який виникає у результаті реалізації акцій за ціною, що перевищує їх номінальну вартість (для товариств акціонерного типу), а також у випадку внесення засновниками додаткових вкладів у сумі перевищення статутного капіталу товариства без рішення зміни розміру такого капіталу (для інших видів товариств).

У графі 4 «Видаток» відображається виплата грошових коштів, яка пов'язана із викупом у акціонерів акцій власної емісії.

Звіт про власний капітал (форма № 4). Метою складання даної форми фінансової звітності є розкриття інформації про зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду [4]. Як зазначалося вище, пасив балансу відображає винятково узагальнену інформацію щодо власного капіталу на початок та кінець періоду, в свою чергу, Звіт про власний капітал розкриває причини збільшення (зменшення) розміру такого капіталу, виконуючи при цьому функцію деталізації балансових статей. Саме тому, форма № 4 є вхідною інформацією для цілей управління та в повній мірі характеризує як складові, так і величину власного капіталу (рисунок 2).

Примітки до річної фінансової звітності (форма № 5). У них відображаються показники, які не у повній мірі знайшли відображення в попередніх формах річної фінансової звітності, однак є суттєвими для прийняття рішень користувачами звітності.

Характеризуючи прибутковість суб'єктів господарювання, розглянемо існуючі зв'язки між економічними категоріями чистий та нерозподілений прибуток. Нерозподілений прибуток чи непокритий збиток відображається у складі власного капіталу підприємств і розраховується шляхом сумування нерозподіленого прибутку (непокритих збитків) минулих років та чистого прибутку (збитку) звітного періоду за вирахуванням частини розподіленого прибутку, направленою на збільшення статутного чи резервного капіталу й розподіленого між засновниками. В свою чергу, чистий прибуток у відповідності до Положення (Стандарту) бухгалтерського 3 «Звіт про фінансові результати» визначається у формі № 2 шляхом порівняння доходів в розрізі видів діяльності із відповідними витратами, які понесені для отримання зазначених доходів. На наш погляд, підсумковий показник, який відображається у Звіті про фінансові результати, не у повній мірі відповідає категорії «чистий прибуток». Адже, такий результат за рішенням зборів акціонерів чи засновників у майбутньому може бути зменшений на суму відрахувань до резервного капіталу та розподілений за іншими напрямками. Звідси виходить, що кількісно фінансовий результат, визначений за формою № 2, більший за умовний чистий прибуток, який залишається у розпорядженні підприємств після обов'язкових відрахувань у відповідні резерви та розподілу між засновниками.

Отже, на нашу думку у балансі доцільно відображати «чистий накопичений нерозподілений прибуток (непокритий збиток)», який повинен формуватися шляхом вирахування з його складу частини розподіленого прибутку.

Дослідивши сутність прибутку проаналізуємо економічну категорію «дохід», який є основним джерелом формування результатів діяльності.



Рис. 2 Мета складання Звіту про власний капітал та його взаємозв'язок з балансом

Як справедливо зазначає Г. В. Нашкерська «з урахуванням умови визнання, оцінки та відображення доходів і витрат у фінансовій звітності, яке здійснюється за чинною практикою та П(С)БО, у користувачів фінансової звітності виникають сумніви щодо достовірності бухгалтерського прибутку, визначеного у звіті про фінансові результати та можливості його використання для реальної оцінки результатів діяльності підприємства та його ринкової оцінки, що має важливе значення для наявних та потенційних інвесторів» [1]. Отож, задля підвищення інформаційного наповнення Звіту про фінансові результати вважаємо за необхідне включати до нього винятково ті доходи, які пов'язані з ефективною діяльністю суб'єкта господарювання, що забезпечить можливість визначення прибутку підприємства, який пропонуємо трактувати як «ефективний результат діяльності (прибуток, збиток)». Власне він і буде характеризувати прибутковість підприємства у звітному періоді. Інакше кажучи, так звані «незароблені доходи» (наприклад, одержані штрафи, пені чи неустойки; відшкодування раніше списаних активів; списання кредиторської заборгованості; одержані оборотні активи на безоплатній основі та визнання доходу в результаті нарахування амортизації на необоротні активи, які отримані безоплатно) за своїм економічним змістом не можуть збільшувати «ефективний результат діяльності (прибуток, збиток)», а від так відобразитися у Звіті про фінансові результати.

Слід зазначити, що доходи, які ми пропонуємо відносити до категорії «незароблених», за своєю природою впливають на збільшення розміру власного капіталу, а тому їх доцільно в момент визнання включати до складу нерозподілених прибутків (непокритих збитків) минаючи рахунки доходів. Задля розкриття достовірної інформації стосовно прибутковості суб'єкта господарювання пропонуємо до рахунку 79 «Фінансові результати» відкрити додатковий субрахунок 796 «Результат від незароблених доходів». За кредитом субрахунку 796 доцільно формувати інформацію з приводу визнання

«незароблених доходів» з наступним його закриттям на рахунок «незароблений прибуток».

В. К. Орлова стверджує, що «розподілений прибуток» і «використаний прибуток» – це різні поняття. В бухгалтерському обліку відображається розподілений прибуток, а використаний не обліковується. З метою уникнення непорозумінь назву субрахунку 443 доцільно змінити з «Прибуток, використаний у звітному періоді» на «Прибуток, розподілений у звітному періоді» [2]. Погоджуючись із наведеним баченням пропонуємо у балансі окремим рядком розкривати інформацію про розподіл прибутку однойменною статтею. Слід зацентувати увагу на тому, що чинним законодавством не передбачено створення спеціальних фондів з приводу розподілу прибутку. На наш погляд, з метою підвищення як облікових, так і аналітичних параметрів у частині управління власним капіталом, в окремому розділі наказу про облікову політику товариства слід передбачити розподіл прибутку за такими напрямками: 1) на споживання (виплата дивідендних платежів); 2) на накопичення (збільшення складових власного капіталу і використання частини прибутку на розвиток товариства). Зазначені пропозиції нададуть можливість шляхом взаємозвірок здійснювати контроль щодо розподілу прибутку за цільовим призначенням.

З метою об'єктивного розкриття інформації стосовно власного капіталу у фінансовій звітності пропонуємо суму нерозподіленого прибутку відображати на рахунках бухгалтерського обліку в першому розділі пасиву балансу за методикою поданою у таблиці 1.

Таблиця 1

Рекомендації з приводу відображення інформації про прибуток і його розподіл на рахунках бухгалтерського обліку та у балансі

Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій				Статей балансу I розділу пасиву «Власний капітал»	
Синте-тичний рахунок	Суб-рахунок	Аналі-тичний рахунок	Найменування рахунку	Код рядка	Найменування статті
1	2	3	4		6
44	-	-	Накопичений нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	50	Накопичений нерозподілений прибуток (непокритий збиток)
					Чистий накопичений нерозподілений прибуток (непокритий збиток) <i>рядок 351 + 352 - 353</i>
44	441	-	Ефективний результат діяльності (прибуток, збиток)	51	Ефективний результат діяльності (прибуток, збиток)
44	441	4411	Ефективний результат діяльності (прибуток, збиток) звітного періоду		
44	441	4412	Ефективний нерозподілений (непокритий) результат діяльності минулих років		
44	442	-	Незароблений прибуток	52	Незароблений прибуток
44	443	-	Розподілений прибуток у звітному періоді	53	(Розподілений прибуток)
44	443	4431	Прибуток розподілений на споживання		
44	443	4432	Прибуток розподілений на накопичення		

За результатами проведеного дослідження на рисунку 3 наведено рекомендаційну схему визначення результатів діяльності та їх відображення у фінансових звітах.

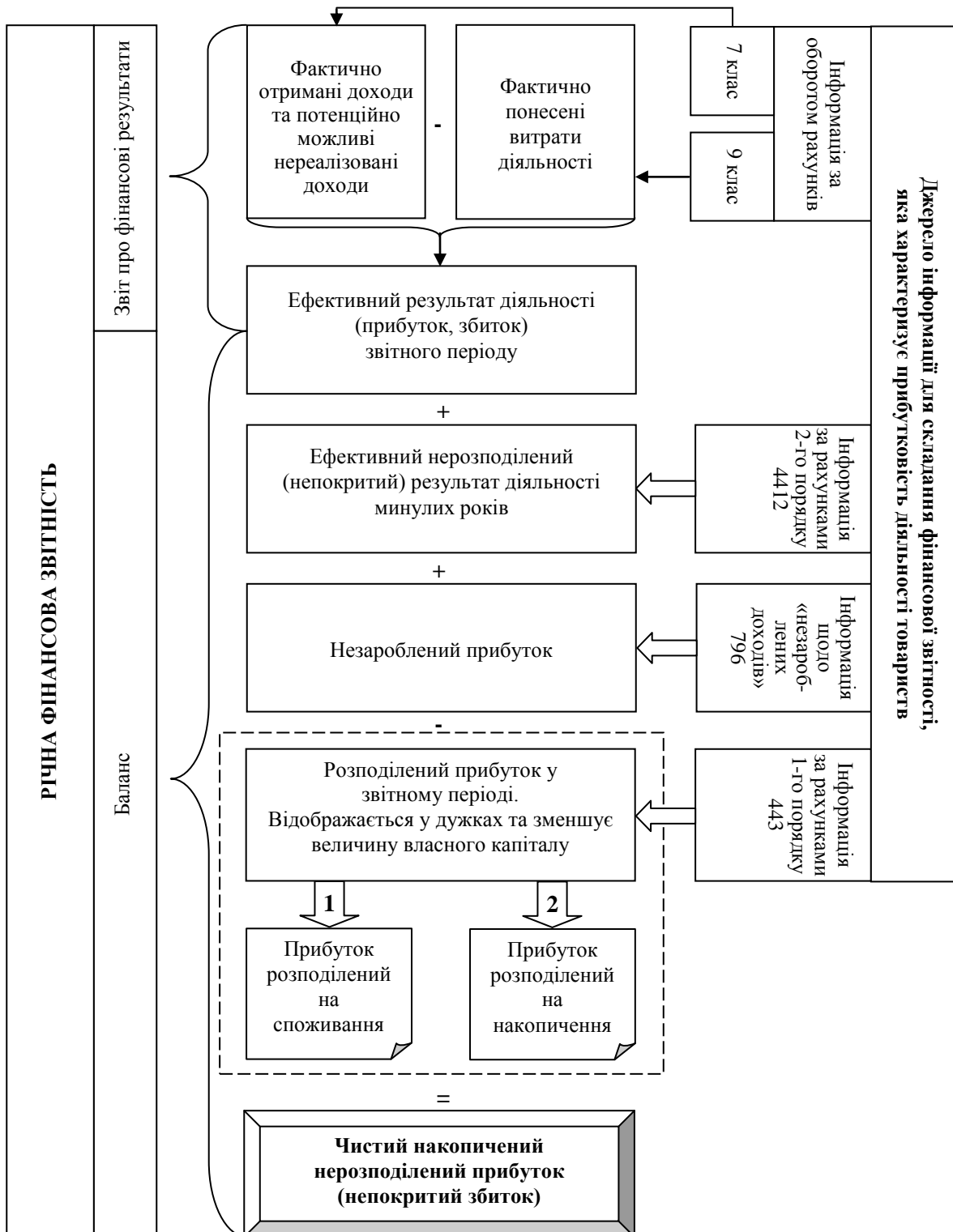


Рис. 3 Рекомендаційна схема визначення результатів діяльності та їх відображення у фінансових звітах

Висновки. В достовірності та якості інформації, яка відображається у фінансових звітах суб'єктів господарювання, зацікавлене широке коло користувачів. Саме тому, виникає об'єктивна необхідність в підсиленні якісного управління ресурсами підприємствами та джерелами їх формування, що спонукає до удосконалення їх облікового й звітного відображення.

В результаті проведеного дослідження нами проаналізовано сутність таких економічних категорій як «дохід», «чистий прибуток» та «нерозподілений прибуток», що надало можливість зробити наступні висновки:

- по-перше, визначений фінансовий результат у Звіті про фінансові результати не у повній мірі відповідає категорії «чистий прибуток», адже він підлягає зменшенню на відповідні відрахування за напрямками розподілу;
- по-друге, так звані «незароблені доходи» не повинні відображатися у складі доходів звітного періоду та у Звіті про фінансові результати, оскільки вони непов'язані з ефективною діяльністю суб'єкта господарювання;
- по-третє, з метою об'єктивного розкриття інформації про власний капітал товариства пропонуємо рахунок 44 трактувати як «Накопичений нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» в розрізі наступних субрахунків: 441 «Ефективний власний капітал (прибуток, збиток)»; 442 «Незароблений прибуток»; 443 «Розподілений прибуток у звітному періоді»;
- по-четверте, у балансі розподілений прибуток на споживання та накопичення відображати як контрпасивну статтю до статті «Накопичений нерозподілений прибуток (непокритий збиток)».

Запропоновані рекомендації стосовно відображення інформації про ефективний результат діяльності підприємств у системі рахунків бухгалтерського обліку та у фінансовій звітності забезпечать підвищення якості системи управління власним капіталом.

Список використаних джерел

1. Нашкерська Г. В. Оцінка прибутку підприємства / Г. Нашкерська // Вісник Національного університету «Львівська Політехніка». – Львів : Видавництво Національного університету «Львівська політехніка» – 266 с.
2. Орлова В. Облік використання та розподілу прибутку / В. Орлова, О. Корпан // Науково-практичний журнал «Бухгалтерський облік і аудит». – 2010. – № 12. – с. 23.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 «Звіт про рух грошових коштів», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87 зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0398-99>.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 5 «Звіт про власний капітал», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р., № 87 зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0399-99>.

**Цюцяк І. Л. Усовершенствование методики формирования
эффективного результата деятельности
и его учетно-отчетного отражения**

В статье освещена взаимосвязь между экономическими категориями «доход», «чистая прибыль», «нераспределенная прибыль», а также сформулированы предложения по усовершенствованию порядка формирования финансовых результатов и приведены рекомендации по отражению в системе счетов бухгалтерского учета и финансовой отчетности «эффективного результата деятельности».

Ключевые слова: доход, прибыль, чистая прибыль, нераспределенная прибыль, эффективный результат деятельности, финансовая отчетность.

***Tsyutsyak I. L. An improvement of the forming methods of activity efficient
outcome and it's accounting reflection***

In the article it is highlighted the interrelationships between economic categories of “income”, “net profit”, “retained profit” and formulated proposals for the improvement of the order of the financial results formation and adduced the recommendations with the reflection in the system accounts of accounting and financial reporting “the effective result of the activity”.

Key words: income, profit, net profit, retained profit, the effective result of the activity, financial reporting.

