

УДК 657.44

ОБЛІК ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ВІД ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Лубенченко О.

ACCOUNTING FINANCIAL RESULTS OF FOREIGN OPERATION COMPANY

Lubenchenko O.

У статті визначено сутність, роль та особливості процесу організації обліку фінансових результатів як елементу загальної системи управління підприємством в сучасних умовах. Розкрито нормативно-правове забезпечення обліку фінансових результатів та обґрунтовано порядок формування фінансових результатів з урахуванням специфіки зовнішньоекономічної діяльності підприємств. Наведено елементи, які включаються до звіту про фінансовий результат. Запропонована модель організації бухгалтерського обліку фінансових результатів, яка деталізує послідовність організації обліку у розрізі елементів за двома аспектами: облік доходів та витрат

Ключові слова: фінансові результати, дохід, прибуток, витрати, організація обліку, зовнішньоекономічна діяльність.

Постановка проблеми. Згідно з Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.1991 N 959-ХІІ зі змінами і доповненнями – це діяльність суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів господарської діяльності, побудована на взаємовідносинах між ними, що має місце як на території України, так і за її межами. При складанні фінансової звітності виділяють - операційну, інвестиційну і фінансову діяльність. За НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: операційна діяльність – основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю; інвестиційна діяльність – придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів; фінансова діяльність – діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталів підприємства. І зовнішньоекономічну діяльність можливо розглядати через призму операційної, інвестиційної і фінансової діяльності.

Фінансові результати є надзвичайно важливим показником для суб'єкта господарювання, адже в них відображаються всі сторони діяльності підприємства. Від фінансових результатів, їх достовірного обліку, контролю та аудиту залежить фінансово-майновий стан та ефективність діяльності підприємства.

В сучасних умовах існує ряд проблем у системі обліку фінансових результатів, яку призводять до викривлення облікових даних та їх низької якості.

Аналіз наукових досліджень та публікацій.

Значний внесок у вивчення теорії, організації та методології обліку фінансових результатів діяльності підприємств зробили такі вітчизняні науковці як: Бутинець Ф.Ф. [4], Голов С.Ф. [5], Сопко В.В. [8], Пушкар М.С. [7], Ковальчук О. В. [9], Фецович Т.Р. [13].

Метою статті є визначення сутності фінансових результатів діяльності підприємства та дослідження особливостей їх формування, зокрема формування фінансових результатів від зовнішньоекономічної діяльності.

Виклад основного матеріалу. У сучасних умовах розвитку економіки серед комплексу проблем бухгалтерського обліку важливе місце займає питання формування, обліку та відродження у звітності фінансових результатів господарюючих суб'єктів, оскільки фінансовий результат є одним з найважливіших економічних показників, який узагальнює результати господарської діяльності підприємства і надає комплексну оцінку її ефективності.

Фінансовий результат може бути вираженим у вигляді прибутку або збитку. Прибутковість діяльності виступає визначальним фактором фінансової безпеки підприємства, оскільки за рахунок прибутку можна збільшити власний капітал, сформувати достатній резервний фонд, застрахувати основні ризики, розширити виробництво [3]. В обліку фінансових результатів існує багато спірних питань, що пов'язане з частими змінами законодавства, як бухгалтерського, так і податкового. Це стосується, насамперед, доходів та витрат, які формують фінансовий результат діяльності підприємства. На сьогодні розраховують два види прибутку (збитку):

1) бухгалтерський (обліковий), який визначається у формі № 2 "Звіт про фінансові результати" як різниця між доходами та витратами за всіма видами діяльності;

2) прибуток, що оподатковується (податковий), який визначається в податковому обліку і відображається в декларації про прибуток підприємства [3].

З 1 січня 2015 розділ III «Податок на прибуток підприємств» Податкового кодексу України (ПКУ) викладено в новій редакції, згідно з якою оподатковуваний прибуток визначається на підставі даних бухгалтерського обліку, фінансової звітності про доходи і витрати, і даних про фінансовий результат до оподаткування (п. 44.2 ст. 44 гл. 1 розд. II ПКУ). Контролюючі органи будуть приділяти пильну увагу бухгалтерського обліку. До 2015 року ні бухгалтери, ні контролюючі органи не приділяли особливої уваги тонкощам бухгалтерського обліку. Виняток становили бухгалтери підприємств, звітність яких підлягала обов'язковій аудиторській перевірці. Однак, обов'язковий аудит не рятує від податкових перевірок. Контролюючі органи мають право піддавати сумніву висновки аудиторів і робити власні.

Згідно з підпунктами 20.1.43 і 20.1.44 п. 20.1 ст. 20 розд. I ПКУ, посадові особи контролюючого органу отримують право проводити перевірку бухгалтерських документів, розрахунків та інших документів, пов'язаних з нарахуванням податку на прибуток і правильність ведення бухгалтерського обліку відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

Співробітників Державної фіскальної служби України буде цікавити чи не занижені доходи і чи не завищені витрати.

Для цілей оподаткування згідно з пп. 14.1.54 п. 14.1 ст. 14 розд. I ПКУ дохід з джерел походження в Україні – це будь-який дохід, отриманий резидентом або нерезидентом від будь-яких видів їх діяльності на території України. Дохід, отриманий з джерел за

межами України, відповідно до пп. 14.1.55 п. 14.1 ст. 14 розд. I ПКУ – це будь-який дохід, отриманий резидентами, у тому числі від будь-яких видів їх діяльності за межами митної території України, включаючи проценти, дивіденди, роялті та будь-які інші види пасивних доходів, спадщину, подарунки, вигрші, призи, доходи від виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовими та трудовими договорами, від надання резидентам в оренду (користування) майна, розташованого за межами України, включаючи рухомий склад транспорту, приписаного до розташованих за межами України портів, доходи від продажу майна, розташованого за межами України, дохід від відчуження інвестиційних активів, у тому числі корпоративних прав, цінних паперів і т.д.; інші доходи від будь-яких видів діяльності за межами митної території України або територій, не-підконтрольних контролюючим органам.

Що ж стосується поняття «витрати», то пп. 14.1.30 п. 14.1 ст. 14 розд. I ПКУ України, яким давалося визначення цього терміна, з тексту ПКУ з 01.01.2015 р виключений Законом від 28 грудня 2014 р. N 71-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України відносно податкової реформи»

Базою для розрахунку оподаткованого прибутку є фінансовий результат діяльності підприємства до оподаткування, який відображається у Звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід), складеному відповідно до вимог НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» з урахуванням корегувань, що визначені розд. III ПКУ.

Згідно НП(С)БО 1 у Звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід) підприємства відображається наступні види доходів і витрат (рис. 1).

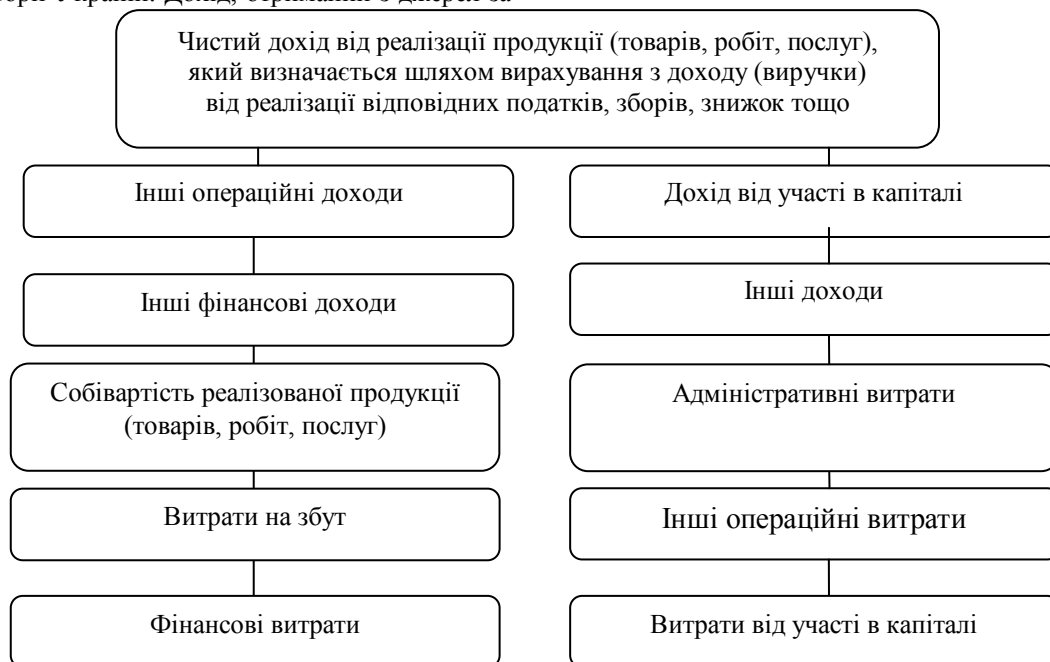


Рис. 1. Елементи, які включаються до Звіту про фінансовий результат (звіту про сукупний дохід)

Дохід і витрати від зовнішньоекономічної діяльності можуть бути визнані доходом і витратами від операційної діяльності, від інвестиційної і фінансової діяльності, в залежності від сутності господарських операцій. Окремо при формуванні фінансових результатів обліковуються курсові різниці та відображаються у Звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід). Так, у статті «Інші операційні доходи» відображаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), зокрема, дохід від операційних курсових різниць.

У статті «Інші операційні витрати» відображаються втрати від операційних курсових різниць. У статті «Інші доходи» відображається дохід від неопераційних курсових різниць, тобто різниць, які виникають під час інвестиційної і фінансової діяльності. Відповідно, у статті «Інші витрати» відображаються втрати від не операційних курсових різниць.

Як вбачається з рис. 1, наприкінці року, фінансовий результат від всіх видів діяльності має бути реформований, як нерозподілений прибуток або непокритий збиток підприємства. Узагальнений фінансовий результат є індикатором якості менеджменту.

При цьому, згідно з останнім абзацом пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 розд. III ПКУ, для цілей оподаткування в річний дохід включаються елементи (див. рис. 2).

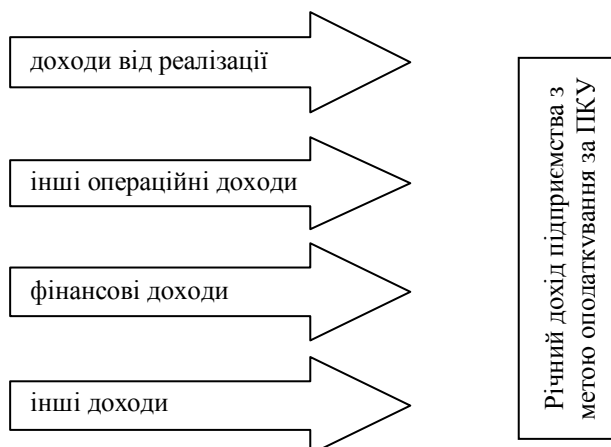


Рис. 2. Доходи, які включаються в річний дохід з метою оподаткування

Як бачимо, дохід від участі в капіталі для цілей оподаткування не враховується.

Для узагальнення інформації про доходи від інвестицій, які здійснені в асоційовані, дочірні або спільні підприємства та облік яких ведеться за методом участі в капіталі призначений рахунок 72 "Дохід від участі в капіталі". За кредитом цього рахунку відображається дохід, пов'язаний зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування.

Дохід, отриманий від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться методом участі в капіталі, відображається в статті "Дохід від участі в капіталі" Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід). У Звіті про фінансові результати також відображається валовий прибуток (збиток), як різниця між чистим доходом (виручкою) від реалізації і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) і прибуток (збиток) від операційної діяльності, яка визначається як алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), іншого операційного доходу, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат. Отже, починаючи з 2015 року всі витрати, які згідно з бухгалтерськими правилами включаються до витрат без обмежень відносяться і на "податкові" витрати.

Звернемося до бухгалтерського обліку фінансових результатів.

Облік фінансових результатів здійснюється на фінансово-результативному рахунку 79 "Фінансові результати", на якому збираються всі затрати, доходи (прибутки і збитки) підприємства, які групуються в аналітичному обліку за характером прибутків і збитків. Рахунок 79 "Фінансові результати" на кінець звітного періоду закривається (сальдо відсутнє). Сальдо рахунку при його закритті списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Рахунок 79 має три субрахунки:

- 791 «Результат операційної діяльності»
- 792 «Результат фінансових операцій»
- 793 «Результат іншої діяльності»

Фінансовий результат від зовнішньоекономічної діяльності буде визначатися за правилами бухгалтерського обліку.

У кредит рахунку 79 списуються доходи, в дебет – суми витрат від усіх видів діяльності, а також сума нарахованого податку на прибуток, що представлено на рис. 3.

Для розкриття суті поняття фінансових результатів на підприємствах розглянуто основні характеристики прибутку підприємств і його вплив на розвиток економічних процесів, на підприємствах (рис. 4).

Загальний фінансовий результат є результатом від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. Управлінський персонал повинен мати чітке розуміння етапів формування прибутку. В цьому йому допоможе бухгалтерський облік.

Автором визначені етапи організації бухгалтерського обліку фінансових результатів, що представлені у вигляді моделі (рис.5).

Впровадження вищезазначених етапів організації обліку фінансових результатів надає можливість своєчасно реагувати на зовнішні і внутрішні загрози щодо неотримання прибутку.

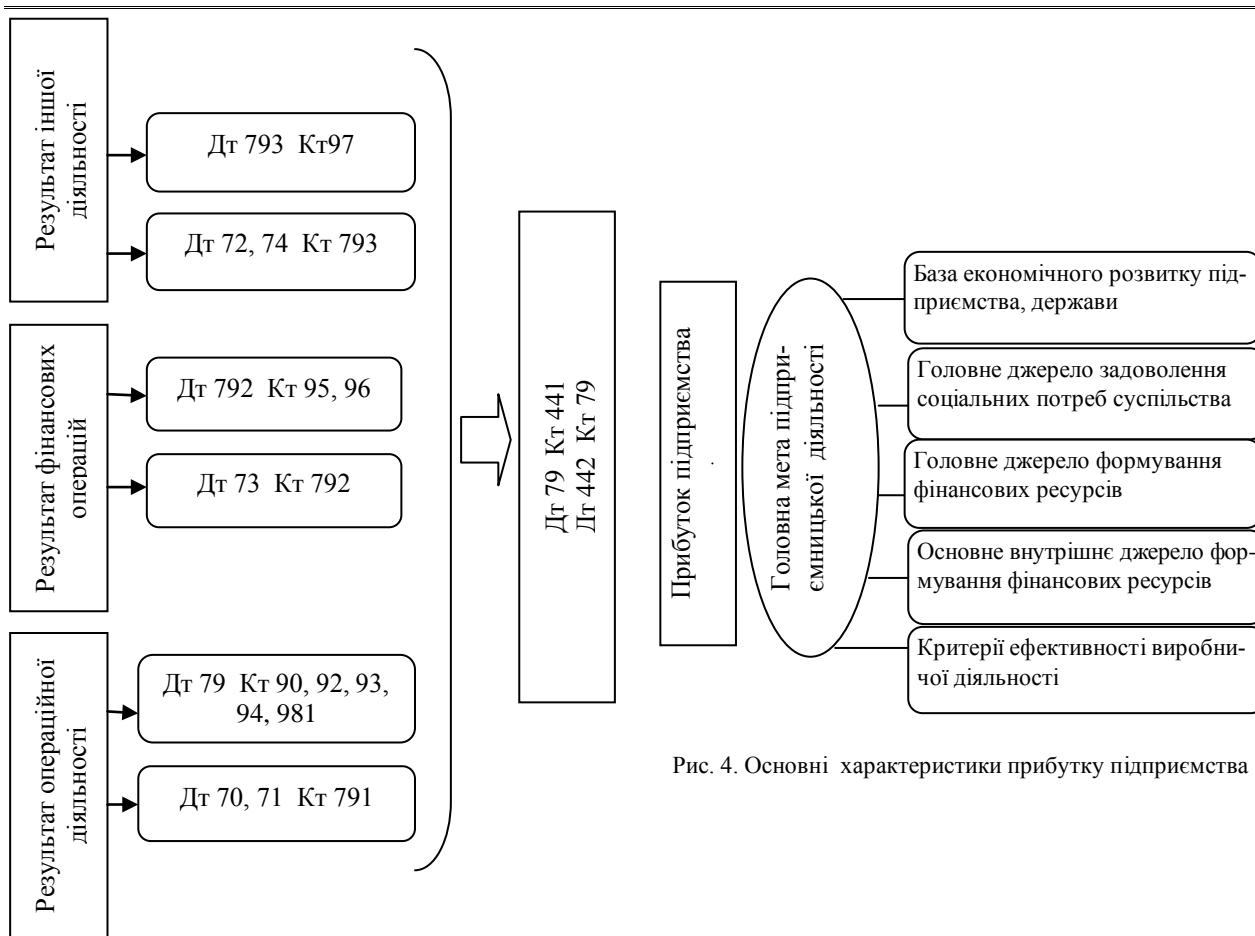


Рис. 4. Основні характеристики прибутку підприємства

Рис. 3. Кореспонденції рахунку 79 «Фінансові результати»

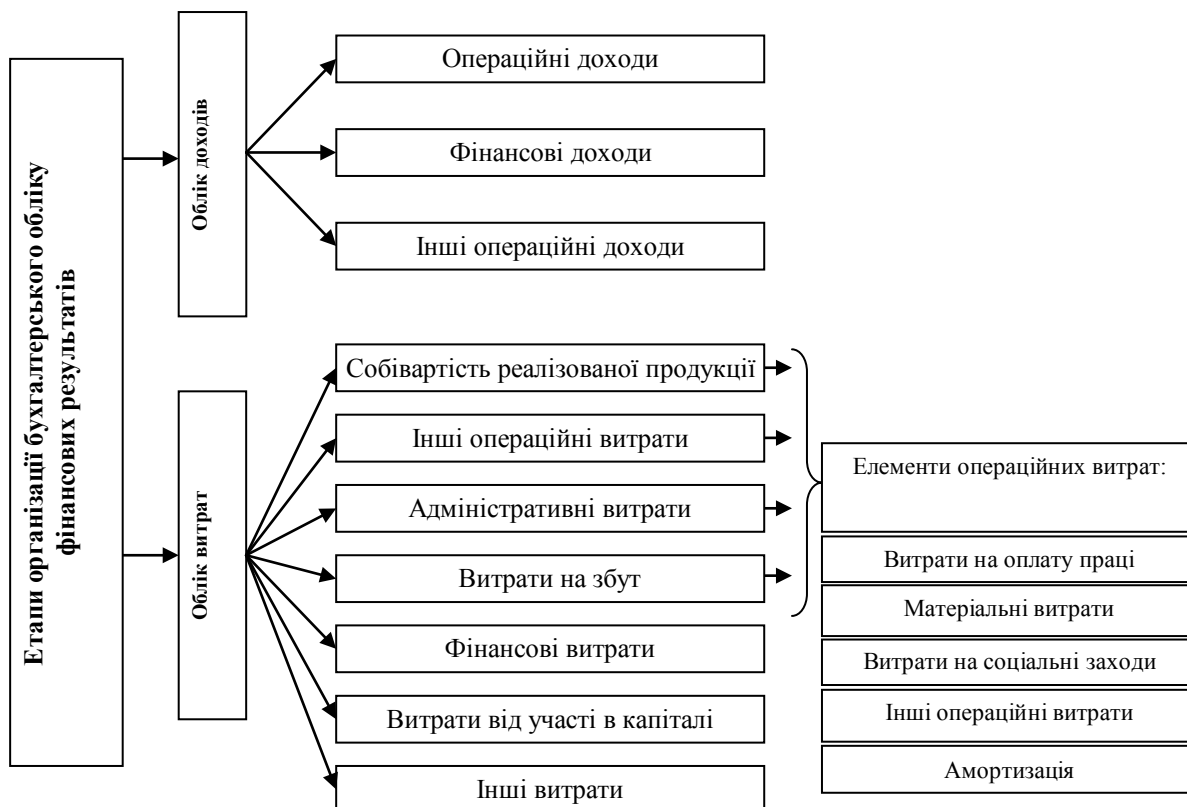


Рис. 5. Модель організації бухгалтерського обліку фінансових результатів

Висновки та пропозиції. Отже, на основі дослідження теоретичних аспектів обліку, аналізу та аудиту фінансових результатів автор дійшов до таких висновків: фінансовий результат є одним з найважливіших економічних показників, який узагальнює усі результати господарської діяльності та надає комплексну оцінку ефективності цієї діяльності. Податковий облік фінансових результатів діяльності підприємств майже наближений до бухгалтерського обліку, але все таки має певні різниці, що визначені Податковим кодексом України. Зовнішньоекономічна діяльність суб'єкта господарювання має розглядатися, як операційна, інвестиційна або фінансова діяльність в залежності від сутності господарчої операції. Зовнішньоекономічна діяльність є дуже складною з точки зору організації обліку і аудиту. Ця обставина значною мірою підвищує відповідальність бухгалтерських служб.

Система обліку фінансових результатів є необхідною та важливою частиною функціонування підприємств. Формування фінансових результатів визначається широким колом факторів, які віддзеркалюють усі аспекти фінансово-господарської діяльності підприємств. При цьому недоцільно і неможливо поділяти ці фактори на основні та другорядні. Кожен з них може, як забезпечити високий рівень прибутку, так і спричинити істотні збитки.

Дослідження питань щодо формування та обліку фінансових результатів діяльності є достатньо актуальними і багато в чому їх вирішення вплине на зміцнення економічного стану підприємства.

Подальші дослідження передбачають розкриття методичних основ аудиту фінансових результатів зовнішньоекономічної діяльності підприємств.

Л і т е р а т у р а

1. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні : Закон України від 12.05.2011 р. № 3332-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу <http://zakon.rada.gov.ua/>.
2. Інструкція № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://search.ligazakon.ua/>
3. Актуальні проблеми обліку, аналізу та аудиту в Україні [Електронний ресурс]. Режим доступу <http://ea.donntu.edu.ua:8080/jspui/bitstream/123456789/11763/1/konferen.2012.pdf>.
4. Бутинець Ф.Ф., Бондар В.П. Звітність підприємства. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 427 с
5. Голов С. Ф. Фінансовий облік: підручник / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко, І. Ю. Кравченко, Г. А. Ямборко. - К : Лібра, 2005 -976с.
6. Дмитренко А. В. Класифікація видів діяльності як основа обліку доходів і витрат від спільної діяльності / А. В. Дмитренко // Економіка і регіони. – 2008. – № 3. – С.125–127.
7. Пушкар, М. С. Фінансовий облік [Текст] : Підручник / М. С. Пушкар. –Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 628 с.
8. Сопко В. М. Бухгалтерський облік : навч. посібн. / В. М. Сопко. – К. : КНЕУ, 2000. – 208 с.
9. Ковальчук О. В. Удосконалення методики обліку фінансових результатів / О. В. Ковальчук // Інвестиції: практика та досвід. – 2009. – № 7. – С. 30–32.
10. Ленъ В. С. Бухгалтерський облік у галузях економіки: Навч. посібник. – К. : Знання-Прес, 2005. – 491 с.
11. Лишиленко О. В. Бухгалтерський фінансовий облік. — К.: Центр навчальної літератури, 2005. — 528 с.
12. Уткіна Н. В. Облік і контроль фінансових результатів діяльності підприємств (на прикладі підприємств пивоварної галузі України): теорія, методика, організація: автореферат дис. На здобуття наук. ступ. канд. екон. наук: спец. 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / Н. В. Уткіна. – Київ, 2008. – 21 с.
13. Фецович, Т.Р. Формування фінансових результатів підприємств [Електронний ресурс] / Т. Р. // Вісник Львівської комерційної академії. – 2011. – Вип.36. – С.407-411.
14. Шипіна С. Б. Фінансові результати як об'єкт внутрішнього контролю / С. Б. Шипіна // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнародний збірник наукових праць. – Житомир : ЖДТУ, 2012. – Вип. 1 (22). – С. 400–408.

References

1. Pro bukhgalters'kyu oblik i finansovy zvitnist' v Ukrayini : Zakon Ukrayiny vid 12.05.2011 r. # 3332-VI [Elektronnyy resurs]. – Rezhym dostupu <http://zakon.rada.gov.ua/>.
2. Instruksiya # 291 [Elektronnyy resurs]. – Rezhym dostupu : <http://search.ligazakon.ua/>
3. Aktual'ni problemy obliku analizu ta audytu v Ukrayini [Elektronnyy resurs].Rezhym dostupu <http://ea.donntu.edu.ua:8080/jspui/bitstream/123456789/11763/1/konferen.2012.pdf>. Butynets' F.F., Bondar V.P. Zvitnist' pidpryyemstva. – Zhytomyr: ZhDTU, 2005. – 427 s
5. Holov S. F. Finansovyy oblik: pidruchnyk / S. F. Holov, V. M. Kostyuchenko, I. Yu. Kravchenko, H. A. Yamborko-K : Libra, 2005 -976s.
6. Dmytrenko A. V. Klyasifikatsiya vydiv diyal'nosti yak osnova obliku dokhodiv i vytrat vid spil'noyi diyal'nosti / A. V. Dmytrenko // Ekonomika i rehiony. – 2008. – # 3. – S. 125–127.
7. Pushkar, M. S. Finansovyy oblik [Tekst] : Pidruchnyk / M. S. Pushkar. –Ternopil': Kart-blansh, 2002. – 628 s.
8. Sopko V. M. Bukhgtalters'kyu oblik : navch. posibn. / V. M. Sopko. – K. : KNEU, 2000. – 208 s.
9. Koval'chuk O. V. Udoskonalennya metodyky obliku finansovykh rezul'tativ / O. V. Koval'chuk // Investytsiyi: praktyka ta dosvid. – 2009. – # 7. – S. 30–32.
10. Len' V. S. Bukhgtalters'kyu oblik u haluziyakh ekonomiky: Navch. posibnyk. – K. : Znannya-Pres, 2005. – 491 s.
11. Ly'shylenko O. V. Buxgtalters'ky'j finansovy'j oblik. — K.: Centr navchal'noyi literatury', 2005. — 528 s.
12. Utkina N. V. Oblik i kontrol` finansovy`x rezul'tativ diyal'nosti pidpry'emstv (na pry`kladi pidpry'emstv py`vovarnoyi galuzi Ukrayiny`): teoriya, metody`ka, organizaciya: avtoreferat dy`s. Na zdobuttya nauk. stup. kand. ekon. nauk: specz. 08.00.09 – Buxgtalters`ky`j oblik, analiz ta audy`t (za vy`damy` ekonomichnoyi diyal'nosti) / N. V. Utkina. – Ky`yiv, 2008. – 21 s.
13. Feczovy`ch T.R. Formuvannya finansovy`x rezul'tativ pidpry'emstv [Elektronny`j resurs] / T. R. // Visny`k L`vivs`koyi komercijnoyi akademiyi. – 2011. – Vy`p.36. – S.407-411
14. Shy`pina S. B. Finansovi rezul'taty` yak ob'yeht vnutrishn`ogo kontrolyu / S. B. Shy`pina // Problemy` teoriyi ta metodologiyi buxgtalters`kogo obliku, kontrolyu i analizu: mizhnarodny`j zbirny`k naukovy`x prac`. –

Zhy'tomy`r : ZhDtU, 2012. – Vy`pusk 1 (22). – S. 400–408.

Лубенченко О. Учет финансовых результатов от внешнеэкономической деятельности предприятия

В статье определены сущность, роль и особенности процесса организации учета финансовых результатов как элемента общей системы управления предприятием в современных условиях. Раскрыты нормативно-правовое обеспечение учета финансовых результатов и обоснован порядок формирования финансовых результатов с учетом специфики внешнеэкономической деятельности предприятий. Приведены элементы, которые включаются в отчет о финансовом результате. Предложена модель организации бухгалтерского учета финансовых результатов, которая детализирует последовательность организации учета в разрезе элементов за двумя аспектами: учет доходов и расходов.

Ключевые слова: финансовые результаты, доход, прибыль, расходы, организация учета.

Lubenchenko O. Accounting financial results of foreign operation company

The article defines the essence, role and features of the process of organization of accounting of financial results as part of the overall management system of the enterprise in modern conditions. Disclosed legal provision of financial results and justified the order of formation of financial results specific to foreign economic activity of enterprises. Describes the elements that are included in the statement of financial result. Proposed the model of the organization of accounting of financial results, which details the sequence organization of accounting in the context of elements for two aspects: income and expenditure.

Keywords: financial results, income, profits, expenses, organization of accounting.

Лубенченко О., доцент кафедри облік і аудит Державного економіко-технологічного університету транспорту.
audit.alchevsk@gmail.com

Рецензент: д.е.н., проф. кафедри «Фінанси» СНУ ім. В.Даля Костирко Л.А.

Стаття подана 16.01.2015