

УДК 657.44

Свідерський Д.Є., к.е.н., доцент,
докторант кафедри аудиту
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ФОРМУВАННЯ ПОКАЗНИКІВ ВИДІВ ДІЯЛЬНОСТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ЗА ДАНИМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

© Свідерський Д.Є.

У статті розглядаються методичні аспекти формування показників фінансової звітності за видами діяльності на основі інформаційної бази бухгалтерського обліку.

Ключові слова: фінансова звітність, види діяльності, показники звітності від операційної, інвестиційної, фінансової діяльності, від надзвичайних подій.

In the article the methodical aspects of forming of indexes of the financial reporting are examined after the types of activity on the basis of informative base of record-keeping.

Key words: financial reporting, types of activity, accounting indexes, from an operating-room, investment, financial activity, from extraordinary events.

В статье рассматриваются методические аспекты формирования показателей финансовой отчетности по видам деятельности на основе информационной базы бухгалтерского учета.

Ключевые слова: финансовая отчетность, виды деятельности, показатели отчетности от операционной, инвестиционной, финансовой деятельности, от чрезвычайных событий.

Актуальність теми дослідження. Одним із напрямків формування показників фінансової звітності підприємств є визначення у бухгалтерському обліку видів діяльності за окремими господарськими операціями.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи і витрати підприємства за видами діяльності та їх розкриття в фінансовій звітності визначені в національних Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку (далі - П(С)БО), в Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій (4), а також Інструкції про його застосування (далі - Інструкція), затверджених наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 (2).

Мета статті – аналіз змісту нормативних та інструктивних документів, що регламентують облік господарських операцій за

видами діяльності, виявлення неузгодженості між ними, розкриття шляхів виходу із нинішньої ситуації та вдосконалення чинної методики обліку господарських операцій.

Огляд останніх досліджень і публікацій. Методиці і організації обліку операцій за видами діяльності присвячені праці В.Бабіча, І.Буфатіної, С.Голова, З.Задорожного, Я.Крупки, В.Сопко, В.Пархоменка, інших науковців. Проведені дослідження розглядають правомірність відображення в обліку і відповідній звітності окремих операцій але залишились суттєві невідповідності. На недосконалість обліку результатів діяльності за їх видами вказує, зокрема, З. Задорожний (1).

Автор статті теж у свій час звертався до цієї проблеми з конкретними пропозиціями (7). Пройшов час але проблема до логічного завершення на наш погляд повністю не вирішена. Так, змінена назва бухгалтерського субрахунку 791 "Результат операційної діяльності", виведено із складу рахунка 97 „Інші витрати” субрахунки 978 „Виплати страхових сум та страхових відрахувань” і 979 „Перестраховання” тощо. Але значна частина невідповідностей залишилася.

Виклад основного матеріалу. В п. 4 П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати" (5) приведені визначення таких термінів видів діяльності: звичайна, основна, від надзвичайних подій.

В п. 4 П(С)БО 4 "Звіт про рух грошових коштів" (6) формування показників звітності визначається за окремими видами діяльності: операційної, інвестиційної, фінансової і від надзвичайних подій.

Поняття „Звичайна діяльність” у П(С)БО 4 відсутнє а показники від надзвичайних подій виділяються окремо у складі кожного виду діяльності: операційної, інвестиційної і фінансової.

П(С)БО 3, а також План рахунків (класи 7-9) передбачають додаткові поняття: інші види діяльності (у складі операційної діяльності), інші операційні доходи (п. 21 П(С)БО 3), інші операційні витрати (п. 24 П(С)БО 3), інші доходи (п. 28 П(С)БО 3, рахунок 74 "Інші доходи"), інші витрати (п. 31 П(С)БО 3, рахунок 97 "Інші витрати"). При розгляді конкретного переліку цих показників можна встановити, що у вказаних поняттях приведені також показники інвестиційної і фінансової діяльності. Крім того, показники діяльності від надзвичайних подій в П(С)БО 3 і Плані рахунків дані в

цілому без ділення за іншими видами діяльності:

В Інструкції (2) вказано, що рахунки класів 7 "Доходи і результати діяльності" і 9 "Витратидіяльності" призначені длязагальненняінформації відповідно продоходи і витрати від операційної, інвестиційної і фінансової діяльності підприємства, а також від надзвичайнихподій. Аналогічно рахунок 85 "Інші витрати" призначено для обліку витрат на інвестиційну та фінансову діяльність підприємства, а також витрат від надзвичайних подій. На цих рахунках не згадується звичайна діяльність.

Субрахунки 791 "Результат операційної діяльності", 792 "Результат фінансових операцій", 794 "Результат надзвичайних подій" також орієнтовані на облік конкретних видів діяльності.

Згідно приведених визначень, на субрахунку 791 ведеться облік фінансових результатів від операційної діяльності. До таких показників відносяться також інші неосновні види діяльності підприємства, які не є фінансовою або інвестиційною діяльністю. Для цього використовуються субрахунки 719 "Інші доходи від операційної діяльності" і 949 "Інші витрати операційної діяльності".

Аналогічно формуються показники фінансових результатів від операційної діяльності у відповідності з П(С)БО 3 (5).

Фінансові та інші доходи і витрати обліковуються відповідно на рахунках 72 "Дохід від участі в капіталі", 73 "Інші фінансові доходи", 74 "Інші доходи", 95 "Фінансові витрати", 96 "Втрати від участі в капіталі", 97 "Інші витрати".

У відповідності з Інструкцією (3) рахунки 72, 73, 95, 96 кореспондують з субрахунком 792 "Результат фінансових операцій", тобто на цих субрахунках ведеться облік результатів фінансової діяльності.

Таким чином, на окремих рахунках ведеться облік і „іншої звичайної діяльності”. Це, зокрема, рахунки 74 "Інші доходи", 793 "Результат від іншої звичайної діяльності", 97 "Інші витрати".

Згідно Інструкції рахунок 74 "Інші доходи" призначено для обліку доходів, які виникають в процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною та фінансовою діяльністю підприємства. Для обліку доходів від надзвичайних подій призначено рахунок75 "Надзвичайні доходи". Таким чином визначено, що рахунок 74 призначений для обліку доходів від інвестиційної діяльності і повинен мати таку назву.

Відповідно до Інструкції на рахунку 97 "Інші витрати" ведеться облік витрат, які відбуваються в процесі звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язаних з виробництвом або реалізацією основної продукції, товарів та послуг. Для обліку витрат від надзвичайних подій призначено рахунок 99 "Надзвичайні витрати". Таким чином визначено, що рахунок 97 призначений для обліку витрат від інвестиційної діяльності і повинен мати таку назву.

Згідно п. 32 П(С)БО 3 (5) прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування визначається як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, фінансових та інших доходів, фінансових та інших витрат. У цьому визначенні відсутнє поняття інвестиційної діяльності.

Таким чином, згідно діючих нормативів показники обліку і звітності за видами діяльності підприємства формуються так:

- звичайна діяльність - операційна діяльність плюс фінансова і інвестиційна діяльність;

- операційна діяльність - основна діяльність плюс інша діяльність, яка не є інвестиційною і фінансовою діяльністю або від надзвичайних подій;

- звичайна діяльність плюс діяльність від надзвичайних подій визначають загальний результат діяльності (чистий прибуток або збиток у відповідності з п. 37 П(С)БО 3).

Для достовірного відображення видів діяльності в обліку і звітності підприємства необхідно також розглянути відповідність окремих операцій конкретним видам діяльності.

Найбільш складним є визначення показників інвестиційної і фінансової діяльності. При їх визначенні інші показники відносяться до операційної діяльності (крім надзвичайних подій).

Як уже відмічалось, у відповідності з діючими нормативними документами до фінансових операцій (субрахунок 792 "Результат фінансових операцій") відносяться операції, облік яких ведеться на рахунках 72 "Дохід від участі в капіталі", 73 "Інші фінансові доходи", 95 "Фінансові витрати" й 96 "Витрати від участі в капіталі".

На окремих субрахунках цих рахунків а також згідно п.п. 26 - 30 П(С)БО 3 (5) ведеться облік наступних операцій: доходи і втрати від інвестицій в асоційовані і дочірні підприємства, а також від сумісної діяльності; дивіденди і проценти отримані від фінансових інвестицій; проценти за кредит сплачені; інші доходи і втрати від

фінансових операцій.

У відповідності з п. 30 - 53 П(С)БО 4 (6) окремі операції відносяться до:

- інвестиційної діяльності — реалізація і придбання фінансових інвестицій, необоротних активів та майнових комплексів, отримання процентів і дивідендів; інші надходження та платежі;
- фінансової діяльності – надходження власного капіталу, отримання і погашення кредитів, виплата дивідендів; інші надходження і платежі.

Таким чином, можна виділити наступні основні невідповідності:

1. Поняття "інвестиційна діяльність" з відповідними конкретними операціями приведено в П(С)БО 4. В П(С)БО 3 і Плані рахунків це поняття конкретно не визначене.

2. Отримані дивіденди, проценти, фінансові результати від фінансових інвестицій в П(С)БО 4 віднесені до інвестиційної діяльності, а в П(С)БО 3 і Плані рахунків - до фінансової діяльності.

3. Результати від надзвичайних подій в П(С)БО 4 визначаються у складі кожного виду діяльності - операційної, інвестиційної і фінансової, а в П(С)БО 3 і Плані рахунків — окремо від інших видів діяльності.

Таким чином, можна відмітити, що одна частина перелічених операцій повністю відповідає визначенням інвестиційної або фінансової діяльності, приведеним на початку статті. Друга частина показників прямо не приведена у визначеннях видів діяльності, але по характерним признакам може бути віднесена до одного з них. Тому до інвестиційної діяльності відносяться операції по придбанню і реалізації необоротних активів (включаючи довготермінові інвестиції), а також короткотермінових інвестицій, які не є еквівалентами грошових коштів. Виходячи з цього, фінансові результати, отримані від такої діяльності, правомірно відображати на бухгалтерських рахунках і в П(С)БО як фінансові результати (доходи) від інвестиційної діяльності (в тому числі від фінансових інвестицій).

Виплачені проценти, дивіденди, які є результатом отриманих фінансових ссуд, правомірно віднесені до фінансової діяльності. У підприємства – інвестора отримання цих процентів, дивідендів буде віднесено до інвестиційної діяльності.

Таким чином, субрахунки 731 "Дивіденди отримані" і 732

"Проценти отримані" необхідно перенести на рахунок 74 "Доходи інвестиційної діяльності", а до рахунку 73 "Доходи фінансової діяльності" відкрити субрахунки показників, які відносяться до фінансової діяльності.

У відповідності з п. 4 П(С)БО 3 (5) метод участі в капіталі є методом обліку інвестицій, відповідно якому балансова вартість інвестицій відповідно збільшується або зменшується на суму збільшення або зменшення долі інвестора у власному капіталі об'єкту інвестування. Таке визначення на наш погляд підтверджує належність таких операцій до інвестиційної діяльності.

Тому операції, облік яких ведеться на рахунку 72 "Дохід від участі в капіталі", повинні бути віднесені до інвестиційної діяльності і закриватися субрахунком 793 "Результат інвестиційної діяльності".

Субрахунки 744 "Дохід від неопераційної курсової різниці" і 974 "Втрати від неопераційних курсових різниць" у відповідності до Інструкції використовуються для курсових різниць по активам і зобов'язанням в іноземній валюті, які пов'язані з інвестиційною або фінансовою діяльністю підприємства, тому ці субрахунки доцільно розділити на окремі субрахунки за видами фінансової і інвестиційної діяльності та ввести відповідно до складу рахунків 73 "Доходи фінансової діяльності", 74 "Доходи інвестиційної діяльності", 95 "Фінансові витрати" й 97 „Витрати інвестиційної діяльності”.

Субрахунок 745 "Дохід від безоплатно одержаних активів" визначає фінансовий результат, який не залежить від інвестиційної або операційної діяльності, тому він відноситься до фінансової діяльності і переноситься на рахунок 73 „Доходи фінансової діяльності”.

Субрахунки 975 „Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій” та 976 „Списання необоротних активів” відображають фінансовий результат від змін у складі необоротних активів та фінансових інвестицій, тому доцільно їх віднести до інвестиційної діяльності. Слід підтримати пропозиції З.Задорожного, що до рахунку 74 доцільно відкрити субрахунок „Доходи від дооцінки необоротних активів і їх списання” по аналогії з субрахунком 975 (1,с. 15).

Введення нового субрахунку рахунку 286 „Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу” і переведення основних засобів для продажу до оборотних засобів на наш погляд не має

економічного підгрунтя.

Товари – це предмети куплені для продажу і їх рух на підприємстві представляє торговельну діяльність. Тому і облік цього процесу з використанням рахунків 28, 90 і 70, на наш погляд, відповідав цьому призначенню. При виробництві продукції купуються матеріали, облік яких ведеться на рахунку 20 з наступним використанням рахунків 23, 40, 90 і 70 на відповідних стадіях виготовлення продукції і її реалізації. Продаж матеріалів у цьому випадку не є основною а допоміжною діяльністю процесу виробництва продукції і тому правильним є використання окремих рахунків 943 і 71.

При реалізації необоротних активів (у тому числі основних засобів) ми маємо елементи інвестиційної діяльності – погашення вартості основних засобів не нарахованою амортизацією а надходженням виручки від реалізації об'єктів з визначенням фінансового результату від цих операцій (прибутку або збитку) та з використанням рахунків 10, 972 і 74. І зовсім не логічно ці операції відображати у складі операційної діяльності. За приведеною вище методикою необхідно матеріали, придбані для виробництва, при їх реалізації теж відносити до товарів на рахунок 28 і відображати як реалізацію товарів.

На це вказує, зокрема, З. Задорожний: відображення продажу основних засобів із використанням рахунків 73 «Інший операційний дохід» і 94 «Інші витрати операційної діяльності» суперечить вимогам П(С)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів», в якому зазначено, що реалізація необоротних активів є інвестиційною діяльністю.

Використання на практиці вимог П(С)БО 27 „Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність”, як правильно стверджує Я. Крупка, суперечить вимогам П(С)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів» [3, с. 27]. Зокрема у визначенні терміна «інвестиційна діяльність».

Таким чином, переведення об'єктів основних засобів, які були в експлуатації, до оборотних засобів при призначенні їх для продажу в цілому економічно не обгрунтоване, цю операцію доцільно відображати як фінансовий результат від реалізації об'єкта інвестицій; тому ця операція, як і було раніше, повинна відноситись до інвестиційної діяльності і відображатися на відповідних субрахунках.

Об'єкти основних засобів, призначені для продажу, доцільно переводити до складу товарів у випадку, коли ці об'єкти не були в експлуатації і тоді вони можуть вважатися товарами. Але в цьому випадку необхідно скоригувати джерела фінансування придбання цих об'єктів як товарів, що особливо важливе при складанні форми 4 „Звіт про рух грошових коштів” річного звіту.

Складним є питання віднесення до конкретного виду діяльності витрат на капітальний ремонт основних засобів.

Витрати на модернізацію і реконструкцію основних засобів у фінансовому обліку відносяться до капітальних вкладень, не відносяться на витрати виробництва, фінансуються за рахунок спеціальних джерел (в тому числі амортизації) і збільшують вартість згідно п. 14 П(С)БО 7 "Основні засоби". Таким чином, витрати на модернізацію і реконструкцію основних засобів доцільно віднести до інвестиційної діяльності.

Інша ситуація з капітальним ремонтом основних засобів.

Витрати на ремонт основних засобів (в тому числі і капітальний ремонт) відносяться до виробничих витрат і тому їх необхідно відносити до операційної діяльності незалежно від обсягу цих витрат.

Після вказаних змін узгоджуються показники за видами діяльності в Плані рахунків і фінансовій звітності підприємства у відповідності з П(С)БО 3 і П(С)БО 4.

Зміни до Плану рахунків, запропоновані автором, приведені в таблиці 1.

Висновки. Згідно проведеного дослідження вважаємо доцільним внести слідуючі зміни в План рахунків, П(С)БО 3 і П(С)БО 4:

1. В П(С)БО 4 "Звіт про рух грошових коштів" виділити після показника рядка 400 показники "в том числі": від звичайної діяльності і від надзвичайних подій.

2. Субрахунок 793 назвати "Результат інвестиційної діяльності".

3. В П(С)БО 3 "Звіт про рух грошових коштів". показники рядків 130 і 160 відповідно назвати: "Доходи інвестиційної діяльності" і "Витрати інвестиційної діяльності".

4. Рахунки 73, 74 й 97 відповідно назвати: "Доходи фінансової діяльності", "Доходи інвестиційної діяльності" і "Витрати інвестиційної діяльності".

5. Внести зміни в перелік субрахунків бухгалтерських рахунків:

5.1. Із рахунку 73 "Дохід фінансової діяльності", вилучити субрахунки 731 "Дивіденди одержані" і 732 "Відсотки одержані". Ввести субрахунки "Дохід від курсових різниць фінансової діяльності" і "Дохід від безоплатно одержаних активів".

5.2. Із рахунку 74 "Доходи інвестиційної діяльності" вилучити субрахунок 745 "Дохід від безоплатно отриманих активів". Повернути субрахунок 742 „Дохід від реалізації необоротних активів”.

Субрахунок 744 назвати "Дохід від курсових різниць інвестиційної діяльності". Ввести субрахунки 745 "Дивіденди одержані" і 746 "Відсотки одержані", 748 „Дохід від дооцінки необоротних активів ”. Субрахунок 746 перевести в 749 "Інші доходи інвестиційної діяльності". Рахунок 742 перевести на субрахунок 747 „Дохід від відновлення корисності активів”.

5.3. До рахунку 95 "Фінансові витрати" ввести субрахунок "Втрати від курсових різниць фінансової діяльності".

5.4. До рахунку 97 "Витрати інвестиційної діяльності" відкрити субрахунки 974 "Втрати від курсових різниць інвестиційної діяльності". Субрахунок 978 назвати "Інші витрати інвестиційної діяльності". Повернути субрахунки 972 „Собівартість реалізованих необоротних активів” і 973 „Собівартість реалізованих майнових комплексів”. Субрахунок 972 „Втрати від знецінення корисності активів” перенести на субрахунок 977.

Таблиця 1

Пропозиції до зміни окремих рахунків обліку видів діяльності

Рахунки і субрахунки	По діючому Плану рахунків	Зміни, запропоновані автором
До класу 7		
73	"Інші фінансові доходи"	"Доходи фінансової діяльності"
731	"Дивіденди одержані"	"Дохід від курсових різниць фінансової діяльності"
732 733	"Відсотки одержані" „Інші доходи від фінансових операцій”	"Дохід від безоплатно одержаних активів" „Інші доходи фінансової діяльності”

74	"Інші доходи"	"Доходи інвестиційної діяльності"
741	"Дохід від реалізації фінансових інвестицій"	"Дохід від реалізації фінансових інвестицій"
742	„Дохід від відновлення корисності активів”	„Дохід від реалізації необоротних активів”
743		
744	„Дохід від неопераційної курсової різниці”	"Доходи від курсових різниць інвестиційної діяльності"
745	"Дохід від безоплатно одержаних активів"	"Дивіденди одержані"
746	"Інші доходи від звичайної діяльності"	"Відсотки одержані "
747		„Дохід від відновлення корисності активів”
748		„Дохід від дооцінки необоротних активів”
749		"Інші доходи інвестиційної діяльності"
79	"Фінансові результати"	"Фінансові результати"
793	"Результат іншої звичайної діяльності"	"Результат інвестиційної діяльності"
До класу 9		
95	"Фінансові витрати"	"Фінансові витрати"
951	„Відсотки за кредит”	„Відсотки за кредит”
952	„Інші фінансові витрати”	"Втрати від курсових різниць фінансової діяльності"
953		„Інші фінансові витрати”
97	"Інші витрати"	"Витрати інвестиційної діяльності"
971	„Собівартість реалізованих фінансових інвестицій”	„Собівартість реалізованих фінансових інвестицій”
972	„Втрати від знецінення корисності активів”	„Собівартість реалізованих необоротних активів”

973		
974	"Втрати від неопераційних курсових різниць"	"Втрати від курсових різниць інвестиційної діяльності"
975	„Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій”	„Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій”
976	„Списання необоротних активів”	„Списання необоротних активів”
977	"Інші витрати звичайної діяльності"	„Втрати від знецінення корисності активів”
978		"Інші витрати інвестиційної діяльності"

Встановлення єдиних методологічних аспектів формування показників звітності підприємства за видами діяльності буде відповідати більшій достовірності облікової інформації, поглибленню аналізу показників фінансової діяльності, зокрема, їх відповідності П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати" і П(С)БО 4 "Звіт про рух грошових коштів".

Виходячи з того, що окремі операції в окремих випадках можуть відноситись до різних видів діяльності, в наказах про облікову політику підприємства і у примітках до фінансових звітів доцільно приводити перелік видів діяльності (операційної, фінансової і інвестиційної) звітного періоду.

Список використаних джерел:

1. З. Задорожний. Проблемні питання обліку руху матеріальних необоротних активів. /Бухгалтерський облік і аудит. - 2009. - № 10.- с. 12 - 16/.
2. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій, затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99р. № 291, із змінами та доповненнями.
3. Я. Крупка Про нормативно-правове регулювання обліку інвестиційної діяльності підприємств // Бухгалтерський облік і аудит. -2009. -№ 3. -С. 22-29/.
4. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати", затв. наказом Міністерства фінансів України від 3 1.03.99 р. № 87, із змінами

та доповненнями.

6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 «Звіт про рух грошових коштів», затв. наказом Міністерства фінансів України від 3 1.03.99 р. № 87, із змінами та доповненнями.

7. Д. Свідерський. Відображення в обліку показників фінансової діяльності підприємств у відповідності з новим Планом рахунків і П(С)БО. /Бухгалтерський облік і аудит. - 2001. - № 3. - с. 40 - 45/.