

місцевих бюджетів, у тому числі шляхом збільшення податкового навантаження на суб'єкти підприємництва.

Створення системи заходів управління процесами формування, розподілу, перерозподілу та використання фінансових ресурсів може стати передумовою вирішення проблеми фінансових дисбалансів, забезпечуючи при цьому єдність загальнодержавних інтересів та інтересів органів місцевого самоврядування, розмежування бюджетно-податкових повноважень, поєднання принципів централізму і децентралізму, підвищення самостійності бюджетів та відповідальності органів управління всіх рівнів.

Насамперед з погляду відповідності потребам сучасного світового ринку першочергові заходи фінансової підтримки держави повинні спрямовуватися на ті сфери підприємництва, які забезпечують конкурентоспроможність національної продукції та впровадження інноваційних підходів у веденні підприємницької діяльності. Крім того, ключовими засадами державної політики фінансування заходів з безпеки підприємства мають стати орієнтація на наукову і технічну новизну, стратегічну перспективу; гнучкість державного регулювання пріоритетів розвитку з урахуванням змін у світовій економіці; підвищення ефективності функціонування підприємницьких структур та їхня цільова підтримка.

Висновки

Оскільки держава впливає на ділову активність населення різними способами (зокрема, й за допомогою планування, регулювання, контролювання, стимулювання наукових досліджень, виробництва, маркетингу), її роль у формуванні належного безпекового середовища комерційної господарської діяльності є особливо важливою, а без її інституціонального впливу вирішення ключових проблем у цій сфері є неможливим. Тому великої ваги на сучасному посттрансформаційному етапі розвитку економіки України набувають розробка та впровадження ефективної системи підтримки та захисту економічних інтересів суб'єктів підприємництва.

Без цього система інституціонального забезпечення економічної безпеки держави буде неповноцінною.

Список використаних джерел

1. Господарський кодекс України. Верховна Рада України; Кодекс України, Закон, Кодекс від 16.01.2003, №436-IV // Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2003. – №18, №19-20, №21-22, ст. 144 (в редакції від 03.02.2013).
2. Україна. Верховна Рада України. Закон «Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва» // Офіційний вісник України. – №30. – 2012. – С. 55–63.
3. Господарське право України: Навчальний посібник / За заг. ред. проф. Н.О. Санахметової. – Харків: «Одіссей», 2005. – 608 с.
4. Верховна Рада України. Закон України «Про державну реєстрацію юридичних осіб і фізичних осіб-підприємців» від 15.05.2003 №755-IV // Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2003, №31-32, ст. 263.
5. Назаров В. Деякі аспекти забезпечення безпеки підприємницької діяльності / В.В. Назаров // Недержавна система безпеки підприємництва як складова національної безпеки України. Збірник наукових праць. – К.: Вид-во Європ. ун-ту, 2003. – С. 230–237.
6. Створення системи корпоративної безпеки – нагальна потреба часу // [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://nmt-journal.com/stvorenyya-sistemi-korporativno%D1%97-bezpeki-nagalna-potreba-chasu/>.
7. Васильців Т.Г. Інституціональні засади забезпечення економічної безпеки підприємництва регіону / Васильців Т.Г. // Економічні науки. Серія «Регіональна економіка». Збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет. Випуск 5 (17). – Ч. 1. – Луцьк, 2008. – 320 с.
8. Гладченко Т.М. Науково-методичні основи створення механізму державного управління і регулювання системи безпеки підприємницької діяльності: регіональний аспект: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. наук з держ. управління: спец. 25.00.02 «Механізми державного управління» / Т.М. Гладченко. – Донецьк, 2004. – 20 с.

Т.Ю. МЕЛЬНИК,
аспірантка, Житомирський державний технологічний університет

Модифікація завдань формування фінансових результатів у контексті забезпечення контролю показників у фінансовій звітності

Критичний аналіз вітчизняного Звіту про фінансові результати свідчить, що деякі методологічні положення даного документа вимагають більш повного розкриття, уточнення та удосконалення, не повною мірою відповідають вимогам міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та

не забезпечують систему контролю формування фінансових результатів якісною інформаційною базою. Виходячи з цього головною ідеєю статті є поліпшення системи контролю формування фінансових результатів на основі удосконалення її інформаційного забезпечення.

Ключові слова: контроль, фінансові результати, фінансова звітність, інформація.

Критический анализ отечественного Отчета о финансовых результатах свидетельствует, что некоторые методологические позиции данного документа требуют более полного раскрытия, уточнения и усовершенствования, не в полной мере отвечают требованиям международных стандартов бухгалтерского учета и не обеспечивают систему контроля формирования финансовых результатов качественной информационной базой. Исходя из этого главной идеей статьи является улучшение системы контроля формирования финансовых результатов на основе совершенствования ее информационного обеспечения.

Ключевые слова: контроль, финансовые результаты, финансовая отчетность, информация.

The critical analysis of Ukrainian Report about financial results testifies, that some methodological positions of this document require more complete opening, clarification and improvement, not to a full degree answer the requirements of international standards of record-keeping and does not provide the system of control for forming financial results a quality informative base. Coming from it, the main idea of the article is an improvement the system of control for forming financial results on the basis of improvement it informative providing.

Keywords: control, financial results, financial reporting, information.

Постановка проблеми. Система контролю за господарською діяльністю підприємства потребує сучасного інформаційного забезпечення, важливу частину якого складають показники фінансових результатів. Формуванню фінансових результатів діяльності підприємств передують складна облікова робота, від якості якої залежить достовірність та об'єктивність інформації, що необхідна для системи контролю. Одним з інформаційних джерел, в якому відображається процес формування фінансових результатів діяльності підприємства за звітний період, є фінансова звітність. Методика формування фінансових результатів для підприємств України в системі фінансової звітності визначена П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» [15]. Цей стандарт значною мірою враховує основні вимоги до інформації, яку повинні розкривати суб'єкти господарювання стосовно відображення фінансових результатів протягом звітного періоду. Однак його критичний аналіз свідчить про те, що деякі методологічні положення даного документа вимагають більш повного розкриття, уточнення та удосконалення, не повною мірою відповідають вимогам міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та не забезпечують систему контролю формування фінансових результатів якісною інформаційною базою.

Реформування системи бухгалтерського обліку в Україні є складовою частиною заходів, орієнтованих на впровадження економічних відносин ринкового типу. Трансформація

обліку має здійснюватися в рамках реалізації стратегічного курсу нашої держави на інтеграцію до світового економічного простору, що передбачає адаптацію законодавства України до європейського рівня. Система бухгалтерського обліку підприємств України повинна не лише забезпечити підготовку фінансової звітності відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку, а й передбачити можливість трансформації звітності українських підприємств у фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності, або щонайменше її співставлення з показниками, одержаними на основі цих стандартів.

Отже, виходячи з вищезазначеного на сьогодні постає необхідність дослідження сучасного механізму формування показників звітності, виявлення проблем у цій сфері та пошук шляхів їх вирішення з метою покращення інформаційної бази для контролю фінансових результатів.

Аналіз досліджень та публікацій з проблеми. Проблеми обліку фінансових результатів та відображення їх у фінансовій звітності всебічно висвітлювали відомі вітчизняні вчені. Слід підкреслити значення фундаментальних досліджень, результати яких висвітлено у працях: Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, Ю.Ю. Мороз, В.В. Сопко та ін.

Шляхи удосконалення показників Звіту про фінансові результати наводяться у дисертаційних дослідженнях І.В. Перевозної [2003] [13], О.В. Гращенко [2004] [2], О.М. Єрмян [2005] [5], Т.О. Токаревої [2005] [17], Т.А. Гоголь [2006] [3], Л.І. Лежненко [2007] [6], О.І. Мазіної [2007] [7], Н.В. Уткіної [2008] [18], Н.В. Прохар [2009] [16], Л.А. Поливані [2010] [14], А.А. Хуторян [2010] [19]. Проте важливе питання, що стосується формування показників фінансової звітності з урахуванням вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку з метою якісного інформаційного забезпечення системи контролю фінансових результатів, досі залишається актуальним і потребує поглибленого дослідження й узгодження.

Метою статті є поліпшення системи контролю формування фінансових результатів на основі удосконалення її інформаційного забезпечення.

Виклад основного матеріалу. Контроль за формуванням фінансових результатів здійснюється на основі відповідної інформаційної бази. У загальному розумінні під інформацією розуміють певну сукупність відомостей про навколишній світ, подій, чия-небудь діяльність; це форма зв'язку між керованими і керуючими об'єктами, які створюють основну систему управління. Інформація, яка надходить до системи контролю за формуванням фінансових результатів, має надзвичайно важливе значення, адже від її якості залежить ефективність здійснення процесу контролю, результати якого є основою для прийняття майбутніх управлінських рішень щодо подальшої діяльності суб'єкта господарювання.

Інформація, яка обслуговує систему контролю фінансових результатів, поділяється на вхідну, яка використовується для здійснення процесу контролю, та вихідну, яка відображає його

ЕКОНОМІЧНІ ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ ГАЛУЗЕЙ ТА ВИДІВ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

результати. Вхідна інформація контролю складає його інформаційну базу. Одним із внутрішніх інформаційних джерел системи контролю є облікові дані, які відображаються у системі бухгалтерського обліку і які можна визначити як «систему інформації про стан та рух ресурсів підприємства, про характер та результати господарської діяльності, що відтворює і узагальнює господарські операції в єдиному грошовому вимірнику». Облікова інформація подається у вигляді бухгалтерських документів, в яких фіксуються результати спостережень за економічними та юридичними аспектами господарювання. Методика визначення, обліку та відображення формування фінансових результатів відображається у зведеному обліковому документі – фінансовій звітності.

Інформація щодо формування звітних показників, і зокрема фінансової звітності, є доступною для різних груп користувачів інформації про фінансові результати діяльності. Відповідно, для зменшення впливу зацікавлених груп людей на показник фінансових результатів у звітності підприємств держава регулює методичні підходи до його визначення шляхом стандартизації обліку та звітності.

Методика формування фінансових результатів для підприємств України в системі фінансової звітності визначена П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» [15], а у міжнародній практиці – Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку (далі – МСБО) 1 «Подання фінансових звітів» [8]. Цим стандартом передбачено складання звіту про прибутки і збитки.

Відповідно до вимог вітчизняного законодавства при формуванні кінцевого фінансового результату (прибутку або збитку) на українських підприємствах у звіті міститься інформаційна база контролю щодо величини таких показників:

- валовий прибуток, який характеризує ефективність роботи структурних підрозділів підприємства за центрами витрат і центрами відповідальності, де відбувається формування змінних витрат, безпосередньо пов'язаних із виготовленням продукції та загальнопромисловим управлінням, а також визначення виробничої собівартості;
- фінансовий результат від операційної діяльності, який характеризує ефективність операційних витрат, пов'язаних із формуванням виробничої собівартості, загальногосподарським управлінням і збутовою діяльністю та іншими операційними витратами;
- фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування, який характеризує рівень формування прибутку підприємства до його оподаткування з урахуванням усіх видів витрат, які виникають на підприємстві і які можливо передбачити;
- фінансовий результат від звичайної діяльності, який узагальнює і дає якісну оцінку рівня формування прибутку від усіх витрат, які можливо передбачити на підприємстві;
- чистий прибуток, який узагальнює рівень ефективності всіх поточних витрат, які можливо передбачити (звичайних), а також випадкових (надзвичайних), що виникають у процесі господарювання.

У П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» чітко визначена форма та перелік статей, які мають бути у Звіті.

Крім визначених показників фінансових результатів за звітністю інформаційні ресурси обліку на кожному підприємстві дозволяють формувати для системи контролю дані про результати: фінансових операцій, іншої звичайної діяльності та надзвичайних подій.

У МСБО 1 форма Звіту про фінансові результати чітко не визначається, але суб'єкт господарювання пропонується подавати всі статті доходу та витрат, визнані за період у два способи:

- а) в єдиному звіті про прибутки та збитки;
- б) у двох звітах: звіті, що відображає компоненти прибутку або збитку (окремий звіт про прибутки та збитки), та другому звіті, що починається з прибутку або збитку та відображає компоненти іншого сукупного прибутку (звіт про сукупні доходи) [8].

При довільному форматі Звіту про прибутки та збитки в МСБО 1 все ж таки визначається, що як мінімум він має включати рядки, що відображають інформацію про такі суми за період: дохід; фінансові витрати; частку прибутку або збитку асоційованих та спільних підприємств, що обліковуються за методом участі в капіталі; податкові витрати; прибуток або збиток від припинених видів діяльності після сплати податків; прибуток або збиток. Окрім цього, суб'єкт господарювання має подавати в окремому звіті про прибутки та збитки інформацію про прибуток або збиток за період, що відноситься до неконтрольованих часток та до власників материнської компанії. Суб'єкт господарювання має подавати додаткові рядки, заголовки та проміжні підсумки у звіті про сукупні доходи та в окремому звіті про прибутки та збитки (якщо він подається), коли таке подання є доречним для розуміння фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання. У таблиці наведено мінімальні вимоги до змісту статей звітів відповідно до міжнародних стандартів.

Незалежно від того, складається один чи два звіти, для компонентів іншого сукупного прибутку існують два можливі варіанти представлення. Окремі компоненти іншого сукупного прибутку можуть бути представлені:

- за вирахуванням податку на прибуток або
- до відповідних податкових впливів із зазначенням єдиної суми податку стосовно цих компонентів окремим рядком.

Суми податку на прибуток за кожним компонентом іншого сукупного прибутку мають бути розкриті або в звіті про сукупні прибутки та збитки (звіті про сукупні прибутки), або в примітках.

Розкриття інформації стосовно коригувань унаслідок перекласифікації також може подаватися або в звіті про сукупні прибутки та збитки (звіті про сукупні прибутки), або в примітках.

Дослідження показали, що вітчизняна форма Звіту про фінансові результати не містить усіх обов'язкових рядків, які вимагають міжнародні стандарти. Враховуючи те, що Україна прагне до інтеграції з європейськими країнами, реформування системи бухгалтерського обліку повинно орієнтуватися на вимоги міжнародних стандартів. Тому в Звіті про фінансові

Мінімальні вимоги до змісту статей звітів

Стаття	Єдиний звіт про сукупні прибутки та збитки	Два звіти	
		окремий звіт про прибутки та збитки	звіт про сукупні прибутки
Дохід	+	+	-
Фінансові витрати	+	+	-
Частина прибутку (збитку) асоційованих та спільних підприємств, облікована за методом участі в капіталі	+	+	-
Витрати з податків	+	+	-
Загальна сума прибутку (збитку) після сплати податків: – від діяльності, що припиняється, та – визнаного при оцінці за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на продаж або при вибутті активів чи ліквідаційних груп, що становлять припинену діяльність	+	+	-
Прибуток або збиток	+	+	+*
Кожний компонент іншого сукупного прибутку, класифікований за характером, за винятком частки в іншому сукупного прибутку асоційованих та спільних підприємств, що обліковуються за методом участі в капіталі	+	-	+
Загальний сукупний прибуток	+	-	+
Прибуток (або збиток) за звітний період, що відноситься до неконтрольованих часток та власників материнської компанії	+	+	-
Загальний сукупний прибуток за звітний період, що відноситься до неконтрольованих часток та власників материнської компанії	+	-	+

* Сума прибутку або збитку наводиться наприкінці окремого звіту про прибутки та збитки та на початку звіту про сукупні прибутки.

результати доцільно вести рядки, які будуть відображати інформацію щодо величини фінансового результату (прибутку або збитку) після оподаткування від діяльності, що припиняється, та величини фінансового результату (прибутку або збитку) після оподаткування від діяльності, що продовжується. Також у Звіті пропонуємо ввести рядки, які будуть відображати, яка частка чистого фінансового результату відноситься на власників материнської компанії та на частку неконтрольованих часток. Такі зміни забезпечать систему контролю фінансових результатів інформацією, на основі якої суб'єкти контролю зможуть більш ефективно контролювати формування та розподіл прибутку підприємства.

Відповідно до МСБО 1 підприємство має подавати аналітичну структуру витрат, використовуючи класифікацію, яка базується або на характері витрат, або на їхньому функціональному призначенні, залежно від того, яка з класифікацій забезпечує найбільш обґрунтовану та доречну інформацію [8].

За першою формою аналізу (методом «характеру витрат») суб'єкт господарювання об'єднує витрати у прибутку або збитку згідно з їхнім характером (наприклад, амортизація, придбання матеріалів, транспортні витрати, виплати працівникам, витрати на рекламу) і не перерозподіляє їх за функціями в межах суб'єкта господарювання. Цей метод може бути простим у застосуванні, оскільки немає потреби розподіляти операційні витрати відповідно до класифікації функцій.

За другою формою аналізу (методом «функції витрат» або «собівартості реалізації») витрати класифікують відповідно до їхніх функцій як частини собівартості чи, наприклад, витрат на збут або адміністративну діяльність. Згідно з цим методом суб'єкт господарювання розкриває як мінімум ін-

формацію про собівартість реалізації окремо від інших витрат. Цей метод може надавати більш доречну інформацію користувачам, ніж класифікація витрат за характером, але розподіл витрат на функції може вимагати довільного розподілу та значного судження.

За оцінкою формату вітчизняної звітності на предмет його аналітичності у розкритті інформації про формування фінансових результатів можна побачити, що він дещо поєднує в собі наведені вище два формати за міжнародними стандартами обліку. Перший розділ звіту побудований за функціональним призначенням витрат та доходів та дозволяє визначити внесок кожного виду діяльності (операційна, інвестиційна, фінансова, надзвичайна) у створення загального фінансового результату. Другий розділ визначає характер витрат за їхніми елементами.

В умовах становлення ринку і розвитку нових напрямів в області обліку в Україні необхідно глибше вивчити міжнародний досвід, щоб забезпечити оптимальне співвідношення вимог міжнародних і вітчизняних стандартів. У той же час зміни повинні сприяти покращенню інформаційної бази контролю фінансових результатів в системі звітності. Систему показників звітності необхідно трансформувати таким чином, щоб вона максимально якісно задовольняла потреби суб'єктів контролю за формуванням фінансових результатів у необхідній інформації. Ф.Ф. Бутинець вважає, що орієнтиром для реформування бухгалтерського обліку в Україні є досвід Росії, Білорусі та Казахстану [1, с. 101]. У практиці зазначених країн інформаційна база контролю щодо формування фінансового результату діяльності підприємства представлена у Звіті про прибутки та збитки.

У звіті про прибутки та збитки Російської Федерації міститься така інформаційна база контролю щодо формування фінансового результату: валовий прибуток (збиток); прибуток (збиток) від продажу; прибуток (збиток) до оподаткування, чистий прибуток (збиток). Окрім зазначених показників у Звіті містяться дані щодо виручки (за мінусом податку на додану вартість та акцизного збору), наступні види витрат: собівартість продажу, комерційні витрати, управлінські витрати, відсоток до сплати, інші витрати, поточний податок на прибуток; наступні доходи: доходи від участі в інших організаціях, відсотки до отримання, інші доходи. Також у Звіті передбачені рядки, які відображають зміну відстрочених податкових зобов'язань та активів [10].

Аналізуючи форму Звіту про прибутки та збитки Російської Федерації, Ю.Ю. Мороз зазначила, що даний Звіт має досить спрощену форму та не дозволяє користувачам справедливо оцінити результат господарювання підприємства. Це спричиняє певну загрозу при оцінці потенційними інвестором фінансового стану суб'єкта господарювання [9, с. 188].

Що стосується Звіту про прибутки та збитки Республіки Білорусь, то в ньому відображаються наступні показники, які є об'єктами системи контролю формування фінансового результату: валовий прибуток; прибуток (збиток) від реалізації товарів, продукції, робіт, послуг; прибуток (збиток) від операційних доходів і витрат; прибуток (збиток) від позареалізаційних доходів та витрат; прибуток / збиток (формується як сума попередніх трьох статей прибутків/збитків); прибуток (збиток) до оподаткування; чистий прибуток (збиток). Формування фінансових результатів у Звіті здійснюється відповідно до таких розділів:

- I. Доходи і витрати за видами діяльності.
- II. Операційні доходи та витрати.
- III. Позареалізаційні доходи та витрати.

На відмінну від українського Звіту про фінансові результати у Звіті про прибутки та збитки Республіки Білорусь містяться рядки, які відображають інформацію щодо витрат та доходів, які не враховуються при оподаткуванні і при визначенні прибутку (збитку) до оподаткування відповідно додаються або віднімаються. Також дана форма звіту містить рядки, які відображають інформацію щодо суми відповідних податків (окрім податку на прибуток) і зборів та неподаткових санкцій і пені, а також інших витрат і платежів, базою оподаткування і/або джерелом сплати для яких виступає прибуток [12].

Аналіз Звіту Республіки Білорусь надає можливість зробити висновки, що його форма є достатньо розгорнутою, й тим самим забезпечує систему контролю більш повною інформацією щодо формування фінансових результатів, ніж Звіти України та Російської Федерації.

Досліджуючи форму Звіту про прибутки та збитки Республіки Казахстан, можна побачити, що в ній формується інформаційна база контролю щодо величини таких показників: валовий прибуток; операційний прибуток (збиток); прибуток (збиток) до оподаткування; прибуток (збиток) після оподатку-

вання діяльності, що продовжується; прибуток (збиток) після оподаткування діяльності, що припиняється; прибуток за рік; інший сукупний прибуток; загальний сукупний прибуток підприємства. Відмінним від українського, російського та білоруського звітів у даному випадку є те, що загальний прибуток підприємства (кінцевий фінансовий результат) визначається як сума прибутку за рік (прибуток після оподаткування) та іншого сукупного прибутку, що відповідає вимогам МСБО 1 «Подання фінансової звітності». Своєю чергою, інший сукупний прибуток включає такі суми: переоцінку основних засобів; переоцінку фінансових активів наявних для продажу; долю в іншому сукупному прибутку (збитку) асоційованих організацій і спільної діяльності, що враховуються по методу пайової участі; актуарні прибутки (збитки) по пенсійних зобов'язаннях; ефект зміни в ставці прибуткового податку на відстрочений податок дочірніх організацій; хеджування грошових потоків; курсову різницю по інвестиціях в зарубіжні організації; хеджування чистих інвестицій в зарубіжні операції; інші компоненти іншого сукупного прибутку; коригування при рекласифікації у складі прибутку (збитку); податковий ефект компонентів іншого сукупного прибутку [11].

Як показали дослідження, вітчизняний Звіт про фінансові результати відрізняється від звітів про прибутки та збитки Росії, Білорусії та Казахстану як за формою, так і за змістом, а отже й за інформаційним забезпеченням процесу контролю формування фінансових результатів суб'єктів господарювання.

Важливим питанням подальшого розвитку бухгалтерського обліку в Україні є визначення вимог до обсягу та якості інформації, яка надається суб'єктам контролю фінансових результатів у вигляді фінансової звітності. Основою для розв'язання даного питання має стати досвід та тенденції регулювання бухгалтерського обліку в різних країнах та вимоги міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Удосконалення формування показників «Звіту про фінансові результати» наводиться у ряді дисертаційних робіт, присвячених дослідженню обліку та аналізу фінансових результатів. Наприклад, І.В. Перевозова аргументує, що формування фінансового результату діяльності підприємства у Звіті про фінансові результати доцільніше проводити за правилами бухгалтерського обліку без перевантаження його непотрібними штучними прив'язками до податкових розрахунків, тобто вилучити рядки 180 та 210. Натомість ввести рядок, який би містив інформацію про сукупну суму нарахованих податків, зборів, обов'язкових і страхових платежів із розшифровкою за основними видами. Окрім вже зазначених змін автор пропонує введення додаткових рядків: 171 «Прибуток нереалізований», 176 «Збиток нереалізований», що, на її думку, додає б інформативності даному Звіту та можливості зацікавленим користувачам зробити висновки щодо реальності отриманих підприємством фінансових результатів діяльності для прийняття адекватних управлінських рішень [13, с. 12].

Н.В. Уткіна у процесі досліджень обґрунтувала необхідність внесення додаткових змін і до Звіту про фінансові результати:

- з метою надання можливості внутрішнім користувачам проводити маржинальний аналіз діяльності підприємства (розподіляти статті на постійні та змінні);

- з метою отримання детальної інформації про витрати підприємства на збут (які займають значну частку в загальних операційних витратах підприємства) розподілити статтю «витрати на збут» на відповідні статті: маркетингові, логістичні та комерційні витрати;

- з метою зменшення впливу «дискреційних витрат» на проміжний показник прибутку пропонується виключити амортизацію зі статті «собівартість реалізованої продукції»;

- з метою надання інформації про обсяг внутрішньогосподарських операцій компанії однієї групи і спрощення методики складання консолідованої фінансової звітності додати статті внутрішньогрупових доходів та витрат [18, с. 11].

Н.В. Прохар запропонувала удосконалити форму Звіту про фінансові результати, застосувавши релевантний підхід до формування фінансових результатів і виділивши такі проміжні показники: фінансовий результат від основної діяльності, від іншої реалізації, від зміни цін, від володіння активами, від інших операцій, фінансовий результат унаслідок виправлення помилок, фінансовий результат діяльності до оподаткування та чистий прибуток (збиток). На думку автора, це дозволить забезпечити користувачів фінансової звітності релевантною інформацією з метою управління прибутком підприємства [16, с. 14].

У 2010 році А.А. Хуторян у своєму дисертаційному дослідженні з огляду на міжнародні стандарти запропонувала вилучити статті надзвичайних доходів та витрат із Звіту про фінансові результати діяльності підприємств, що, на її думку, буде більше відповідати міжнародній практиці [19, с. 10].

Ми вважаємо, що такі заходи є актуальними і на даний час, оскільки у вітчизняному Звіті про фінансові результати доходи та витрати від надзвичайних подій беруть участь у формуванні кінцевого фінансового результату. В той же час надзвичайні події не є метою господарської діяльності, не залежать від неї, а тому й не можуть ніяким чином впливати на величину фінансового результату. Досліджуючи досвід інших країн, можна побачити, що в звіті про прибутки та збитки Російської Федерації суми надзвичайних доходів та витрат окремо не віділяються, однак вони є складовою статей «Інші доходи» та «Інші витрати», що також суперечить міжнародним стандартам. У національному стандарті фінансової звітності №2 Республіки Казахстан міститься пряма заборона відображати у звіті про прибутки та збитки надзвичайні доходи та витрати, тобто участі у формуванні фінансового результату вони не беруть. Указані показники відсутні і у звітності Республіки Білорусь. Отже, позиція Казахстану та Білорусії повністю відповідає положенню міжнародного стандарту бухгалтерського обліку (ст. 87), в якому вказується, що суб'єкт господарюван-

ня не повинен подавати будь-які статті доходу або витрат у вигляді надзвичайних статей у звіті про сукупні доходи чи в окремому звіті про прибутки та збитки (якщо він подається) або у примітках [9, с. 193].

Оскільки згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» П(с)БО не мають суперечити Міжнародним стандартам, слід внести відповідні зміни до П(с)БО 3 і виключити з форми №2 «Звіт про фінансові результати» рядки 200–210. Одночасно слід передбачити розкриття доходів і витрат внаслідок стихійного лиха, аварій тощо в примітках до фінансових звітів [4, с. 82].

Ряд вчених (О.В. Гаращенко, Т.А. Гоголь, О.М. Єрмян, Л.І. Лежненко, Л.А. Поливана) у своїх дисертаційних дослідженнях пропонують удосконалити форму Звіту про фінансові результати завдяки чіткому розмежуванню фінансових результатів за видами діяльності (операційної, фінансової, інвестиційної, надзвичайної), що, на їхню думку, надасть можливість більш системно та аргументовано відтворити етапи формування проміжних фінансових результатів та кінцевого фінансового результату (чистого прибутку) підприємства і приведе до узгодженості між формами звітності (Звітом про фінансові результати та Звітом про рух грошових коштів) і, таким чином, дозволить досягти комплексного підходу при складанні фінансової звітності та покращить їхній взаємозв'язок. Наприклад, О.М. Єрмян вперше запропонувала зміни в методиці формування і відображення в бухгалтерському обліку фінансових результатів за видами діяльності з урахуванням корегування рахунку 79 «Фінансові результати» і введення нових субрахунків. Зокрема, субрахунок 791 «Результат основної діяльності», субрахунків 792 «Результат від іншої операційної діяльності», 793 «Результат від фінансової діяльності», 794 «Результат від інвестиційної діяльності», 795 «Результат надзвичайних подій». У зв'язку з тим, що при нарахуванні податку на прибуток від звичайної діяльності необхідні облікові дані про результат від звичайної діяльності, запропоновано ввести субрахунок рахунка 79 «Фінансові результати» 796 «Результат від звичайної діяльності», на якому буде відображатись накопичення фінансових результатів за видами діяльності підприємства, списання нарахованої суми податку на прибуток і віднесення до нерозподіленого прибутку (збитку). Відповідно до цих змін вчена пропонує удосконалити і форму Звіту про фінансові результати [5, с. 9].

З такими висновками вчених важко не погодитися, але в той же час треба зазначити, що зміни, запропоновані вченими, в основному направлені на покращення аналітичності показників звітності, а не на удосконалення інформаційної бази системи контролю за формуванням фінансових результатів.

Отже, можна зробити висновок, що сучасна система бухгалтерського обліку в Україні характеризується рядом проблем відносно упорядкованості формування фінансових результатів, що, своєю чергою, послаблює контрольну функцію бухгалтерського обліку. Однією з проблем є неузгодже-

ність між потребами в інформаційному забезпеченні системи контролю щодо розміру прибутку або збитку від різних видів діяльності та наявною методикою їх формування.

За сучасної системи обліку на субрахунках та в системі показників звітності формується інформація про результат основної діяльності (субрахунок 791), результат фінансових операцій (субрахунок 792), результат іншої звичайної діяльності (субрахунок 793) та результат надзвичайних подій (субрахунок 794). У той же час кінцевий фінансовий результат підприємства складається із фінансового результату від операцій, які є предметом його основної діяльності, іншої операційної, фінансової та інвестиційної, які в сукупності становлять звичайну діяльність, а також від операцій за наслідками надзвичайних подій. Отже, для удосконалення оцінки і контролю діяльності підприємства необхідно упорядкувати відображення формування фінансових результатів в обліку та звітності по видах і, відповідно, внести такі зміни до складу субрахунків рахунку 79 «Фінансові результати»: 791 «Результат основної діяльності», 792 «Результат іншої операційної діяльності», 793 «Результат фінансової діяльності», 794 «Результат інвестиційної діяльності», 795 «Результат надзвичайних подій», 796 «Фінансовий результат звітного періоду». Відображення в обліку формування фінансових результатів окремо від кожного виду діяльності сприяло б усуненню зазначених неузгодженостей.

Основна діяльність є головною метою створення підприємства і забезпечує найбільшу частку його доходу. Дохід, отриманий від основної діяльності, доцільно називати «Дохід від основної діяльності», а рахунок 70 «Доходи від реалізації» замінити назвою «Доходи від основної діяльності». Облік витрат основної діяльності ведеться на рахунку 90 «Собівартість реалізації об'єктів основної діяльності», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» [9, с. 200].

Результат іншої операційної діяльності формується за доходами на рахунку 71 «Інший операційний дохід» і витратами рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності». Сума результатів діяльності підприємства за субрахунками 791 і 792 буде надавати системі контролю інформацію про фінансовий результат від операційної діяльності.

Результати фінансової діяльності формуються за доходами рахунку 73 «Інші фінансові доходи» в новій назві «Доходи від фінансової діяльності» і витратами рахунку 95 «Фінансові витрати».

Інформація про результати від інвестиційної діяльності формується за доходами на рахунку «Інші доходи» в новій редакції «Доходи від інвестиційної діяльності» і витратами рахунку 97 «Інші витрати», який доцільно назвати «Інвестиційні витрати». Одночасно на рахунку 794 буде відображатися інформація про доходи і витрати від участі в капіталі суб'єктів інвестування, які формуються відповідно на рахунках 72 «Дохід від участі в капіталі» і 96 «Витрати від участі в капіталі».

На субрахунку 796 «Фінансовий результат звітного періоду» буде узагальнюватися інформація про фінансові ре-

зультати господарської діяльності від основної (субрахунок 791), іншої операційної (субрахунок 792), фінансової (субрахунок 793), інвестиційної (субрахунок 794) діяльності та результати надзвичайних подій (субрахунок 795) та визначатися чистий прибуток (збиток) за звітний період. Сальдо рахунку 796 при його закритті буде свідчити про суму створеного чистого прибутку (збитку) підприємства і списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Таким чином, зазначені зміни дозволять забезпечити систему контролю інформацією про фінансові результати господарської діяльності підприємства щодо усіх її видів як окремо, так і у сумі загального підсумку.

На основі наведених вище пропозицій в системі бухгалтерських рахунків і фінансової звітності буде формуватися інформаційна база про створений прибуток підприємства за видами діяльності і чистий прибуток власників після відчуження доходів в частині сплати податку на податковий прибуток. Такий підхід виправданий з економічної точки зору, оскільки співставлення показників доходів і витрат за джерелами і напрямками їх утворення дає можливість виявити прибуткові та збиткові господарські операції, проаналізувати та проконтролювати, які фактори на них вплинули. Окрім цього, наведена форма звітності буде максимально наближено відповідати вимогам міжнародних стандартів, що сприятиме інтеграції України з європейськими країнами.

Висновки

Першочерговим завданням національної внутрішньої та зовнішньої політики в XXI ст. є входження України до європейського політичного, економічного та правового простору, утвердження її як впливової європейської держави та набуття повноправного членства в Європейському Союзі. Однією з основних передумов вступу України до ЄС є приведення національної правової системи, включаючи спільні принципи, цінності та правову культуру, у відповідність з міжнародними вимогами. Одним з пріоритетних напрямів такої адаптації є законодавство у сфері бухгалтерського обліку і аудиту.

На основі проведених досліджень було визначено, що затверджена в Україні форма Звіту про фінансові результати хоча і носить цінний аналітичний характер, все ж не по всіх статтях відповідає міжнародним вимогам щодо подання фінансових звітів, які наводяться в МСБО 1.

Вивчення зарубіжного досвіду таких країн, як Російська Федерація, Республіка Білорусь та Казахстан, показало, що вітчизняний Звіт про фінансові результати відрізняється від Звітів про прибутки та збитки цих країн як за формою, так і за змістом, а отже і за інформаційним забезпеченням системи контролю фінансових результатів.

На основі проведених досліджень нами було запропоновано підходи до удосконалення форми Звіту про фінансові результати, показники якої будуть максимально наближені до вимог міжнародних стандартів та мати більш цінний інформаційно-контрольний і аналітичний характер.

Подальших досліджень потребують питання розробки системи контролю формування фінансових результатів на основі її удосконаленого обліково-аналітичного забезпечення.

Список використаних джерел

1. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» / Ф.Ф. Бутинець, Л.Л. Горецька. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 544 с.
2. Гаращенко О.В. Облік і аналіз формування фінансових результатів та розподілу прибутку: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 [Електрон. ресурс] / О.В. Гаращенко; Київ. нац. екон. ун-т. – К., 2004. – 19 с.
3. Гоголь Т.А. Облік та аудит доходів підприємств (на матеріалах підприємств харчової промисловості Чернігівської області): Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 [Електрон. ресурс] / Т.А. Гоголь; Київ. нац. екон. ун-т ім. В.Гетьмана. – К., 2006. – 19 с.
4. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: монографія / С.Ф. Голов. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
5. Єремян О.М. Організація і методологія обліку і аналізу фінансових результатів (на прикладі консервного виробництва України): Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 [Електрон. ресурс] / О.М. Єремян; Київ. нац. екон. ун-т. – К., 2005. – 17 с.
6. Леженко Л.І. Облік і аудит формування фінансових результатів (на прикладі хлібопекарних підприємств України): автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09 [Електрон. ресурс] / Л.І. Леженко; Держ. вищ. навч. закл. «Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана». – К., 2007. – 19 с.
7. Мазіна О.І. Облік та аналіз фінансового результату в управлінні суб'єктами малого підприємництва: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09 [Електрон. ресурс] / О.І. Мазіна; Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2007. – 21 с.
8. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансових звітів» [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/go/929_013
9. Мороз Ю.Ю. Обліково-інформаційна система моніторингу економічного потенціалу підприємства [Текст]: монографія / Ю.Ю. Мороз. – Житомир: ПП «Рута», 2011. – 352 с.
10. О формах бухгалтерской отчетности [Електрон. ресурс]: приказ Министерства финансов Российской Федерации от 02.07.2010 г. №66н. – Режим доступу: <http://www1.minfin.ru>
11. Об утверждении перечня и форм годовой финансовой отчетности для публикации организациями публичного интереса (кроме финансовых организаций) [Електрон. ресурс]: Приказ Министра финансов Республики Казахстан от 20.08.2010 №422. – Режим доступу: <http://union-account.kz>
12. Об утверждении форм бухгалтерской отчетности, инструкции о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности [Електрон. ресурс]: постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 14.02.2008 г. (в редакции постановления Минфина от 11.12.2008 №187). – <http://www.minfin.gov.by>
13. Перезовова І.В. Облік і аналіз фінансових результатів підприємств газотранспортного комплексу України: Автореф. дис. канд. екон. наук: спеціальність 08.06.04 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит / І.В. Перезовова. – Т., 2003. – 20 с.
14. Поливана Л.А. Облік і аналіз фінансових результатів підприємств роздрібної торгівлі: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09 [Електрон. ресурс] / Л.А. Поливана; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. – К., 2010. – 20 с.
15. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати» / Наказ Міністерства фінансів України від 31.03.99 №87 [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0397-99
16. Прохар Н.В. Облік і контроль фінансових результатів у сільськогосподарських формуваннях: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09 [Електрон. ресурс] / Н.В. Прохар; Нац. ун-т біоресурсів і природокористування України. – К., 2009. – 20 с.
17. Токарева Т.О. Методика і організація обліку та аналізу фінансових результатів діяльності на малих підприємствах: Автореф. дис... канд. екон. наук: спеціальність 08.06.04 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит / Т.О. Токарева. – К., 2005. – 20 с.
18. Уткіна Н.В. Облік і контроль фінансових результатів діяльності підприємств: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09 [Електрон. ресурс] / Н.В. Уткіна; Держ. вищ. навч. закл. «Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана». – К., 2008. – 20 с.
19. Хуторян А.А. Облік та аудит формування фінансових результатів (на прикладі підприємств гірничо-збагачувального комплексу): автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09 [Електрон. ресурс] / А.А. Хуторян; Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана. – К., 2010. – 20 с.