

І. В. Пушкарь,
к. держ. упр., доцент, доцент кафедри обліку та оподаткування,
Запорізький національний університет
ORCID ID: 0000-0003-4380-7907
Г. А. Ніколаєва,
магістрант, Запорізький національний університет
ORCID ID: 0000-0002-4997-3140

DOI: 10.32702/2306-6814.2021.22.78

НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ НА ТОРГОВЕЛЬНОМУ ПІДПРИЄМСТВІ: МЕТОДИЧНИЙ АСПЕКТ

I. Pushkar,
PhD in Public Administration, Associate Professor, Associate Professor
of the Department of Accounting and Taxation, Zaporizhia National University
H. Nikolaieva,
Master's student, Zaporizhia National University

DIRECTIONS OF IMPROVEMENT OF ACCOUNT OF FINANCIAL RESULTS ON TRADE ENTERPRISE: METHODOLOGICAL ASPECT

Твердження, що визначення кінцевого результату діяльності є головною метою бухгалтерського обліку підприємства, існує протягом всіх етапів розвитку облікової практики. Метою діяльності будь-якого підприємства є позитивний фінансовий результат, якого прагне отримати управлінець, а також знаходження резервів його підвищення, тому питання правильності його обліку є одним із ключових у процесі здійснення господарської діяльності. Достовірна облікова інформація щодо фінансових результатів надзвичайно важлива в системі управління, оскільки досягнення максимізації прибутку дає можливість підприємству на розвиток його діяльності, а саме: оновлення основних засобів; розширення виробництва; запровадження нових технологій, а також формує запас фінансової стійкості підприємства, що дозволяє йому оперативно реагувати на інфляційні зміни та зміни в ринковій кон'юктурі. Ефективна організація бухгалтерського обліку полягає у створенні цілісної облікової системи, а також на забезпеченні відповідного рівня координації її складових елементів з урахуванням галузевої специфіки підприємств. Функціонування такої системи спрямоване на забезпечення інформаційних потреб користувачів облікової інформації, встановлення єдиної форми побудови матеріального та інформаційного забезпечення облікового процесу. Раціональна організація обліку фінансових результатів має гарантувати достовірність інформаційної системи та її повноцінність, висвітлення усіх аспектів пов'язаних із специфікою діяльності підприємства. У статті проведено аналіз наукової літератури, законодавчих і нормативних джерел, результати якого дозволяють стверджувати, що існують проблеми щодо визначення сутності поняття "фінансові результати" та надано його уточнене визначення. Обґрунтовано напрями удосконалення методичних аспектів обліку доходів та фінансових результатів на торговельних підприємствах відповідно до їх специфіки діяльності за рахунок впровадження аналітичної деталізації господарських операцій, що дасть можливість підвищити аналітичність і дієвість облікової інформації та прийняття більш ефективних управлінських рішень.

Statement, that determination of end-point of activity is the primary objective of record-keeping of enterprise, exists during all stages of development of registration practice. The aim of activity of any enterprise is a positive financial result, that leader, and also research of backlogs of his increase aims to get, that is why a question of rightness of his account is one of key in the process of realization of economic activity. Reliable accounting information in relation to financial results is extraordinarily important in control system, so as an achievement of maximization of profit gives an opportunity to the enterprise on development of his activity, namely: updating of the fixed assets; expansion of production; input of NT and others like that, and also forms the supply of financial firmness of enterprise, that allows to him operatively to react on inflationary changes and changes in the market state of affairs. Effective

organization of record-keeping consists in creation of the integral registration system, and also on providing of corresponding level of co-ordination of her component elements taking into account the branch specific of enterprises. Functioning of such system is sent to providing of informative necessities of users of accounting information, establishment of only form of construction of the material and informative providing of registration process. Rational organization of account of financial results must guarantee authenticity of the informative system and her full value, illumination of all aspects of related to the specific of activity of enterprise. The analysis of scientific literature, legislative and normative sources is conducted in the article, the results of that allow to assert that problems are in relation to determination of essence of concept "financial results" and he is given the specified determination. Reasonably directions of improvement of methodical aspects of accounting of incomes and financial results on trade enterprises in accordance with their specific of activity due to the input of the analytical working out in detail of economic operations, that will give an opportunity to promote analytical and effectiveness of accounting information and acceptance of more effective administrative decisions.

*Ключові слова: фінансові результати, доходи, витрати, прибуток, збиток.
Key words: financial results, income, expenses, profit, loss.*

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Попри численні дослідження науковців щодо сутності такої категорії, як "фінансовий результат" ще й досі немає єдиної думки щодо визначення цього поняття як у науковій літературі, так і на законодавчому рівні. Також на сьогодні актуальним є питання щодо розробки ефективної методики обліку фінансових результатів з урахуванням галузевих особливостей та специфіки діяльності підприємства.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Питання теоретико-методологічних питань формування та обліку фінансових результатів розглядалися багатьма вченими, однак найбільш вагомий внесок у дослідження цього питання зробили такі вітчизняні вчені: М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, Ю.А. Верига, С.Ф. Голов, А.Г. Загородній, О.О. Вороніна. Проблематику формування та обліку фінансових результатів на торговельних підприємствах досліджували такі науковці: Н.О. Власова, О.А. Круглова, Л.В. Семерунь, Т.В. Андросова, С.В. Князь, Н.П. Люхіна. Попри численні дослідження науковцями щодо даної теми на сьогодні залишається багато невирішених питань, які потребують детального обговорення та розробки оптимальних підходів до удосконалення методології формування та обліку фінансових результатів, а саме: формування єдиного підходу до визначення сутності "фінансових результатів" та удосконалення методології їх обліку з урахуванням специфіки діяльності підприємства.

МЕТА СТАТТІ

Метою статті є систематизація теоретико-методологічних підходів до визначення сутності "фінансові результати", а також пошук шляхів до удосконалення обліку фінансових результатів торговельними підприємствами для прийняття ефективних рішень.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Однією із перешкод до цілісної системи обліку фінансових результатів підприємства є неузгодженість між науковцями, а, як наслідок, і на законодавчому рівні,

визначення дефініції "фінансові результати". За результатами аналізу літературних джерел було виявлено, що між фахівцями у галузях обліку, фінансів, економіки та юридичних наук немає однозначної думки щодо визначення сутності поняття "фінансові результати". Думки різних авторів щодо даної категорії узагальнено на рисунку 1. Поняття "фінансові результати" та "прибуток" зумовлені різним складом доходів та витрат, що використовуються під час розрахунків, а також різним ступенем ідентифікації елементів, що їх формують. Зокрема, складові, від яких залежить прибуток, не завжди можуть бути чітко ідентифіковані, особливо під час визначення економічного прибутку. На відміну від прибутку, складові фінансових результатів чітко ідентифікуються, ведеться їх облік, для їх визначення на рівні кожного суб'єкта господарювання існує база об'єктивних даних [1]. Тому ототожнення цих понять є недоцільним у науковій літературі.

Щодо нормативно-правової бази України, то в законодавстві взагалі не розглядається таке поняття, як "фінансові результати". Зокрема, у частині законодавчих актів з бухгалтерського обліку обґрунтовано лише сутність понять "прибуток" та "збиток", а саме відповідно до НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" прибуток — сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати; збиток — перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати [2].

У Податковому кодексі України зазначено, що прибуток визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень Кодексу [3].

З метою якісної організації обліку та складання звітності, проведення аналізу, забезпечення можливості прийняття своєчасних управлінських рішень, для підвищення ефективності діяльності підприємства, слід чітко розуміти сутність поняття "фінансовий результат" та елементів, що його формують. Проведений аналіз сут-

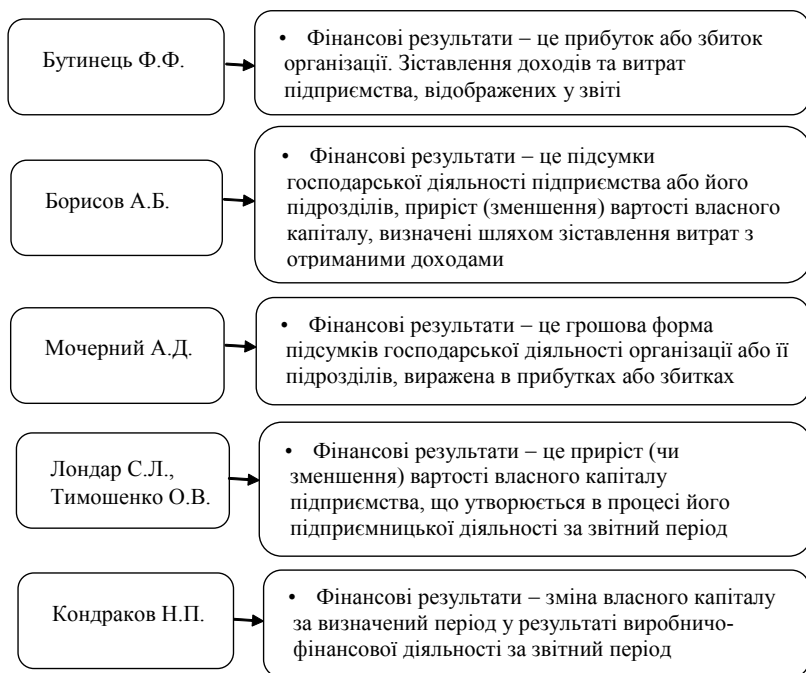


Рис. 1. Визначення в науковій літературі дефініції "фінансові результати"

ності поняття "фінансові результати", порядку відображення його в обліку, звітності дає підстави вважати цю проблематику актуальною для подальших досліджень [4].

Також варто звернути увагу на стандартизацію фінансових результатів для всіх галузей ведення підприємницької діяльності. У процесі визначення фінансових результатів підприємства кожного з видів діяльності необхідно враховувати особливості їх формування, зумовлені специфікою того чи іншого виду діяльності.

Для організації достовірної облікової інформації щодо формування фінансових результатів торговельних підприємств доцільним є розмежування їх видів за певними класифікаційними ознаками. Класифікація фінансових результатів перш за все необхідна для прийняття ефективних рішень користувачами, а тому повинна мати групування за певними ознаками, які підвищують аналітичність отриманої інформації. Діяльність торговельного підприємства вимагає розмежування облікових даних для внутрішніх і зовнішніх користувачів та підвищення ефективності управління продажами товарів. Цього можна досягти шляхом удосконалення системи аналітичного обліку [5].

Доцільним є введення аналітичної деталізації інформації щодо продажу товарів для визначення фінансових результатів на торговельних підприємствах з урахуванням специфіки їх діяльності за такими критеріями:

- аналітика за формою торгівлі (реалізація товарів в оптовій торгівлі; реалізація товарів в роздрібній торгівлі);
- аналітика (для підприємств оптової торгівлі) за категоріями покупців (реалізація вітчизняним покупцям; реалізація товарів іноземним покупцям);
- аналітика за товарними групами (реалізація продовольчих товарів; реалізація непродовольчих товарів);

— аналітика (для підприємств роздрібної торгівлі) за методами активізації продажу товарів (реалізація товарів за дисконтними картками; реалізація товарів зі знижками; реалізація товарів у період розпродажу).

Така аналітична деталізація щодо продажу товарів має забезпечувати можливість оперативного аналізу отриманих від продажу товарів доходів і бути зручною та надійною базою для прийняття ефективних рішень в управлінні продажами товарів.

Облік доходів підприємств, які займаються торговельною діяльністю, здійснюється відповідно до П(С)БО 15 "Дохід" [6] з використанням рахунків класу 7 "Доходи і результати діяльності", а саме на відокремленому рахунку 70 "Доходи від реалізації". Рахунок 70 "Доходи від реалізації" у свою чергу поділяється на рахунки:

— 702 "Дохід від реалізації товарів", за кредитом якого відображається збільшення (одержання) доходу, а за дебетом — належна сума непрямих податків (акцизного податку, податку на додану вартість та інших, передбачених законодавством) та списання у порядку закриття на рахунок 79 "Фінансові результати";

— 704 "Вирахування з доходу", за дебетом якого відображаються суми надходжень за договорами комісії, агентськими та іншими аналогічними договорами на користь комітентів, принципалів; сума наданих після дати реалізації знижок покупцям, вартість повернутих покупцем товарів та інші суми, що підлягають вирахуванню з доходу, за кредитом відображається списання дебетових оборотів на рахунок 79 "Фінансові результати" [7].

Собівартість реалізованих товарів визначається з урахуванням вимог П(С)БО 16 "Витрати" [8] та обліковується на рахунках класу 9 "Витрати діяльності", а саме на субрахунку 902 "Собівартість реалізованих товарів", за дебетом якого відображається фактична собівартість реалізованих товарів (без торговельних націнок), а за кредитом — списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 "Фінансові результати" [7].

Проте цієї інформації недостатньо для задоволення потреб користувачів облікової інформації різних рівнів управління, яким необхідно визначати та обліковувати доходи від реалізації товарів за окремими напрямками торговельної діяльності, групами та асортиментом товарів, а також категоріями покупців та каналами збуту товарів. Виходячи зі специфіки діяльності, завдань управління і контроль, конкретних потреб підприємство може самостійно розробляти додаткові субрахунки та аналітичні рахунки [5].

Прикладом такої деталізації інформації про доходи від продажу товарів підприємством є відкриття таких субрахунків:

- 7021 "Дохід від реалізації товарів оптом вітчизняним підприємствам";
- 7022 "Дохід від реалізації товарів оптом на експорт";
- 7023 "Дохід від роздрібної торгівлі" тощо.

У результаті використання додаткових аналітичних субрахунків отримуємо можливість розділити весь ви- торг підприємства на доходи від реалізації товарів та інші доходи із застосуванням різних методів активізації продажу, що дозволить проводити більш детальний аналіз торговельної діяльності підприємства та приймати рішення щодо правильності застосування різних методів маркетингових інструментів.

Відповідна деталізація повинна бути і для обліку витрат підприємства від продажу продукції:

- 9021 "Собівартість реалізованих товарів оптом вітчизняним підприємствам";
- 9022 "Собівартість реалізованих товарів експортованих";
- 9023 "Собівартість реалізованих товарів у роздріб" тощо.

Планом рахунків також передбачено застосування рахунку 93 "Витрати на збут", на якому ведеться облік витрат, пов'язаних із збутом (реалізацією, продажем) товарів. За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат на збут, а за кредитом — списання на рахунок 79 "Фінансові витрати". До витрат на збут, зокрема, належать витрати пакувальних матеріалів, транспортування товарів за умовами договору, витрати на маркетинг та рекламу, витрати на оплату праці й комісійні продавцям, торговим агентам, працівникам відділу збуту, амортизація, ремонт та утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, що використовуються для забезпечення збуту товарів [7].

Для підприємства, яке займається торговельною діяльністю, є вкрай важливим деталізація витрат на збут для знаходження резервів до їх зменшення, тому вважаємо доцільним ввести аналітичні субрахунки до рахунку 93 "Витрати на збут". Прикладом такої аналітики можуть бути такі субрахунки:

- 931 "Витрати на збут оптової торгівлі";
- 932 "Витрати на збут роздрібною торгівлі" тощо.

У діючому Плані рахунків бухгалтерського обліку наявний рахунок 79 "Фінансові результати", який призначено для обліку й узагальнення інформації про фінансові результати діяльності підприємства. За кредитом рахунку 79 "Фінансові результати" відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом — суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, також належна сума нарахованого податку на прибуток. Рахунок 79 "Фінансові результати" має такі субрахунки: 791 "Результат операційної діяльності", 792 "Результат фінансових операцій" та 793 "Результат іншої діяльності" [7].

На нашу думку, поділ рахунку 79 "Фінансові результати" на такі субрахунки має недолік, який проявляється у процесі формування фінансового результату, а саме: на субрахунках 791 "Результат операційної діяльності" та 792 "Результат фінансових операцій" фактично об'єднані по два види діяльності підприємства:

- на субрахунку 791 "Результат операційної діяльності" — основна та інша операційна діяльність;
- на субрахунках 792 "Результат фінансових операцій" — фінансова та інвестиційна діяльність.

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

— до субрахунку 791 "Результат операційної діяльності" відкрити два рахунки третього порядку: 7911 "Результат від основної діяльності" та 7912 "Результат від іншої операційної діяльності";

— до субрахунку 792 "Результат фінансових операцій" відкрити два рахунки третього порядку: 7921 "Результат від фінансової діяльності" та 7922 "Результат від інвестиційної діяльності" [9].

Фінансовий результат, що обліковується на рахунку 79 "Фінансові результати" при його закритті списується на рахунок 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)", на якому ведеться облік нерозподілених прибутків чи непокритих збитків поточного та минулих років, а також використаного в поточному році прибутку. За кредитом рахунку відображається збільшення прибутку видів діяльності, за дебетом — збитки та використання прибутку. Рахунок 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)" має такі субрахунки: 441 "Прибуток нерозподілений", 442 "Непокриті збитки" та 443 "Прибуток, використаний у звітному періоді" [7].

Вважаємо за необхідне доповнити його новими субрахунки, а саме:

- 444 "Прибуток (збиток) від операційної діяльності";
- 445 "Прибуток (збиток) від фінансових операцій";
- 446 "Нерозподілений прибуток минулих років";
- 447 "Коригування прибутку (збитку) від виправлення помилок та зміни облікової політики".

Таким чином, зазначена класифікація на рахунках 44 "Нерозподілений прибуток" і 791 "Результат операційної діяльності" допоможе перевіряти вплив результатів окремого виду діяльності на загальний кінцевий результат підприємства. Це дасть змогу бачити інформацію внутрішнім користувачам для прийняття управлінських рішень щодо удосконалення результатів за конкретним напрямом діяльності підприємства [10].

Важливим аспектом процесу обліку витрат підприємства в Україні є проблема повноти та своєчасності їх відображення у системі обліку. Якщо інформація щодо витрат, яка повинна слугувати для прийняття управлінських рішень є несвоєчасною, недостовірною або відсутньою, це спричиняє виникнення проблем як внутрішнім, так і зовнішнім її користувачам [11]. Для вирішення даного питання необхідно насамперед забезпечити максимальну оперативність та достатню аналітичність вихідної інформації про витрати підприємства шляхом створення та удосконалення дієвої організації обліку витрат на підприємстві та посилення контролю з боку керівництва за її виконанням.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Отже, в умовах сьогодення, позитивний фінансовий результат взагалі є причиною існування будь якого підприємства на ринку а також одним з ключових показників, який визначає ефективність його функціонування. В процесі дослідження виявлено розбіжності в чинних нормативних актах щодо визначення сутності поняття фінансових результатів що потребує урегулювання. На основі узагальнення теоретико-методичних основ обліку фінансових результатів підприємств з урахуванням особливостей їх діяльності дало змогу визначити основні проблемні аспекти та обґрунтувати шляхи

їх вирішення в контексті удосконалення аналітичного обліку формування доходів та фінансових результатів відповідно до потреб зацікавлених внутрішніх та зовнішніх користувачів облікової інформації. Зазначені розрізи аналітичної інформації з урахуванням специфіки діяльності торговельних підприємств дадуть змогу в оперативному порядку отримувати інформацію про обсяг товарообігу за різними формами торгівлі, товарними групами та методами активізації продажу товарів. Таким чином, удосконалення обліково-аналітичного забезпечення формування фінансових результатів торговельних підприємств в аспекті деталізації інформації щодо отриманих доходів є необхідним напрямом як в обліковій системі, так і в системі управління підприємства загалом, що створює сприятливі умови для підвищення їх прибутковості.

Література:

- Пасенко Н.С. Організація обліково-аналітичного забезпечення управління фінансовими результатами підприємства. Глобальні та національні проблеми економіки. 2017. № 17. С. 854—859. URL: <http://global-national.in.ua/archive/17-2017/172.pdf>
- Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності": наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. Дата оновлення: 10.08.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення: 23.10.2021).
- Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. Відомості Верховної Ради України. 2011. № 13—14, № 15—16, № 17. Ст. 112.
- Назаренко О.В., Лукаш Р.В. Фінансові результати: сутність та особливості організації бухгалтерського обліку. Інвестиції: практика та досвід. 2018. № 22. С. 19—25.
- Добрунік Т.П. Сучасна проблематика обліку фінансових результатів діяльності торговельних підприємств. Науковий вісник ужгородського національного університету. Міжнародні економічні відносини та світове господарство. 2017. № 13. С. 95—99.
- Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 "Дохід": наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 № 290. Дата оновлення: 03.11.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text> (дата звернення: 24.10.2021).
- Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291. Дата оновлення: 10.08.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 24.10.2021).
- Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 "Витрати": наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318. Дата оновлення: 03.11.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення: 24.10.2021).
- Будько О.В., Спекова О.Р. Облік фінансових результатів: проблеми та шляхи вдосконалення. Приазовський економічний вісник. 2019. № 3 (14). С. 411—416.
- Онищенко О.В., Костогриз А.В. Облік фінансового результату діяльності підприємства та шляхи його вдосконалення. Східна Європа: економіка, бізнес та управління. 2018. № 6 (17). С. 714—717.
- Матюха М.М., Ткачова А.І. Шляхи удосконалення бухгалтерського обліку витрат діяльності підприємства. Ефективна економіка. 2015. № 11. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2015_11_75

References:

- Pasenko, N.S. (2017), "Organization of accounting and analytical support for managing the financial results of the enterprise", *Hlobal'ni ta natsional'ni problemy ekonomiky*, vol. 17, pp. 854—859.
- Ministry of Finance of Ukraine (2013), Order "On approval of the National Regulation (standard) of accounting 1 "General requirements for financial reporting", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (Accessed 23 October 2021).
- The Verkhovna Rada of Ukraine (2011), "Tax Code of Ukraine", *Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainy*, vol. 13—14, vol. 15—16, vol. 17, p. 112.
- Nazarenko, O.V and Lukash, R.V (2018), "Financial results: the essence and features of the organization of accounting", *Investytsii: praktyka ta dosvid*, vol. 22, pp. 19—25.
- Dobrunik, T.P. (2017), "Modern issues of accounting for financial performance of commercial enterprises", *Naukovyj visnyk uzhhorods'koho natsional'noho universytetu. Mizhnarodni ekonomichni vidnosyny ta svitove gospodarstvo*, vol. 13, pp. 95—99.
- Ministry of Finance of Ukraine (1999), Order o "On approval of the National Regulation (standard) of accounting 15 "Income", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text> (Accessed 24 October 2021).
- Ministry of Finance of Ukraine (1999), Order "Instructions on the application of the Chart of Accounts for accounting of assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (Accessed 24 October 2021).
- Ministry of Finance of Ukraine (1999), Order "On approval of the National Regulation (standard) of accounting 16 "Expenses", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (Accessed 24 October 2021).
- Bud'ko, O.V. and Spekova, O.R. (2019), "Accounting for financial results: problems and ways to improve", *Pryazovs'kyj ekonomichnyj visnyk*, vol. 3 (14), pp. 411—416.
- Onyschenko, O.V. and Kostohryz, A.V. (2018), "Accounting for the financial result of the enterprise and ways to improve it", *Shkidna Yevropa: ekonomika, biznes ta upravlinnia*, vol. 6 (17), pp. 14—717.
- Matiukha, M.M. and Tkachova, A.I. (2015), "Ways to improve the accounting costs of the enterprise", *Efektivna ekonomika*, vol. 11, available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2015_11_75 (Accessed 12 Nov 2021).

Стаття надійшла до редакції 15.11.2021 р.