

УДК 336(075.8)

Наумчук А.В.
студентка*Східноєвропейського національного університету
імені Лесі Українки***Шматковська Т.О.***кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку та аудиту
Східноєвропейського національного університету
імені Лесі Українки*

ВІДОБРАЖЕННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА: ВІТЧИЗНЯНИЙ ТА ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД

DISPLAYING THE OPERATING RESULTS IN THE FINANCIAL STATEMENTS: DOMESTIC AND FOREIGN EXPERIENCE

АНОТАЦІЯ

У статті окреслено особливості відображення результатів операційної діяльності у вітчизняній фінансовій звітності та фінансовій звітності зарубіжних країн, пов'язані зі специфікою економік, оскільки однойменні господарські операції відображаються в бухгалтерському обліку різних держав по-різному. Наведено переваги і недоліки показників прибутку від операційної діяльності, що розраховуються за методиками формування звітів про фінансові результати України та країн близького зарубіжжя (Російської Федерації та Республіки Білорусь).

Ключові слова: прибуток, збиток, доходи, витрати, операційна діяльність підприємства, фінансова звітність.

АННОТАЦИЯ

В статье обозначены особенности отражения результатов операционной деятельности в отечественной финансовой отчетности и финансовой отчетности зарубежных стран, связанные со спецификой экономик, поскольку одни и те же хозяйственные операции отражаются в бухгалтерском учете различных государств по-разному. Приведены преимущества и недостатки показателей прибыли от операционной деятельности, которые рассчитываются по методикам формирования отчетов о финансовых результатах Украины и стран ближнего зарубежья (Российской Федерации и Республики Беларусь).

Ключевые слова: прибыль, убыток, доходы, расходы, операционная деятельность предприятия, финансовая отчетность.

ANNOTATION

This article outlines the features of displaying the results of operations in the domestic financial statements and the financial statements of foreign countries. Displaying in the financial statements related to specific economies as the same business transactions reflected in the accounting of different countries in different ways. Shown the benefits and shortcomings of profit from operations, calculated using the methods finance reports on the results of Ukraine, Russia and Belarus.

Keywords: profit, loss, income, costs, operating activities of the company, financial statements.

Постановка проблеми. Питання підвищення ефективності операційної діяльності та його контролю розглядається як одне з ключових в аспекті забезпечення конкурентоспроможності бізнесу [1, с. 203]. Особливої актуальності означена проблематика набуває за кризових умов в економіці. Вважаємо, що необхідною передумовою її вирішення є вдосконалення економічного обґрунтування стратегічних аспектів управлінських рішень.

Незважаючи на те що всі Національні положення бухгалтерського обліку України значною мірою ґрунтуються на Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку, вони не тотожні. Застосування міжнародного досвіду для суб'єктів господарювання характеризується можливістю отримання необхідної інформації для ухвалення управлінських рішень, залучення іноземних інвестицій і позик, а також виходу на зарубіжні ринки; надійністю інформації; прозорістю інформації, що забезпечується шляхом дотримання правил її складання, а також численними поясненнями до звітності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематику відображення операційної діяльності у фінансовій звітності України та зарубіжних країн, а також її прикладні аспекти досліджено у працях багатьох учених, зокрема: М.М. Алексеевої, Є.А. Афітова, І.Т. Балабанова, М.А. Болюха, Б.Є. Грабовецького, В.М. Грицькової, В.С. Єфремова, В.Є. Москалюка, О.О. Орлова, О.І. Бобир, Є. Брігхем, С.Ф. Головки, К.І. Редченко.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. При цьому залишаються недостатньо вирішеними питання вдосконалення показників щодо визначення результативності операційної діяльності, що й зумовило вибір мети дослідження в аспекті необхідності формування вдалих управлінських рішень щодо покращення операційної діяльності підприємств.

Мета статті полягає у дослідженні порядку формування звітів про фінансові результати України, Російської Федерації та Республіки Білорусь в аспекті операційної діяльності, визначенні їх переваг та недоліків, наданні пропозицій щодо найоптимальнішого поєднання показників для забезпечення прийняття ефективних управлінських рішень.

Виклад основного матеріалу дослідження. Основна функція бухгалтерського обліку поля-

гає у забезпеченні інформацією про результати господарюючого суб'єкта за будь-який даний період часу. Фінансові показники результатів діяльності підприємства відображаються у звіті про фінансовий результат, елементами якого є доходи та витрати.

Визначення прибутку – невід'ємна складова частина облікового процесу. У рамках будь-якої концепції прибутку ключовими елементами під час визначення його величини в бухгалтерському обліку є доходи та витрати, тому важливо розібратися, що означають ці терміни з точки зору обліку.

Порівняємо визначення поняття «дохід» згідно з вітчизняними та зарубіжними нормативними документами (табл. 1).

Що стосується витрат, то хоча в літературі слова «витрати» і «заграти» нерідко використовуються як синоніми, із точки зору бухгалтерського обліку їх значення різні. Термін «затрати» стосується різного використання ресурсів, у тому числі щодо придбання активів, тоді як термін «витрати» стосується використання лише тих ресурсів, які під час визначення прибутку господарюючого суб'єкта за даний період часу ставляться у відповідність до доходів.

Порівняємо визначення поняття «витрати» згідно з вітчизняними та зарубіжними нормативними документами (табл. 2).

Витрати нараховуються після визнання доходів згідно з принципом відповідності, який говорить, що втрати повинні нараховуватися за

Таблиця 1

Систематизація підходів до формування категорії «дохід»

№ п/п	Автори	Визначення
1.	Американський інститут бухгалтерів, Американський інститут присяжних бухгалтерів	Дохід виникає в результаті реалізації товарів та надання послуг і вимірюється платою, що стягується з покупця або одержувачів наданих товарів і послуг.
2.	РСФО США	Приплив або інше збільшення активів господарюючого суб'єкта і погашення кредиторської заборгованості, що мала місце протягом звітного періоду як результат відвантаження або виробництва товарів, надання послуг, або здійснення інших операцій, які є основною діяльністю суб'єкта.
3.	Австрійський фонд, ТБНЗ	Приплив або інше збільшення активів господарюючого суб'єкта і погашення кредиторської заборгованості, що мала місце протягом звітного періоду як результат відвантаження або виробництва товарів, надання послуг, або здійснення інших операцій.
4.	МСФЗ 18	Валове надходження економічних вигід протягом періоду, що виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників капіталу.
5.	ПСБО 15	Збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників).

Джерело: розроблено на основі [2, с. 385]

Таблиця 2

Систематизація підходів до формування категорії «витрати»

№ п/п	Автори	Визначення
1.	ІПБ США	Витрати у самому широкому розумінні слова включають усі здійсненні витрати, що вираховуються з доходів.
2.	АПБ	Валове зменшення активів або валовий приріст кредиторської заборгованості, які виникли в результаті прибутково орієнтованої діяльності підприємства та які визначаються й оцінюються відповідно до загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку.
3.	РСФО США	Відтік або інше використання активів та виникнення кредиторської заборгованості у результаті відвантаження або виробництва товарів, надання послуг або здійснення інших операцій, які є основною діяльністю господарюючого підприємства.
4.	Австрійський фонд ТБНЗ	Споживання або втрати потенційного прибутку або майбутніх економічних вигід у формі зменшення активів або збільшення кредиторської заборгованості господарюючого суб'єкта, не пов'язані з виплатами власникам і які призводять до зменшення власного капіталу у звітному періоді.
5.	ПСБО 16	Зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

Джерело: розроблено автором на основі [2, с. 376]

той же період, що й доходи, в якому вони отримані. Їх нарахування є складовою частиною розрахунку фінансового результату.

Порівнюємо методику розрахунку фінансового результату від операційної діяльності в Росії, Україні та Білорусі, спираючись на Звіт про фінансовий результат та аналогічні форми звітних документів вищезазначених країн.

Бланк Звіту про фінансові результати (про сукупний дохід) підприємства (форма № 2) в Україні затверджений Наказом Міністерства фінансів «Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013 № 73. Згідно з діючими стандартами бухгалтерського обліку й правилами складання фінансової звітності в Україні, на підприємствах розраховуються такі показники фінансових результатів, що відображаються у вищезазначеній формі:

- валовий прибуток;
- фінансовий результат від операційної діяльності;
- фінансовий результат до оподаткування;
- чистий фінансовий результат [3].

Порядок розрахунку валового прибутку подано на рис. 1.

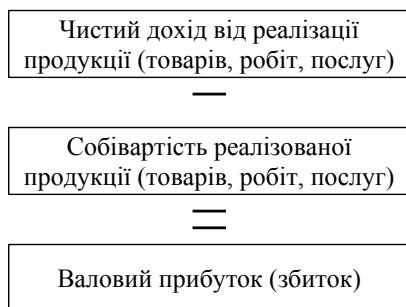


Рис. 1. Порядок розрахунку валового прибутку (збитку) підприємства

Валовий прибуток – це економічний результат діяльності суб'єктів господарської діяльності, що визначається як різниця між чистою виручкою від реалізації продукції, робіт, послуг і виробничою собівартістю. Під чистою виручкою розуміють різновид кінцевого результату, що визначається вирахуванням із загальної виручки від реалізації продукції (робіт, послуг), наданих знижок, повернення проданих товарів, податку на додану вартість, акцизного збору. Якщо виробнича собівартість перевищує чисту виручку, то це означає, що підприємство замість валового прибутку отримує валовий збиток [3].

На другій стадії визначають операційний прибуток. Він являє собою фінансовий результат від операційної діяльності та визначається як алгебраїчна сума валового прибутку, іншого операційного доходу, адміністративних видатків, видатків на збут та інші операційні видатки. Порядок розрахунку фінансових результатів від операційної діяльності подано на рис. 2.

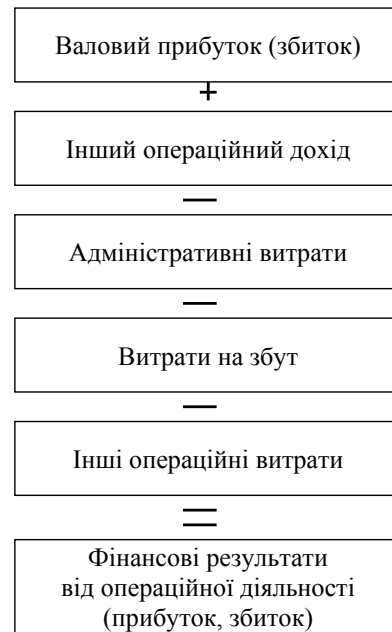


Рис. 2. Схема розрахунку фінансових результатів від операційної діяльності підприємства

До операційних витрат належать адміністративні (загальногосподарські) витрати, витрати на збут, собівартість реалізованих виробничих запасів, визнані економічні санкції, втрати від операційних курсових різниць, безнадійні борги тощо. Джерелом інших операційних доходів можуть бути доходи від операційної оренди активів та операційних курсових різниць, дохід від реалізації оборотних активів, відшкодування раніше списаних активів тощо.

Як бачимо, за економічним змістом валовий прибуток і операційний прибуток істотно відрізняються. Якщо перший із них характеризує, по суті, ефективність на стадії виробництва продукції, то другий дає змогу судити про ефективність використання всіх операційних витрат. Чим менша різниця між сумою валового й операційного прибутку, тим вищою буде ефективність діяльності підприємства за інших однакових умов господарювання в даний звітний період [4, с. 298].

Щодо Російської Федерації, то Форми бухгалтерської звітності, в тому числі і Звіту про фінансові результати затверджені Наказом Міністерства фінансів Росії від 02.07.2010 № 66. Зазначимо, що форма, дана в додатку № 1 до Наказу, називається «Звіт про прибутки і збитки», проте з 2012 р., відповідно до Закону № 402-ФЗ та інформації Міністерства фінансів Росії № ПЗ-10/2012, вона повинна іменуватися «Звіт про фінансові результати».

Структуру звіту можна умовно представити у вигляді чотирьох розділів:

- доходи і витрати по звичайних видах діяльності;
- інші доходи і витрати;
- фінансовий результат організації;
- довідкові дані.

Усі доходи і витрати організації залежно від їх характеру, умови отримання і напрямів діяльності поділяються на:

а) доходи (витрати) від звичайних видів діяльності;

б) інші доходи (витрати) [5].

Які саме доходи і витрати віднести до основних видів діяльності, а які – до інших, організації вирішують самостійно і закріплюють принципи класифікації в обліковій політиці. Ця позиція підтверджується роз'ясненнями Мінфіну Росії.

Що ж до відображення виручки та витрат, що належать до собівартості реалізації у Звіті про фінансові результати, то до рядка 2110 «Виручка» вводяться додаткові рядки, призначені для відображення відомостей про виручку за різними видами діяльності, здійснюваним організацією. А в рядку 2120 «Собівартість продажу» повинні записуватися витрати за тими видами діяльності, доходи від яких відображені по рядку 2110. Тобто до рядка 2120 має бути стільки ж додаткових рядків, скільки введено до рядка 2110.

Залежно від установленної в обліковій політиці організації порядку обліку загальногосподар-

ських витрат вони можуть або включатися в показник рядка 2120, або відображатися окремо в рядку 2220 «Управлінські витрати».

Нами проведено співставлення порядку розрахунку результатів операційної діяльності за методикою Звітів про фінансові результати України та Російської Федерації (рис. 3).

Як видно з наведеного рисунку, методика розрахунку фінансового результату від операційної діяльності України та Російської Федерації дещо відрізняється, оскільки в російському варіанті звіту цей розрахунок не включає інші доходи та витрати операційної діяльності, тому прибуток (збиток) від продажу не можна назвати абсолютно ідентичним до фінансового результату від операційної діяльності України.

У Республіці Білорусь форма Звіту про прибутки і збитки та порядок формування показників цього Звіту затверджені Постановою Мінфіну РБ «Про затвердження форм бухгалтерської звітності. Інструкції щодо заповнення та подання форм бухгалтерської звітності та визнання такими, що втратили чинність, деяких нормативних правових актів Міністерства фінансів Республіки Білорусь» від 07.03.2007 № 41.

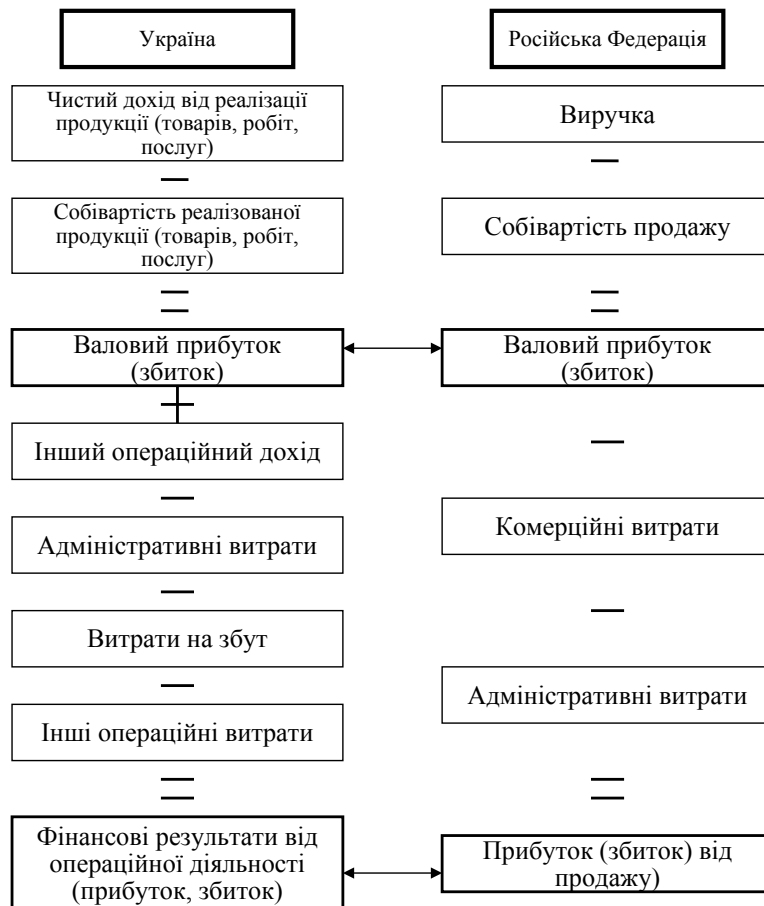


Рис. 3. Порядок розрахунку результатів операційної діяльності за методикою Звітів про фінансові результати України та Російської Федерації

Джерело: розроблено на основі [3; 5]

Звіт про прибутки і збитки умовно можна розділити на такі частини:

- показники поточної діяльності;
- показники інвестиційної діяльності;
- показники фінансової діяльності;
- показники прибутків (збитків) [6].

Розглянемо детальніше показники поточної діяльності Республіки Білорусь порівняно з аналогічними показниками України та Російської Федерації (рис. 4).

Рис. 4 говорить нам про те, що Звіт про прибутки та збитки Республіки Білорусь є найбільш інформативним. Він включає в себе три розрахункових показника поточної діяльності підприємства:

- валовий прибуток (збиток);
- прибуток (збиток) від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг;
- прибуток (збиток) від поточної діяльності.

Тобто методика розрахунку фінансових результатів у Республіці Білорусь дає змогу визначити окремо результат основної поточної діяльності в цілому, тоді як в Україні визначається лише загальний фінансовий результат від операційної діяльності (прибуток, збиток), а в Російській Федерації – лише прибуток (збиток) від продажу, тобто результат основної діяльності.

Для кращого розуміння взаємозв'язку звітів, за допомогою яких визначено фінансовий

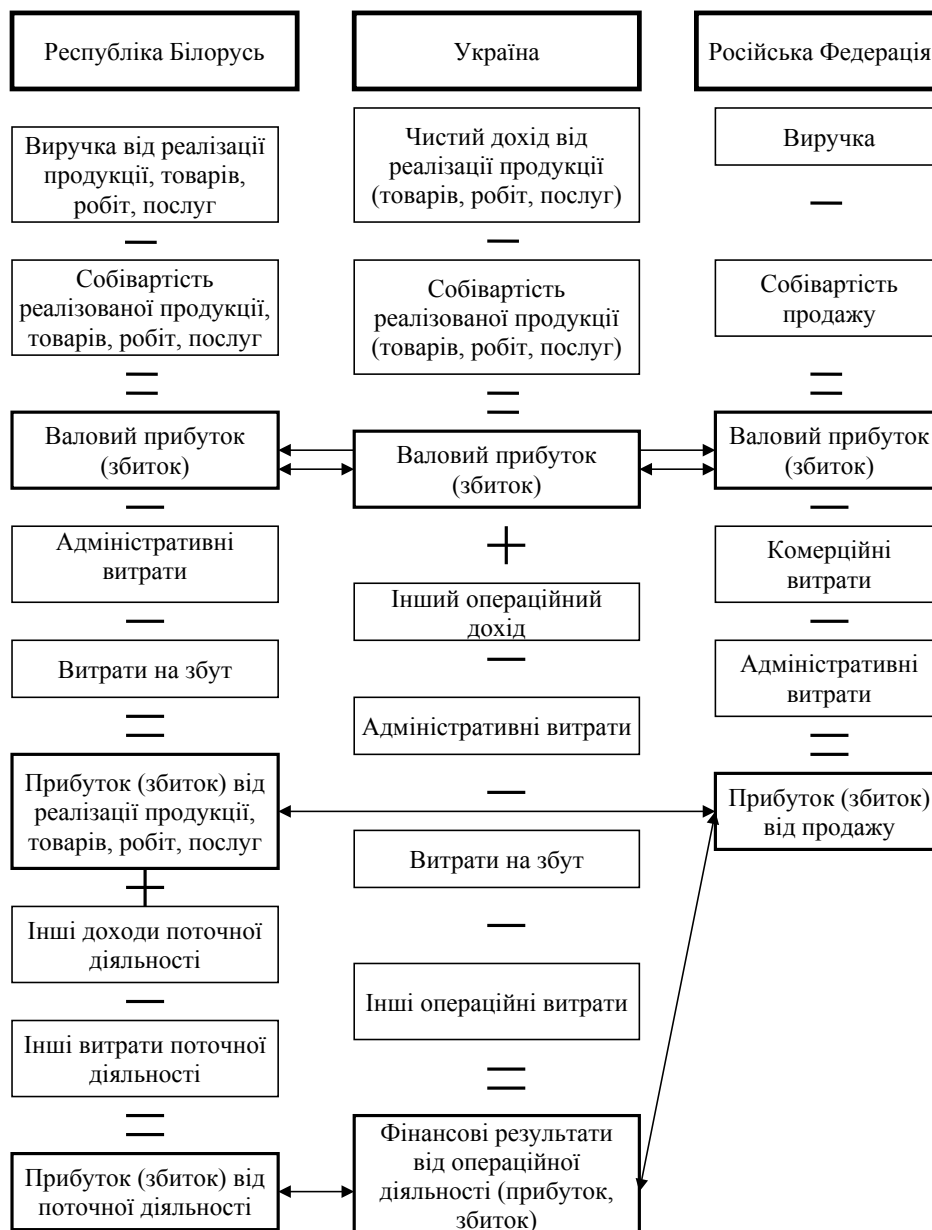


Рис. 4. Порядок розрахунку показників результативності поточної діяльності підприємства в Республіці Білорусь порівняно з аналогічними показниками України та Російської Федерації

Джерело: розроблено на основі [3; 5; 6]

Таблиця 3

**Порівняльна характеристика Звітів про фінансовий результат в Україні,
Російській Федерації та Звіту про прибутки та збитки
в Республіці Білорусь (за операційною діяльністю)**

Критерій	Звіт про фінансовий результат Україна	Звіт про фінансовий результат Російська Федерація	Звіт про прибутки та збитки Республіка Білорусь
1. Регламентация форми звіту	Наказ Мінфіну № 73 від 07.02.2013 «Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Наказ Мінфіну Росії від 02.07.2010 № 66 н	Постанова Мінфіну РБ 07.03.2007 № 41 «Про затвердження форм бухгалтерської звітності, Інструкції щодо заповнення та подання форм бухгалтерської звітності та визнання такими, що втратили чинність, деяких нормативних правових актів Міністерства фінансів Республіки Білорусь»
2. Одиниця виміру	Тис. грн.	Тис. руб., млн. руб.	Млн. руб
3. Визначення валового прибутку (збитку)	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг): ряд. 2000 – Собівартість реалізації продукції (товарів, робіт, послуг): ряд. 2050	Виручка: ряд. 2110 – Собівартість продажу: ряд. 2120	Виручка від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг: ряд. 010 – Собівартість реалізації продукції, товарів, робіт, послуг: ряд. 020
4. Статті операційних доходів	Інші операційні доходи: ряд. 2120	-	Інші доходи поточної діяльності: ряд. 070
5. Статті операційних витрат	Адміністративні витрати: ряд. 2130, Витрати на збут: ряд. 2150, Інші операційні витрати: 2180.	Комерційні витрати: ряд. 2210, Управлінські витрати ряд. 2220.	Управлінські витрати: ряд. 040, Витрати на реалізацію: ряд. 050, Інші витрати поточної діяльності: ряд. 080
6. Визначення фінансового результату операційної діяльності, у т. ч. від основної операційної діяльності;	-	Валовий прибуток збиток: ряд. 2100 – Комерційні витрати: ряд. 2210 – Управлінські витрати: ряд. 2220	Прибуток від реалізації продукції товарів, робіт і послуг = Валовий прибуток: ряд.030 – Управлінські втрати: ряд. 040 – Витрати на реалізацію: ряд. 050
від операційної діяльності в цілому	Валовий прибуток (збиток): ряд. 2090, 2095 + Інші операційні доходи: ряд. 2120 – Адміністративні витрати: ряд. 2130 – Витрати на збут: ряд. 2150 – Інші операційні витрати: ряд. 2180	-	Прибуток (збиток) від поточної діяльності = Прибуток від реалізації продукції товарів, робіт і послуг: ряд. 060 + Інші доходи поточної діяльності: ряд. 070 - Інші витрати поточної діяльності: ряд. 080
7. Вписувані статті	Передбачені формою Звіту	Визначаються видами діяльності підприємства	Додаються з метою підвищення інформативності звіту підприємством самостійно

Джерело: розроблено на основі [3; 5; 6]

результат від операційної діяльності в Україні, Росії та Білорусі, доцільно провести їх порівняння (табл. 3).

Висновки. Операційна діяльність підприємств відображається з урахуванням специфіки економіки різних країн. Зокрема, ідентичні господарські операції знаходять відображення в бухгалтерському обліку різних держав порізно, тому й форма Звітів про фінансові результати та методика розрахунків результативних показників щодо операційної діяльності в зарубіжних країнах містить суттєві відмінності порівняно з українською. Вважаємо, що для формування ефективнішого управлінського процесу щодо операційної діяльності суб'єктів господарювання доцільно забезпечити передумови для вдалої адаптації прогресивного досвіду країн-партнерів, сусідніх та економічно-розвинутих держав та забезпечити імплементацію

розрахунку показників, що не передбачено у вітчизняному Звіті про фінансові результати, проте їх упровадження сприятиме суттєвому розширенню інформаційного поля про доходи, витрати та результати діяльності для планування роботи підприємства в цілому.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

- Шматковська Т.О. До проблематики організації системи внутрішнього контролю фінансових результатів діяльності підприємства / Т.О. Шматковська, В.В. Ярош // Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка»; ред. кол.: І.Д. Пасічник, О.І. Дем'янчук. – Острого: Острозька академія, 2014. – Вип. 25. – С. 200–205.
- Бутинець Ф.Ф., Горецька П.П. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: [навч. посіб. для студ. ВНЗ спец. 7.050106 «Облік і аудит»] / Ф.Ф. Бутинець, П.П. Горецька. – Житомир: Рута, 2003. – 544 с.

3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0628-24>.
4. Андрійчук В.Г. Економіка аграрних підприємств : підручник / В.Г. Андрійчук ; 2-ге вид., доп. і перероб. – К. : КНЕУ, 2002. – 624 с.
5. Наказ Мінфіну Росії від 02.07.2010 № 66н «Про форми бухгалтерської звітності організацій» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0628-03>.
6. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 7 марта 2007 г. № 41 «Об утверждении форм бухгалтерской отчетности, Инструкции по заполнению и представлению форм бухгалтерской отчетности и признанию утратившими силу некоторых нормативных правовых актов Министерства финансов Республики Беларусь» [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.levonevski.net/pravo/razdelb/text738/index.html>.