

ОБЛІК ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ: ПРОБЛЕМИ ТА НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Л.М. Васільєва, доктор наук з державного управління,
професор кафедри обліку, аудиту та
управління фінансово-економічною безпекою
Дніпровський аграрно-економічний університет

Мета будь-якого підприємства – це отримання позитивного фінансового результату та пошук шляхів його збільшення. Результативність діяльності відображається у фінансово-економічних показниках, які найбільш точно характеризують фінансовий стан суб'єкта господарювання та дають уявлення про економічний потенціал його розвитку [5]. Фінансовий результат є основним підсумковим показником. Кожен суб'єкт господарювання особливу увагу звертає на процес формування, розподілу та використання фінансового результату своєї діяльності.

Детальне вивчення і аналіз законодавчо-нормативних документів, що регулюють облік фінансових результатів, дозволяє стверджувати, що місце фінансових результатів в системі нормативного регулювання в країні поки не визначено. Ця обставина зумовлює необхідність розробки положення з бухгалтерського обліку, що регламентує поняття і визначення базових, фундаментальних категорій обліку та відображення в звітності фінансових результатів. Вироблення регламентованого підходу до формування і відображення фінансового результату в бухгалтерському обліку і звітності є резервом підвищення його інформативності. З метою вирішення проблеми формування та подання інформації про фінансові результати як в цілому по підприємству, так і в розрізі окремих видів діяльності або в частині відокремлених підрозділів підприємства, що знаходяться в різних географічних зонах.

Незважаючи на значну кількість законодавчих і нормативних документів,

які прямо або опосередковано регулюють питання формування фінансового результату сільськогосподарські підприємства повинні брати до уваги положення обліково-галузевого й обліково-нормативного законодавства. Для адекватної оцінки прибутку звітного періоду і систематизованого накопичення інформації про всі обставини та ризики фінансово-господарської діяльності сільськогосподарських підприємств вважаємо за необхідне розробку національного Положення з бухгалтерського обліку «Сільськогосподарська діяльність» аналога МСФЗ 41 «Сільське господарство». У стандарті повинна бути представлена методика обліку доходів, витрат, прибутку (збитку) в результаті оцінки сільськогосподарської продукції та біологічних активів за справедливою вартістю.

Фінансовий результат виробничої діяльності сільськогосподарських підприємств поточного звітного періоду виявляється лише в кінці року через систему калькуляційного обліку, після визначення фактичної собівартості виробленої та реалізованої продукції. Фінансовий результат як формування показників прибутку або збитку визначається розрахунковим шляхом в бухгалтерському, оперативному, управлінському та податковому обліку [4]. Для детальної оцінки діяльності сільськогосподарського підприємства необхідно формування в бухгалтерському обліку різноманітних показників прибутку, але в даний час немає чіткої наукової концепції її формування. З метою вирішення даної проблеми і для посилення інформативних можливостей бухгалтерського обліку та фінансової (бухгалтерської) звітності, пропонуємо формування та подання інформації про показники фінансових результатів в обліку і звітності підприємствами за кілька попередніх років. При цьому відображення процесів створення та витрачання прибутку передбачає відображення інформації на спеціально задіяних рахунках бухгалтерського обліку – «Прибутки (збитки) з початку діяльності» та «Використання прибутку з початку діяльності». Як один з варіантів вважаємо також за доцільне використання рахунків позабалансового обліку.

Основу для оптимізації фінансово-господарської діяльності підприємства,

оптимізації фінансових результатів повинна складати обрана сільськогосподарським підприємством його облікова політика. Оскільки передбачені законодавством альтернативні варіанти елементів облікової політики по-різному впливають на фінансові результати діяльності сільськогосподарського підприємства.

Сільськогосподарському підприємству при формуванні елементів методичного аспекту облікової політики доцільно застосовувати системний підхід і взаємозв'язок варіантів бухгалтерського та податкового обліку, бухгалтерського та управлінського обліку [1]. Організація обліку на основі нормативно зафіксованих прийомів дозволяє формувати достовірну інформацію, що забезпечує реальне відображення фінансового стану та фінансових результатів діяльності сільськогосподарського підприємства тільки в тому випадку, якщо базується на єдиній обліковій політиці для цілей бухгалтерського, управлінського і податкового обліку. Планування і розрахунок фінансових показників за сформованими варіантами облікової політики пропонуємо здійснювати тільки на основі вибору пріоритетного для підприємства критерію – мінімального оподаткування або максимального прибутку.

Облікова політика для цілей оподаткування сільськогосподарського підприємства в основному зводиться до методичних аспектів. Методичні аспекти облікової політики сільськогосподарських підприємств для цілей оподаткування можна виділити: з податку на прибуток підприємств і спеціальним податковим режимам – системі оподаткування для сільськогосподарських товаровиробників (єдиний податок). Фінансові результати, отримані на рахунках управлінського і фінансового обліку, в кінцевому підсумку рівнозначні, але структурно деталізовані по-різному. Механізм взаємодії фінансового та управлінського обліку нами визначено через постановку аналітики бухгалтерського обліку з урахуванням потреб управлінського обліку.

Постановка сільськогосподарським підприємством управлінського обліку

передбачає можливість вибору найбільш прийняттого варіанту з існуючих і повинна здійснюватися у взаємозв'язку з бюджетуванням. Відносно фінансових результатів вважаємо за необхідне сільськогосподарським підприємствам в робочому плані рахунків передбачати можливість відображення інформації окремо по кожному центру відповідальності та направленні діяльності кожного структурного підрозділу підприємства.

При здійсненні процесу бюджетування пропонуємо фінансову структуру сільськогосподарського підприємства, що представляє собою сукупність центрів відповідальності. Основний бюджет (master budget) включає взаємопов'язану систему фінансових бюджетів (financial budget) і операційних бюджетів (operating budget). У операційний бюджет включені: бюджет продажу; бюджет виробництва; бюджет запасів продукції на кінець планованого періоду; план потреби в потужностях; бюджет собівартості виробленої продукції (включає бюджет прямих матеріальних витрат, бюджет прямих витрат на оплату праці та бюджет загальновиробничих витрат); бюджет собівартості реалізованої продукції (включає бюджет комерційних витрат; бюджет витрат на маркетинг; бюджет управлінських витрат). Для контролю за заданими параметрами в операційному бюджеті виділено два укрупнених бюджети щодо собівартості виробленої та реалізованої продукції. Однак в кожному конкретному підприємстві операційний бюджет може мати свій бюджетний склад.

Практика підтверджує, що наявність ефективно діючої системи бюджетування розширює можливості контролю за виробничою діяльністю, підвищує ефективність розподілу і використання ресурсів підприємства, дає можливість прогнозувати власні фінансові результати на кілька звітних періодів вперед і дозволяє приймати управлінські рішення в частині аналізу беззбитковості виробництва [2].

Слід зазначити, що відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків визначення фінансових результатів проводиться через закриття субрахунків за окремими видами діяльності рахунку 79 «Фінансові

результати», а разом з тим, визначення кінцевого сальдо, яке списують на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Пропонуємо внести додаткові субрахунки до рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» з обліку прибутку чи збитку за відповідним видом діяльності, а саме (рис. 1):

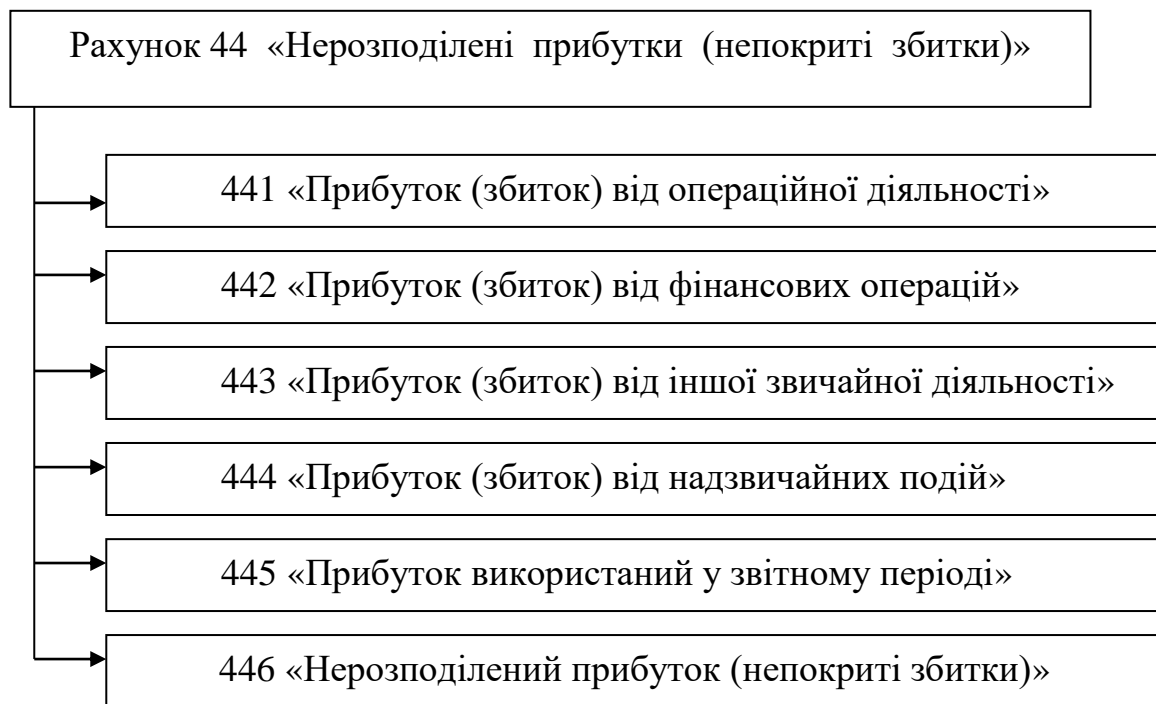


Рис. 1. Рекомендовані субрахунки до рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»

Класифікація фінансових результатів за видами діяльності на рахунку 44 Нерозподілений прибуток (непокриті збитки) дасть змогу отримувати оперативну інформацію про активність та результативність роботи підприємства в розрізі окремих видів її діяльності та дозволить контролювати вплив результатів окремого виду діяльності на загальний результат. Це надасть інформацію внутрішнім користувачам для прийняття управлінських рішень щодо покращення результатів у певному напрямі господарської діяльності.

Для розрахунку фінансових результатів необхідно порівняти доходи з

витратами, що були понесені для отримання цих доходів, тож дослідимо методичні засади визнання, оцінки та класифікації витрат.

На думку Е.С. Хендриксена та М.Ф. Ван Бреда, ефективність управління можна оцінити точніше, якщо прибуток структурований за видами діяльності й більшою чи меншою мірою контролюється адміністрацією. Тож аналітичний облік фінансових результатів, на думку авторів, доцільно організувати за запропонованими субрахунками рахунку 79 «Фінансові результати» з деталізацією за аналітичними рахунками першого-п'ятого порядку [3], що узагальнено в на рис. 2.

Виділення запропонованих аналітичних рахунків на сільськогосподарських підприємствах при ручній обробці інформації є дещо ускладненим, а тому при їх відкритті необхідно керуватися, перш за все, вигодами при прийнятті рішень та мінімізацією витрат, пов'язаних з деталізацією бухгалтерської інформації.

Обчислення прибутку (збитку) в розрізі галузей сільськогосподарського виробництва є необхідним для прийняття як оперативних, так і стратегічних управлінських рішень.

Авторами в основу виділення аналітичних рахунків у розрізі джерел формування фінансових результатів за видами іншої операційної, фінансової та інвестиційної діяльності покладено принцип релевантності, оскільки результат від реалізації й від операцій володіння залежить від підприємства, тоді як результат діяльності від зміни цін та від інших операцій – від дії чинників об'єктивного характеру, що важливо для поточного контролю фінансових результатів. Деталізація інформації про прибуток (збиток) від надзвичайних подій буде доцільною керівництву при визначенні джерел покриття понесених витрат [3].

Визначення фінансового результату за видами продукції, робіт чи послуг забезпечить керівництво підприємства інформацією про найбільш вигідні для вирощування культури (надані послуги) та внесок кожного виду продукції (послуг) у покриття витрат підприємства. Обчислення прибутку (збитку) у

розрізі центрів відповідальності забезпечить контроль і оцінку діяльності структурних підрозділів підприємства, їх вклад у отриманий фінансовий результат та покриття (економію) витрат. Визначення результату діяльності в розрізі каналів реалізації забезпечить керівництво інформацією про найбільш та найменш вигідні контракти.

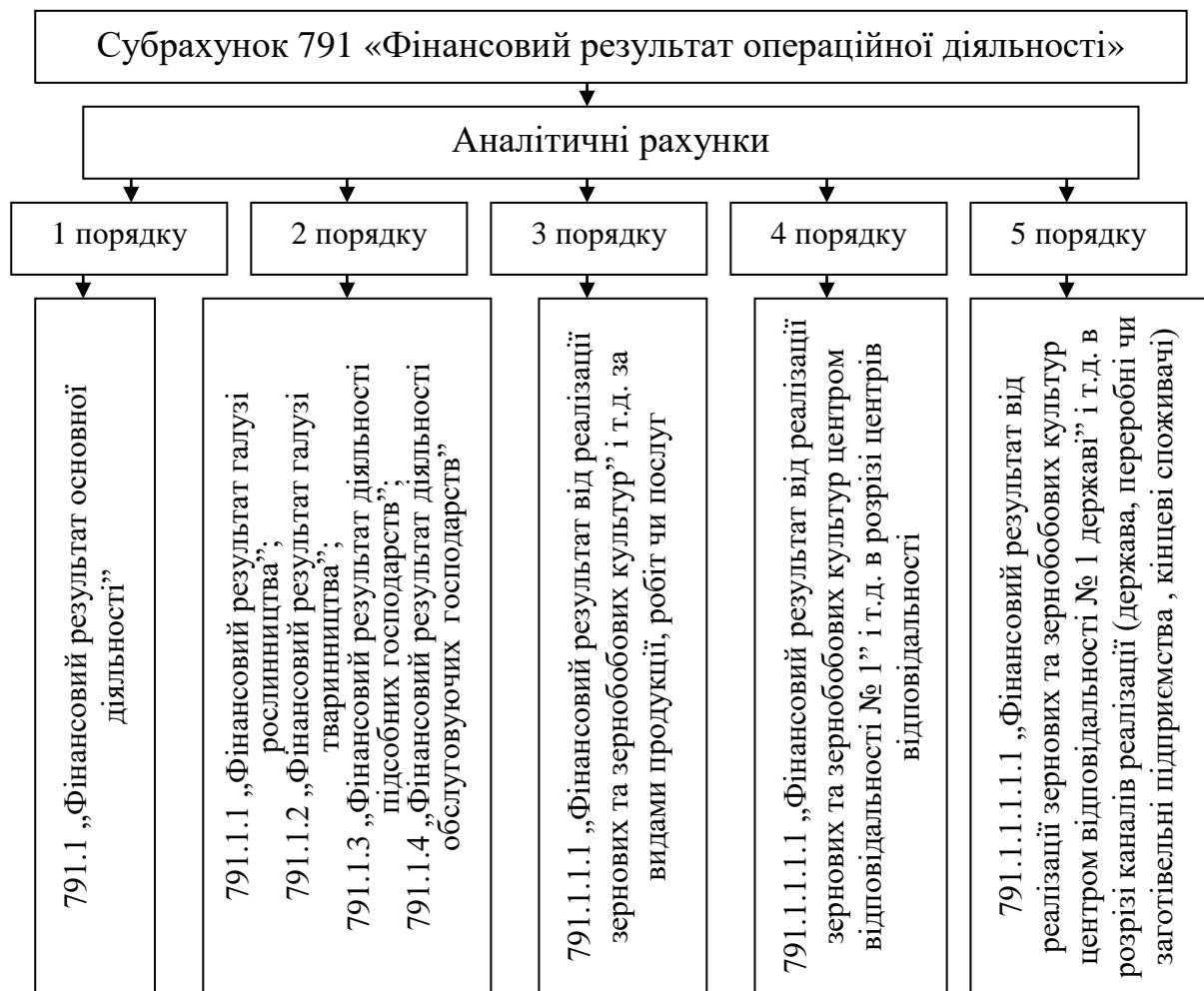


Рис. 2. Структура субрахунку 791 «Фінансовий результат операційної діяльності» сільськогосподарських підприємств при комп'ютеризованій формі обліку

Таким чином, запропоновані напрями удосконалення обліку фінансових результатів від реалізації продукції підвищують ступінь надійності інформації, що використовується внутрішніми й зовнішніми користувачами.

Література:

1. Коришко Н. Організація обліку фінансових результатів суб'єктів підприємницької діяльності / Н. Коришко // Економічний аналіз. – Випуск 6. – 2010. – С. 84 – 86.
2. Пирець Н. М. Особливості обліку фінансових результатів згідно з національними та міжнародними стандартами / Н. М. Пирець, Я. Б. Панфілова // Економічний простір. – 2012. – № 62. – С. 228 – 234.
3. Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда; [пер. с англ.]. – М.: Финансы и статистика, 2007. – 576 с.
4. Червінська С. Л. Визначення та облік фінансових результатів діяльності аграрних підприємств : автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.06.04 – «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / С. Л. Червінська. – К., 2006. – 20 с.
5. Шипіна С. Б. Сутність поняття «фінансові результати» як об'єкта бухгалтерського обліку / С. Б. Шипіна // Вісник ЖДТУ. – 2012. – № 1(59). – С. 229 – 232.