

УДК 658.15

Л. М. Яременко,

к. е. н., доцент, доцент кафедри фінансів, обліку і оподаткування,
ДВНЗ "Переяслав-Хмельницький державний педагогічний університет імені Григорія
Сковороди", м. Переяслав-Хмельницький
ORCID ID: 0000-0003-3127-5181

К. В. Авдалян,

аспірант 4-го року навчання, кафедра фінансів, обліку і оподаткування, ДВНЗ "Переяслав-
Хмельницький державний педагогічний університет імені Григорія Сковороди"
ORCID ID: 0000-0002-3605-4997

DOI: 10.32702/2306-6792.2020.23.54

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ОБ'ЄДНАННЯ ПІДПРИЄМСТВ ТА ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

L. Yaremenko,

PhD in Economics, Associate Professor, SHEE "Pereyaslav-Khmelnitskiy SPU
after Grygoriy Skovoroda", Pereyaslav-Khmelnitskiy

K. Avdalian,

Postgraduate student, SHEE "Pereyaslav-Khmelnitskiy SPU after Grygoriy Skovoroda", Pereyaslav-Khmelnitskiy

ACCOUNTING OF ECONOMIC ACTIVITY OF ASSOCIATIONS OF ENTERPRISES AND FEATURES OF FORMATION OF FINANCIAL RESULTS

У статті досліджено теоретичні основи бухгалтерського обліку господарської діяльності об'єднання підприємств та формування фінансових результатів. Описано основні організаційно-правові форми об'єднання суб'єктів підприємницької діяльності. Розглянуто особливості нормативного регулювання економічної категорії прибутку (збитку) або фінансовий результат, що дало змогу встановити особливості сутності та бухгалтерського обліку прибутку об'єднань підприємств. Проаналізувавши різні підходи науковців до сутності поняття "фінансові результати", ми пропонуємо в бухгалтерському обліку їх визначати як сукупність прибутку або збитку від реалізованої продукції, виконаних робіт, наданих послуг, а також позареалізаційних доходів і витрат. Визначено основні нормативно-правові документи щодо здійснення будь-якої господарської діяльності в Україні. Здійснено розгляд особливостей бухгалтерського обліку фінансових результатів відповідно до вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Визначено, що однією з особливостей відображення прибутку або збитку від господарської діяльності є наявність взаємовідносин, що існували раніше між покупцем та об'єктом придбання, при здійсненні процесу об'єднання підприємств. Визначено підходи до розрахунку фінансових результатів підприємства, які є визнаними у різних країнах світу. Описано організацію синтетичного обліку фінансових результатів об'єднань підприємств.

The theoretical bases of accounting of economic activity of association of enterprises and formation of financial results are investigated in the article. The main organizational and legal forms of association of business entities are described. The article describes the accounting profit and the importance of control in the workplace. The features of statutory regulation of the economic category of profit (loss) or financial result were considered, making it possible to establish peculiarities of the essence and accounting of profit of associations of enterprises. After analyzing the different approaches of scientists to the essence of the concept of "financial results", we propose to define them in accounting as a set of profit or loss from sales, work performed, services rendered, as well as non-operating income and expenses. The pressing questions of forming of financial results of enterprises activity are considered in the modern terms of management. An analysis of the list of defended dissertations on the problems of accounting of corporations and incorporated enterprises was carried out, which made it possible to form an opinion about the practical lack of scientific research on accounting of financial results of any of the types of associations of enterprises. The peculiarities of accounting of financial results in accordance with the requirements of international standards of accounting and financial reporting were considered. This made it possible to determine that the accounting of associations of enterprises and the procedure of preparation of

consolidated financial statements are also regulated by national regulations (standards) of accounting, but the latter are imperfect and do not always take into account all possible situations in practice. It is proved that, in addition to the traditional financial result arising from the comparison of income and expenses incurred during the reporting period, a business combination, as a separate entity, must account and reflect the financial result of the unification in the consolidated financial statements. This enabled us to form the components of the financial result of the unification of the enterprises. It is determined that one of the features of profit or loss statement from business activities is the existence of relationships that previously existed between the customer and the property to be acquired during the process of the unification of the enterprises. The approaches to calculation of financial results of the enterprise which are recognized in different countries of the world are defined. The organization of synthetic accounting of financial results of associations of enterprises is described.

Ключові слова: нормативно-правове забезпечення, облік фінансових результатів, прибуток, об'єднання підприємств, фінансовий результат, господарська діяльність.

Key words: regulatory support, accounting of financial results, profit, association of enterprises, financial result, economic activity.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Протягом останніх років суб'єктам підприємницької діяльності доводиться здійснювати свою діяльність в умовах економічної кризи, яка виражається через інфляцію, зниження покупної здатності покупців, високої кредитної ставки, нестабільного законодавства та політичної системи. Загалом це має негативний вплив на ефективність здійснення господарської діяльності об'єднань підприємств, та на окремі її економічні показники. За результатами 2019 року вітчизняні суб'єкти підприємницької діяльності, які знаходяться на території України отримали фінансовий результат у розмірі майже 193 млрд грн збитку (70,0 % підприємств отримали прибуток, а 30,0 % — збиток). Дослідження фінансових результатів та чинників, що мають на них вплив, у період економічної кризи, стає ще більш актуальним, оскільки від одержаного підприємством прибутку залежить подальше існування самого підприємства та надходження коштів до бюджетів різних рівнів.

У сучасних умовах особлива увага приділяється бухгалтерському обліку фінансових результатів, так як фінансовий результат є одним з найважливіших складових діяльності об'єднань підприємств. Проблеми формування фінансових результатів нині набувають все більшої актуальності і це спонукає до поглибленого вивчення зарубіжного та вітчизняного досвіду, призводить до пошуку напрямів удосконалення обліку фінансових результатів, посилення контролю за повнотою отримання доходів, економією витрат та формуванням прибутку (збитку). Провідна роль фінансових результатів є давно визнаною і полягає в забезпеченні зміцнення бюджету держави, сприяє інвестиційній привабливості, діловій активності підприємства у виробничій та зокрема у фінансовій сфері.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Актуальність створення та функціонування об'єднань підприємств вивчали такі науковці: С.О. Баркалов, І.В. Бейцун, О.М. Вінник, С.М. Грудницька, О.Є. Гудзь, К.С. Демченко, В.О. Джуринський, І.Г. Єгорова, А.А. Жук, О.Р. Кібенко, О.М. Кириленко, І.М. Кравець, І.М. Кучеренко, Г.І. Матукова, О.П. Овсак, О.М. Островська В.Н. Петрина, Н.С. Приймак, І.Б. Руссман, В.І. Щелкунов, В.С. Щербина та ін. Не залишилась поза увагою ця тема й у іноземних вчених, як-от: Джоел Дж. Сігел (Joel G. Siegel) та Джей К. Шим (Jae K. Shim), Крістофер Ноубс (Christifer Nobes), Федоров Б.Г. та ін.

Вагомий внесок у дослідження поняття "об'єднання підприємств" зробили вчені, які спеціалізуються в галузі цивільного та господарського права такі: О.М. Вінник, В.О. Джуринський, І.М. Кравець, В.С. Щербина та інші, які досліджували питання щодо правового статусу об'єднань підприємств, зокрема асоціацій, корпорацій, консорціумів та концернів. Дослідженню питань та проблем обліку фінансових результатів присвячено роботи таких вітчизняних вчених: Бутинець Ф.Ф., Вещунова А.Ф., Олексюк О.І., Козак В.Є., Христич Г.О., Нусінов В.Я., Турило А.М., Дікань Л.В., Вороніна О.О., Якимчук Т.В., Есманова Л.І., Фролова Л.В., Сич Є.М., Андрійчук В.Г. та багато інших.

ВИДІЛЕННЯ НЕ ВИРІШЕНИХ РАНІШЕ ЧАСТИН ЗАГАЛЬНОЇ ПРОБЛЕМИ

Аналіз робіт вказаних вчених дозволив виявити недосконалість наукових досліджень щодо ознак, характеру та принципів взаємодії об'єднань підприємств. Ці питання є недостатньо вивченими на підприємствах та потребують

подальшого глибокого дослідження щодо особливостей формування фінансових результатів.

МЕТА СТАТТІ

Метою статті є дослідження теоретичних основ бухгалтерського обліку господарської діяльності об'єднання підприємств та особливостей формування фінансових результатів.

ВИКЛАДЕННЯ ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Досвід провідних компаній світу та розвинутих індустріальних країн свідчить, що співпраця суб'єктів підприємницької діяльності та добросовісна конкуренція позитивно впливають на результати господарської діяльності підприємства, закріплюючи його позиції на конкретному сегменті ринку, підвищуючи якість продукції, товарів, робіт, послуг, сприяючи запровадженню новітніх технологій, розширюючи коло споживачів тощо. Об'єднання підприємств є результатом економічних інтеграційних процесів, що виходять із потреб господарюючих суб'єктів і можливостей ефективно вирішувати проблеми економічного та соціального характеру.

Відповідно до ст. 70 Господарського кодексу України підприємства мають право на добровільних засадах об'єднувати свою господарську діяльність (виробничу, комерційну та інші її види) на умовах і в порядку, встановлених законами України. Результатом такого об'єднання є створення нових утворень — об'єднань підприємств [1]. Відповідно до даного ж кодексу об'єднанням підприємств є господарська організація, утворена у складі двох або більше підприємств із метою координації їх виробничої, наукової та іншої діяльності для вирішення спільних економічних та соціальних завдань.

Отже, об'єднання підприємств — це об'єднання активів, зобов'язань, власного та залученого капіталу, доходів, витрат та фінансових результатів декількох суб'єктів господарювання в одну господарську одиницю для здійснення ефективної масштабної діяльності в майбутньому.

До основних характеристик об'єднання підприємств можна віднести:

- 1) об'єднанням підприємств є юридична особа;
- 2) об'єднання утворюється у складі двох або більше юридичних осіб. Зважаючи на це, фізичні особи — суб'єкти підприємницької діяльності не можуть входити до складу об'єднання підприємств;
- 3) об'єднання підприємств утворюється з

метою координації виробничої, наукової та іншої діяльності його учасників;

4) об'єднання підприємств утворюється для вирішення спільних економічних та соціальних завдань його учасників, тобто, несе в собі значний потенціал високоефективного господарювання за будь-яких соціально-економічних умов;

5) об'єднання підприємств можуть утворюватися на невизначений термін або діяти як тимчасові об'єднання;

6) рішення про утворення об'єднання підприємств (установчий договір) та статут об'єднання погоджуються з Антимонопольним комітетом України в порядку, встановленому законодавством;

7) учасники об'єднання підприємств можуть вносити на умовах і в порядку, що передбачені його установчими документами, майнові внески (вступні, членські, цільові тощо). Це майно передається об'єднанню його учасниками в господарське відання або в оперативне управління на основі установчого договору чи рішення про утворення об'єднання. Вартість майна об'єднання відображається у його балансі;

8) об'єднання підприємств не відповідає за зобов'язаннями його учасників, а підприємства — учасники не відповідають за зобов'язаннями об'єднання, якщо інше не передбачено установчим договором або статутом об'єднання. Іншими словами, відповідальність підприємств — учасників об'єднання за зобов'язаннями (договорами та ін.) останнього може наставати лише за наявності відповідного положення в установчих документах об'єднання.

Вивчивши положення міжнародних стандартів фінансової звітності можна охарактеризувати такі характерні особливості при об'єднанні бізнесу:

— компанії, що об'єднуються, повинні обмінювати або об'єднати значну більшість (якщо не всі) звичайних акцій з правом голосу об'єднуваних компаній;

— акціонери кожного з підприємств, що об'єднуються, повинні зберігати в основному такі самі права голосу та частку в об'єднаному підприємстві одне щодо одного після об'єднання, як і до нього;

— справедлива вартість одного підприємства істотно не повинна відрізнятися від справедливої вартості іншого;

— покупець оцінює ідентифіковані придбані активи та прийняті зобов'язання за їхньою справедливою вартістю на дату придбання;

— покупець оцінює вартість викупленого права, визнаного як нематеріальний актив, на

Таблиця 1. Організаційно-правові форми об'єднань підприємств відповідно до положень Господарського кодексу України

Назва	Коротка характеристика
Асоціація	Договірне об'єднання, створене з метою постійної координації господарської діяльності підприємств, що об'єдналися, шляхом централізації однієї або кількох виробничих та управлінських функцій, розвитку спеціалізації і кооперації виробництва, організації спільних виробництв на основі об'єднання учасниками фінансових та матеріальних ресурсів для задоволення переважно господарських потреб учасників асоціації
Корпорація	Договірне об'єднання, створене на основі поєднання виробничих, наукових і комерційних інтересів підприємств, що об'єдналися, з делегуванням ними окремих повноважень централізованого регулювання діяльності кожного з учасників органам управління корпорації
Консорціум	Тимчасове статутне об'єднання підприємств для досягнення його учасниками певної спільної господарської мети (реалізації цільових програм, науково-технічних, будівельних проєктів тощо). Консорціум використовує кошти, якими його наділяють учасники, централізовані ресурси, виділені на фінансування відповідної програми, а також кошти, що надходять з інших джерел, в порядку, визначеному його статутом. У разі досягнення мети його створення консорціум припиняє свою діяльність
Концерн	Статутне об'єднання підприємств, а також інших організацій, на основі їх фінансової залежності від одного або групи учасників об'єднання, з централізацією функцій науково-технічного і виробничого розвитку, інвестиційної, фінансової, зовнішньоекономічної та іншої діяльності
Холдинг	Публічне акціонерне товариство, яке володіє, користується, а також розпоряджається холдинговими корпоративними пакетами акцій (часток, паїв) двох або більше корпоративних підприємств (крім пакетів акцій, що перебувають у державній власності)

Джерело: [1].

основі строку, що залишається до дати припинення дії відповідного контракту.

Основні організаційно-правові форми об'єднання суб'єктів підприємницької діяльності, які визначені Господарським кодексом України наведено в таблиці 1.

Слід відзначити, що для визначення організаційної складності управління діяльністю інтегрованих структур бізнесу, в економічній науці широко застосовується термін "корпоративне" управління, об'єктами яких є "корпорації" та "інтегровані корпоративні структури" як складні форми підприємницьких утворень — інтегрованих структур бізнесу.

Специфічною організаційною формою об'єднання суб'єктів господарювання є холдингові компанії. Холдингова компанія — це інтегроване товариство, яке безпосередньо не бере участі у виробничій діяльності, а використовує свої кошти для придбання контрольних акцій, акцій інших підприємств, які є учасниками концерну або іншого добровільного об'єднання. Завдяки цьому холдингова компанія здійснює контроль за діяльністю таких підприємств.

Основними результатами створення холдингів у світі є:

— гнучке реагування на коливання кон'юнктури ринку залежно від політичних та інших правово-економічних ситуацій;

— можливість оперативного маневрування капіталовкладеннями, шляхом їх диверсифікації;

— полегшення податкового тиску (перерозподіл надприбутку, шляхом переведення його в інвестиції, що не оподатковуються чи оподатковуються за зниженими ставками);

— диверсифікованість виробництва, ринків збутку;

— збереження оперативного управління материнською компанією та збереження господарської самостійності на рівні дочірнього підприємства;

— можливість одержання підтримки від інших учасників групи в складні економічні фази життєвого циклу підприємства.

До основних типів холдингових компаній належать:

— холдинги, створені на основі об'єднання промислових підприємств;

— конгломерати, які формуються на основі поглинання підприємств різноманітної виробничої та комерційної діяльності;

— банківські холдинги;

— холдинги у системі фондів. Холдинги у системі фондів — створення інвестиційних фондів, які скуповують акції різних підприємств, що дає можливість засновникам і керівникам цих фондів контролювати такі підприємства.

Основними способами створення холдингових компаній є: передавання контрольних пакетів акцій дочірніх підприємств холдинговій компанії або поглинання одного господарського суб'єкта іншим, шляхом придбання контрольного пакета акцій. Воночас холдингові компанії можуть створюватися шляхом: заснування холдингу на базі існуючого підприємства чи існуючого підрозділу; формування холдингової компанії на базі колишньої чи існуючої управлінської структури; створення холдингової компанії як нового господарського суб'єкта.

Міжнародна практика формування різних типів та видів суб'єктів господарювання виділяє такі методи об'єднання суб'єктів господарювання: повної господарської відокремленості; часткової господарської відокремленості; об'єднання часток власного капіталу; утворення нової господарської одиниці; пайовий метод участі в капіталі; базовий метод придбання; метод пропорційної консолідації. Проте практика утворення господарських об'єднань не позбавлена й окремих недоліків.

Враховуючи особливості створення різних видів господарських об'єднань підприємств, особливості їх економіко-організаційної структури, мети створення, стає зрозумілим, що бухгалтерський облік фінансових результатів має суттєво відрізнятися від практики бухгалтерського обліку звичайних суб'єктів господарювання. На складність бухгалтерського обліку фінансових результатів впливають також обсяги здійснюваних господарських операцій, оперативність та чіткість обробки інформації, такі операції залежать від організації системи бухгалтерського обліку, послідовності застосування обраної облікової політики тощо.

Основи здійснення будь-якої господарської діяльності в Україні регулюються Господарським кодексом України, Цивільним Кодексом України, Податковим кодексом України, Митним кодексом України тощо.

Господарський кодекс України визначає сутність прибутку суб'єкта господарювання, загальний порядок його розподілу та порядок вилучення у зв'язку з порушенням суб'єктом господарювання норм чинного законодавства.

Відповідно до ст. 142 Господарського кодексу України "прибуток (дохід) суб'єкта госпо-

дарювання є показником фінансових результатів його господарської діяльності, що визначається шляхом зменшення суми валового доходу суб'єкта господарювання за певний період на суму валових витрат та суму амортизаційних відрахувань" [1].

Склад валового доходу та валових витрат суб'єктів господарювання визначається законодавством, а для цілей оподаткування може встановлюватися спеціальний порядок визначення доходу як об'єкта оподаткування. Порядок використання прибутку (доходу) суб'єкта господарювання визначає власник або уповноважений ним орган відповідно до законодавства та установчих документів. Держава може впливати на вибір суб'єктами господарювання напрямів та обсягів використання прибутку (доходу) через нормативи, податки, податкові пільги та господарські санкції відповідно до законодавства.

Отже, попри наявність значної кількості змін в податковому законодавстві за останні роки, норми Господарського кодексу не приведені у відповідність до норм Податкового кодексу України. Така невідповідність представлена, передусім, використанням термінів "валовий дохід" та "валові витрати", які вилучені з податкового законодавства з прийняттям Податкового кодексу. Крім того, наявне ототожнення прибутку з доходом, без зазначення ситуацій, за яких прибуток буде тотожним поняттю доходу.

Відповідно до ст. 240 Господарського кодексу України зазначається, що прибуток (дохід), одержаний суб'єктом господарювання внаслідок порушення встановлених законодавством правил здійснення господарської діяльності, а також суми прихованого (заниженого) прибутку (доходу) чи суми податку, несплаченого за прихований об'єкт оподаткування, підлягають вилученню в дохід відповідного бюджету в порядку, встановленому законом. Прибуток (дохід), незаконно одержаний суб'єктами підприємницької діяльності стягується за рішенням суду до Державного бюджету України [1].

На відміну від Господарського кодексу України, Цивільний кодекс України визначає загальний характер розподілу прибутку між учасниками підприємства.

Відповідно до ст. 123 Цивільного кодексу України "Прибуток та збитки повного товариства розподіляються між його учасниками пропорційно до їхніх часток у складеному капіталі, якщо інше не передбачено засновницьким договором або домовленістю учасників. Позбавлення учасника повного товариства права на

участь у розподілі прибутку чи збитків не допускається" [8].

Як бачимо ця стаття визначає характер розподілу прибутку повного товариства, а положення, які регулюють порядок розподілу інших суб'єктів господарювання — відсутні.

Відповідно ст. 30 Закону України "Про акціонерні товариства", однією із частин прибутку акціонерного товариства є дивіденди, що виплачуються акціонеру з розрахунку на одну належну йому акцію певного типу та/або класу. За акціями одного типу та класу нараховується однаковий розмір дивідендів. Виплата дивідендів за простими акціями здійснюється з чистого прибутку звітного року та/або нерозподіленого прибутку на підставі рішення загальних зборів акціонерного товариства у строк, що не перевищує шість місяців з дня прийняття загальними зборами рішення про виплату дивідендів [2].

Що ж до дивідендів за привілейованими акціями, то їх виплата здійснюється з чистого прибутку звітного року та/або нерозподіленого прибутку відповідно до статуту акціонерного товариства у строк, що не перевищує шість місяців після закінчення звітного року. У разі відсутності або недостатності чистого прибутку звітного року або минулих років виплата дивідендів за привілейованими акціями здійснюється за рахунок резервного капіталу товариства або спеціального фонду для виплати дивідендів за привілейованими акціями.

Чинний на сьогодні Закон України "Про холдингові компанії в Україні" визначає, що виключне право визначення напрямів та порядку використання прибутку корпоративних підприємств мають загальні збори холдингової компанії [3]. Тобто така норма підкреслює, що кожне акціонерне товариство або об'єднання підприємств можуть на власний розсуд встановлювати напрями розподілу отриманого ними чистого прибутку за наслідками звітного року.

Варто відмітити, що відповідно до останніх змін податкового законодавства, чинна редакція Податкового кодексу України також не містить визначення або будь-якого іншого підходу до розуміння поняття "прибуток". Лише ст. 14 визначає поняття інвестиційний прибуток, під яким можна розуміти "дохід у вигляді позитивної різниці між доходом, отриманим платником податку від проведення операцій з цінними паперами з урахуванням курсової різниці, деривативами та корпоративними правами, випущеними в інших, ніж цінні папери, формах, та витратами на придбання таких інвестиційних активів" [6].

Враховуючи вищевикладене можна стверджувати, про практичну відсутність законодавчої бази, яка б встановлювала єдиний підхід до розуміння сутності фінансового результату господарської діяльності. На сьогодні наявні теоретичні надбання щодо поняття терміну "фінансовий результат", його класифікації тощо, сформувалися в результаті досвіду його формування та розподілу на практиці. Сьогодні фінансовий результат, вважається одним із економічних показників, який важко порівняти, особливо, якщо мова йде про різні підприємства. Така ситуація склалась у зв'язку з наявністю різних варіативних частин у формуванні облікової політики суб'єкта господарювання, які в кінцевому результаті впливають на величину отриманого прибутку.

Достовірність формування фінансового результату є основою принципів і правил бухгалтерського обліку, обов'язкового дотримання яких вимагає законодавча база у вигляді Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку [4; 5], та зокрема концептуальні основи складання та подання фінансових звітів, міжнародні стандарти фінансової звітності.

Огляд нормативно-правових документів показав, що в законодавстві України термін "фінансові результати" детально не розглядається, проте в інших нормативно-правових актах з бухгалтерського обліку наводиться сутність понять лише "прибуток" та "збиток". Проаналізувши різні підходи науковців до сутності поняття "фінансові результати", ми пропонуємо в бухгалтерському обліку їх визначати як сукупність прибутку або збитку від реалізованої продукції, виконаних робіт, наданих послуг, позаареалізаційних доходів і витрат.

Важливим аспектом аналітичного обліку фінансових результатів є їх класифікація. Класифікація фінансових результатів нині дуже різниться, а її підходи на законодавчому рівні у залежності від ознак містять суперечливі моменти.

Основним моментом стала втрата чинності П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати" (2013 р.), в якому були визначені основні види фінансових результатів. Впровадження національного (положення) стандарту бухгалтерського обліку № 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", замість звичного нам П(с)БО внесло зміни в регулювання порядку складання й оприлюднення фінансової звітності і тим самим наблизило її до міжнародних стандартів фінансової звітності. Так, наприклад у ново-

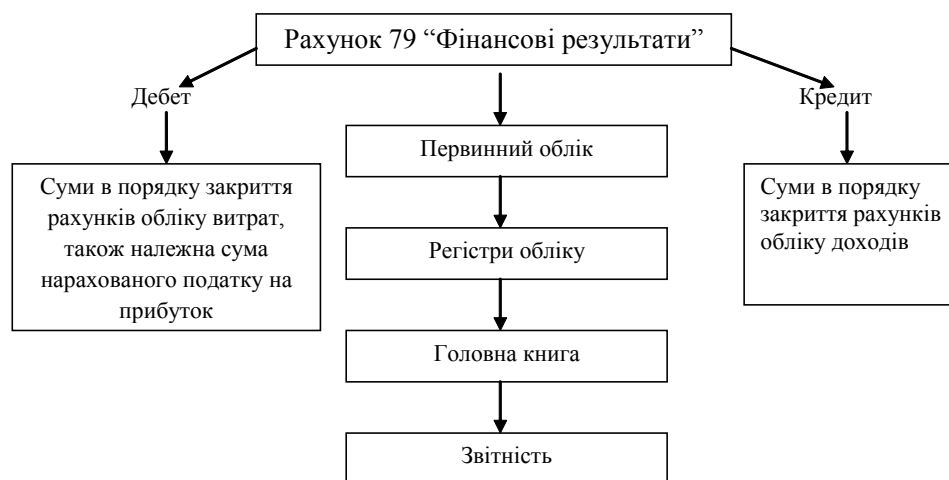


Рис. 1. Загальна схема бухгалтерського обліку фінансових результатів

прийнятому НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" запропонований інший перелік показників, який відрізняється від застосованого раніше. НП(С)БО 1 передбачає оновлений перелік показників: валовий прибуток, фінансовий результат від операційної діяльності, фінансовий результат до оподаткування, прибуток від припинення діяльності після оподаткування, чистий фінансовий результат, інший сукупний дохід до оподаткування, інший сукупний дохід після оподаткування і сукупний дохід [5].

Однак НП(С)БО 1 не передбачає відображення надзвичайних фінансових результатів [5], оскільки з Плану рахунків виключено відповідні рахунки і не запропоновано відповідних прийомів для відображення таких витрат і доходів у разі їх виникнення. Нині прийняті

нормативно-правові акти якими регламентується порядок визначення результатів діяльності підприємства не містять класифікації фінансових результатів, яку можна було б використати для створення ефективних інформаційних облікових моделей.

На нашу думку, класифікація фінансових результатів повинна мати групування за певними ознаками, які в подальшому повисять аналітичність отриманої інформації, яка в майбутньому буде необхідною для прийняття відповідних рішень користувачами.

Можна виділити два принципові підходи до розрахунку фінансових результатів підприємства, які є визнаними у різних країнах світу:

1) метод порівняння доходів і витрат (метод "витрати-випуск") — передбачає визначення прибутку (збитку) згідно з принципом нараху-

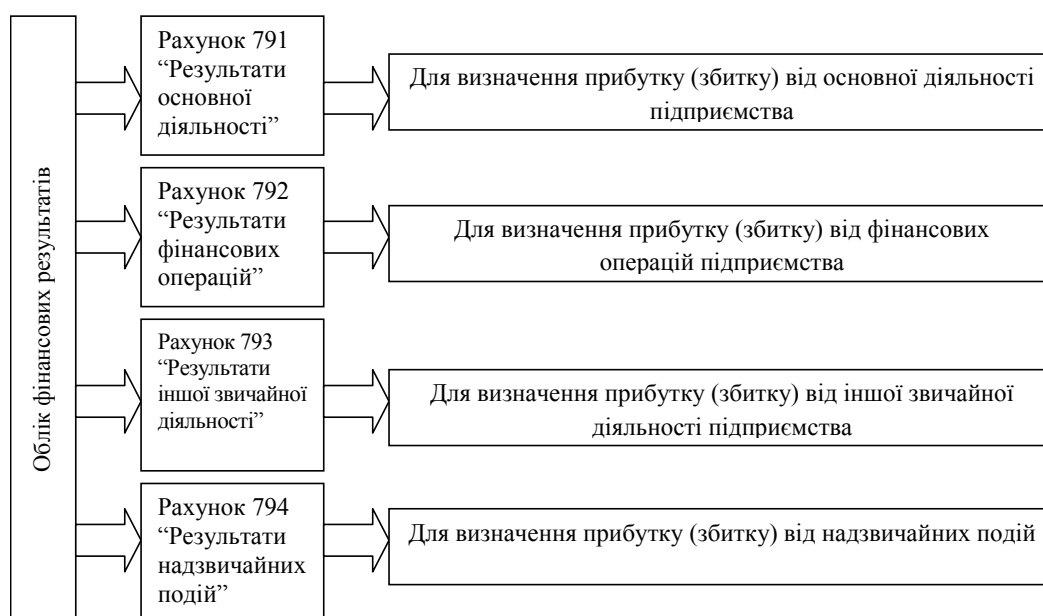


Рис. 2. Організація синтетичного обліку фінансових результатів діяльності

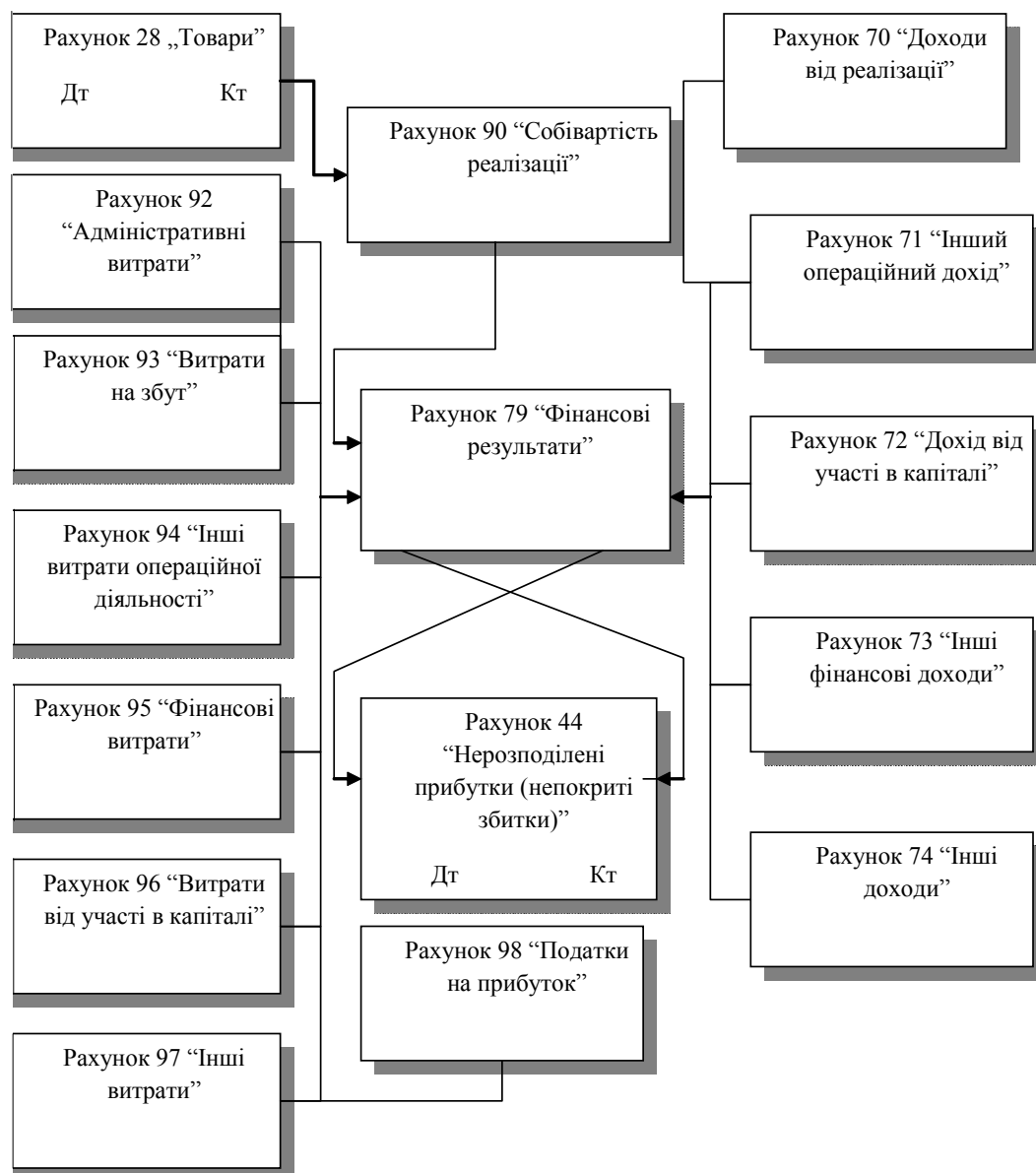


Рис. 3. Порядок формування фінансових результатів

вання та відповідності доходів і витрат, тобто як різниця між доходами і витратами звітного періоду.

2) метод порівняння капіталу (або метод зміни чистих активів) — передбачає визначення приросту власного капіталу у звітному періоді як різниці між сумою власного капіталу на кінець і на початок звітного періоду, тобто розраховується різниця, тобто якщо власний капітал на кінець звітного періоду збільшується, то підприємство отримує прибуток, а якщо навпаки — збиток [9; 10].

Узагальнюючим фінансовим результатом господарської діяльності будь-якого підприємства є прибуток або збиток. Для обліку і узагальнення інформації про фінансові результати призначено рахунок 79 "Фінансові результати".

Схема обліку фінансових результатів зображена на рисунку 1.

Синтетичний облік фінансових результатів відображено на рисунку 2.

За кредитом даного рахунку відображають суми в порядку закриття рахунків доходів (тобто рахунки класу 7), а за дебетом — суми в порядку закриття рахунків з обліку витрат та нарахованого податку на прибуток — тобто рахунки класу 8 (малими підприємствами) або рахунки класу 9 (всіма іншими підприємствами).

Схема обліку фінансових результатів подана на рисунку 3.

Сальдо рахунку при його закритті списується на рахунок 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)" — якщо кредитовий оборот

більший за дебетовий, то підприємство на суму різниці має нерозподілений прибуток, і навпаки, якщо дебетовий оборот більший за кредитовий, то підприємство отримало збиток.

У бухгалтерському обліку і фінансовій звітності доходи та витрати відображаються в момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів. Облік витрат і доходів ведеться, а звітність складається на підставі принципу нарахування. Тобто доходи відображаються в бухгалтерському обліку і відповідно у фінансовій звітності по відвантаженню продукції (товарів), виконанню робіт, наданню послуг.

Основним недоліком при формуванні фінансового результату в діючому Плані рахунків бухгалтерського обліку є те, що на субрахунку 791 "Результат операційної діяльності" та на субрахунку 792 "Результат фінансових операцій" фактично об'єднані два види діяльності підприємства:

— на субрахунку 791 — основна та інша операційна діяльність,

— на субрахунку 792 — фінансова та інвестиційна діяльність [11].

Також проблемою при формуванні фінансових результатів об'єднань підприємств є те, що багато підприємств не створюють резерв сумнівних боргів за дебіторською заборгованістю, тобто дебіторська заборгованість включається до підсумку Балансу за первісною вартістю. Це призводить до завищення валюти Балансу. Тобто визначення суми резерву сумнівних боргів — необхідна умова діяльності будь-якого підприємства, яке має дебіторську заборгованість. Цей резерв створюється як джерело погашення частини дебіторської заборгованості, щодо якої існує впевненість про її повернення боржником або за якою минув строк позовної давності. Механізм розрахунку суми резерву викладено в п. 8 і 9 П(С)БО 10 "Дебіторська заборгованість" [7], а приклад наведено в додатку до Положення.

Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) наводить інформацію про фінансовий результат діяльності, являється складовим елементом фінансової звітності та подається в складі річного фінансового звіту. Узагальнюючим фінансовим результатом господарської діяльності є прибуток або збиток. В організацію ведення обліку фінансових результатів входить організація обліку доходів і витрат підприємства.

ВИСНОВКИ

Отже, за умов економічного розвитку суб'єктів господарювання питання фінансових

результатів вважається одним із вагомих при здійсненні господарської діяльності. Особлива увага приділяється бухгалтерському обліку фінансових результатів, бо фінансовий результат є одним з найважливіших складових діяльності підприємств. Проблеми формування фінансових результатів нині набувають все більшої актуальності і це спонукає до поглибленого вивчення зарубіжного та вітчизняного досвіду, призводить до пошуку напрямів удосконалення обліку фінансових результатів, посилення контролю за повнотою отримання доходів, економією витрат та формуванням прибутку (збитку). Проаналізувавши думки науковців щодо поняття "фінансовий результат", ми дішли думки, що значна частина ототожнюють поняття "фінансовий результат" із категорією "прибуток", (як додатний (позитивний) фінансовий результат) та категорією "збиток" (як від'ємний (негативний) фінансовий результат). Тому і нині важливими залишаються дослідження щодо визнання сутності прибутку та збитку як складових фінансового результату підприємства. Поняття "фінансові результати" у напрацюваннях науковців трактується по-різному: як прибуток (збиток); як результат статутної діяльності підприємства (виручка за мінусом витрат на виробництво і реалізацію продукції); як зміна величини чистих активів; як різниця між доходами та витратами; як результат від операцій фінансово-кредитного характеру; як додаткова вартість створена у виробництві; як ціна капіталу та інших виробничих факторів; як зміна величини власного капіталу. Проаналізувавши різні підходи науковців до сутності поняття "фінансові результати" ми пропонуємо в бухгалтерському обліку їх визначати як сукупність прибутку або збитку від реалізованої продукції, виконаних робіт, наданих послуг, а також позареалізаційних доходів і витрат.

Поряд з традиційними видами обліку (бухгалтерським, управлінським та податковим обліком) набувають поширення нові системи обліку — креативний, соціальний та облік людських ресурсів поряд з бухгалтерським, управлінським та податковим обліком, які також можуть вплинути на методику визначення фінансового результату.

Подальші наші дослідження будуть спрямовані на вивчення міжнародних стандартів фінансової звітності та напрямів формування можливих аналітичних розрізів фінансових результатів з метою достовірного розкриття консолідованої фінансової звітності відповідно до вимог законодавства.

Література:

1. Господарський Кодекс України від 16 січня 2003 року № 436-IV [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [//zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15)

2. Закон України "Про акціонерні товариства" від 17 вересня 2008 року № 514-VI зі змінами та доповненнями. Верховна Рада України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/514-17>

3. Закон України "Про холдингові компанії в Україні" від 15 березня 2006 року № 3528-IV зі змінами та доповненнями. Верховна Рада України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3528-15>

4. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність" від 16.07.1999 № 996-XIV [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://kodeksy.com.ua/pro_buhgalters_kij_oblik_ta_finansovu_zvitnist/download.htm

5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності": Наказ Міністерства фінансів України 07.02.2013 № 73 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

6. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI зі змінами та доповненнями. Верховна Рада України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n10624>

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 "Дебіторська заборгованість" затверджено наказом Міністерства фінансів № 237 від 08.10.1999 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України: [сайт]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

8. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року № 435-IV.

9. Яременко Л.М. Загальні підходи до формування та розподілу прибутку в обліку підприємствах. Економічний вісник університету: збірник наукових праць учених та аспірантів. 2011. Вип.17/2. С. 86—90.

10. Яременко Л.М., Авдалян К.В. Особливості бухгалтерського обліку фінансових результатів об'єднань підприємств. Агросвіт. 2020. №8. С. 109—117.

11. Яременко Л.М., Пономаренко Я.А. Сучасні тенденції впровадження управлінського обліку із застосуванням міжнародного досвіду. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: економіка,

управління та адміністрування. 2019. № 2 (88). С. 144—148.

References:

1. Verkhovna Rada of Ukraine (2003), "The Commercial Code of Ukraine", available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15> (Accessed 19 Nov 2020).

2. Verkhovna Rada of Ukraine (2008), The Law of Ukraine "On Joint Stock Companies", available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/514-17> (Accessed 10 Nov 2020).

3. Verkhovna Rada of Ukraine (2006), The Law of Ukraine "On holding companies in Ukraine", available at: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/3528#15> (Accessed 20 Nov 2020).

4. The Verkhovna Rada of Ukraine (1999). The Law of Ukraine "On accounting and financial reporting in Ukraine", available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (Accessed 16 Nov 2020).

5. Ministry of Finance of Ukraine (2013), "National provision (standard) of accounting 1 "General requirements to financial reporting", available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (Accessed 07 Nov 2020).

6. Verkhovna Rada of Ukraine (2010), "Tax Code of Ukraine", available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (Accessed 10 Nov 2020).

7. Ministry of Finance of Ukraine (1999), Order "Regulation (standard) of accounting 10 "Accounts receivable", available at: <http://zakon.rada.gov.ua> (Accessed 10 Nov 2020).

8. Verkhovna Rada of Ukraine (2003), "The Civil Code of Ukraine", available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15> (Accessed 18 Nov 2020).

9. Yaremenko, L.M. (2011), "General approaches to formation and distribution of profit in accounting of enterprises", Ekonomichnyj visnyk universytetu: zb. nauk. pr. Pereiaslav-Khmel'nyts'koho derzh. ped. un-tu im. H. Skovorody, vol. 17/2, pp. 86—90.

10. Yaremenko, L.M. and Avdalian, K.V. (2020), "The features of accounting of financial results of associations of enterprises", Ahrosvitt, vol. 8, pp. 109—117.

11. Yaremenko, L.M. and Ponomarenko, Y.A. (2019), "The modern tendencies of the introduction of the administrative accounting using the world experience", Visnyk Zhytomyrskoho derzhavnogo tekhnolohichnoho universytetu. Serii: ekonomika, upravlinnia ta administruvannia, vol. 2, pp. 144—148.

Стаття надійшла до редакції 30.11.2020 р.