

Добрунік Т.П.
кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку та оподаткування в галузях економіки
Одеського національного економічного університету

Dobrunik T.P.
PhD in Economics, Associate Professor,
Assistant professor of accounting and taxation sectors of the economy
Odessa National University of Economics

СУЧАСНА ПРОБЛЕМАТИКА ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ТОРГОВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ

SUSTAINABLE PROBLEMS OF ACCOUNTING FINANCIAL RESULTS OF ACTIVITY OF TRADING ENTERPRISES

Анотація. В роботі розглянуто науково-методичні підходи до формування фінансових результатів, визначено сутність фінансових результатів, їх види за класифікаційними ознаками та особливості обліку на торговельних підприємствах. Проведено узагальнення викладеної інформації, надано відповідні рекомендації щодо удосконалення аналітичного обліку доходів та фінансових результатів для підвищення ефективності управління продажами товарів.

Ключові слова: торговельне підприємство, основна діяльність, доходи, витрати, фінансовий результат, види фінансового результату, аналітичний облік, ефективність, управління.

Вступ та постановка проблеми. Сучасний етап розвитку більшості підприємств як національної економіки, так і торговельної галузі характеризується нестабільністю і значним ступенем ризику господарювання, що негативно позначається на показниках їх виробничо-господарської діяльності. Тому забезпечення їх ефективного соціально-економічного розвитку вимагає вирішення низки питань з обґрунтування відповідних заходів, які б дали їм змогу пристосуватись до наявних змін ринкового середовища та посилити свої позиції на ринку.

Ринкові взаємовідносини між суб'єктам господарювання торговельної галузі складні та багатогранні, і кожне підприємство, що функціонує в умовах гострої конкурентної боротьби, повинно організувати таку систему бухгалтерського обліку, яка забезпечить управління надійною, своєчасною, корисною інформацією про фінансово-господарську діяльність та допоможе приймати обґрунтовані фінансові та управлінські рішення, спрямовані на забезпечення економічної стійкості підприємств. Тому актуалізується проблема організації вискоєфективної системи обліково-аналітичного забезпечення формування доходів та фінансових результатів діяльності торговельного підприємств, яка буде сприяти надходженню та обробці якісної інформації для потреб управління і пошуку на цій основі способів підвищення і зміцнення прибутковості підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у розробку теоретико-методологічних основ формування та обліку фінансових результатів зробили провідні вітчизняні вчені, такі як М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, Ю.А. Верига, С.Ф. Голов, А.Г. Загородній, О.О. Вороніна. Проблемні питання формування фінансових результатів торговельних підприємств, їх обліку розглядали у своїх працях такі науковці, як Н.О. Власова, О.А. Круглова, Л.В. Семерунь, Т.В. Андросова, С.В. Князь, Н.П. Ілюхіна.

Провідні вчені зробили вагомий внесок у розвиток обліку фінансових результатів, проте залишається чимало невирішених питань, котрі потребують детального дослідження

та надання пропозицій для практичної діяльності з урахуванням інформаційних потреб зовнішніх та внутрішніх користувачів облікової інформації.

Метою роботи є розкриття особливостей формування та удосконалення обліку фінансових результатів торговельних підприємств для прийняття управлінських рішень та забезпечення ефективного розвитку суб'єктів підприємницької діяльності торговельної галузі.

Результати дослідження. Головною метою створення та подальшого розвитку будь-якого суб'єкта господарської діяльності незалежно від виду його діяльності чи форми власності є отримання кінцевого фінансового результату, який є узагальнюючим показником та віддзеркалює ефективність виробничо-господарської діяльності. Фінансовим результатом підприємницької діяльності у загальному розумінні може бути прибуток або збиток, отриманий господарюючим суб'єктом внаслідок своєї діяльності.

Визначаючи економічний аспект цієї категорії, О.О. Вороніна зазначає, що фінансові результати – це якісна характеристика фінансово-господарської діяльності підприємства, яка загалом характеризує результат економічних відносин підприємства та, зокрема, відображає значущість і сталість розвитку підприємства (з погляду отриманого доходу), впливовість на його фінансово-господарську діяльність чинників зовнішнього середовища (з погляду структури та обсягів витрат) і кількісно узагальнюється у вигляді прибутків (збитків), зміни власного капіталу, його окремих складових частин [1, с. 5].

Законодавство України визначає прибуток з точки зору механізму його формування. Відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» прибуток – це сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати, а збиток – це перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати [2].

Податкове законодавство ототожнює поняття «фінансові результати» та «прибуток». Зокрема у ст. 134 Податкового кодексу України передбачено, що прибуток визначають

зменшення суми доходів звітного періоду на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг і суму інших витрат звітного податкового періоду [3].

У визначенні сутності поняття «фінансові результати» як об'єкта обліку слід погодитись з позицією, що подана у праці [4], згідно з якою «фінансові результати являють собою бухгалтерську оцінку різниці між поточними доходами <...> та витратами <...> відповідно до нормативної бази складання фінансової звітності» [2, с. 25].

Фінансові результати діяльності підприємства відображають ефективність його господарювання відповідно до усіх напрямів його діяльності, а саме основної, іншої операційної, фінансової та інвестиційної діяльності. Вони становлять основу економічного розвитку підприємства і зміцнення його фінансових відносин з партнерами.

Торгівля є однією з провідних галузей економічної діяльності сучасної України, найрозвинутішою формою підприємництва. Вона має суттєвий вплив на розвиток економіки України, доля у валовій доданій вартості за видами економічної діяльності складає 16–17%. Водночас діяльність суб'єктів підприємництва торгівлі характеризується високим показником збиткових підприємств (2013 р. – 32,8% від загальної кількості підприємств, що працюють у галузі; 2014 р. – 33,3%; 2015 р. – 23,9%; січень-березень 2016 р. – 26,9%) [5].

Основними проблемами, що погіршують економічний стан та стримують розвиток торговельних підприємств в Україні, є інфляція та заростання роздрібних цін, зниження платоспроможного попиту населення, збільшення витрат обігу, що негативно впливає на задоволення потреб споживачів у товарах та супроводжується зменшенням обсягів гуртового та роздрібно-товарообігу, а також показників прибутковості. Згідно з даними Державного управління статистики з 2013 р. підприємства оптової та роздрібно-торгівлі (включаючи ремонт автотранспортних засобів та мотоциклів) зазнають значних збитків (табл. 1). Однією з причин такого стану є свідоме маніпулювання величиною фінансових результатів з метою ухилення від оподаткування, що призводить до викривлення інформації, яка надається зовнішнім та внутрішнім користувачам.

Збитковість підприємницького сектору основних галузей економіки, за винятком сільського господарства, пов'язується не лише з тими кризовими явищами, що спіткали Україну останніми роками, але й з недосконалістю системи управління фінансовим результатом, на яку впливають як зовнішні, так і внутрішні чинники.

Під час визначення фінансових результатів підприємства кожного з видів діяльності необхідно враховувати особливості їх формування, зумовлені специфікою того чи іншого виду діяльності. При цьому найбільш суттєву увагу приділяють фінансовому результату від основної діяльності підприємства, що є головною метою його створення, яка дає змогу підприємству отримати основну частку доходу.

Для торговельних підприємств основною діяльністю є операції, пов'язані з придбанням та реалізацією товарів.

Формування фінансових результатів на підприємствах оптової та роздрібно-торгівлі має особливості, що впливають зі специфіки торговельної діяльності та порядку ціноутворення в оптовій і роздрібно-торгівлі, з особливого порядку обліку доходів і витрат обігу.

Фінансовий результат від реалізації товарів у торгівлі визначають як різницю між цінами продажу без ПДВ (доходом від реалізації) та купівельними цінами (собівартістю) реалізованих товарів і витратами обігу. Ціни продажу, відповідно, мають встановлюватися в такому розмірі, щоб окупити витрати обігу і забезпечити певний рівень прибутку.

Для організації достовірної облікової інформації щодо формування фінансових результатів торговельних підприємств доцільним є розмежування їх видів за певними класифікаційними ознаками. На основі узагальнення наявних класифікацій виокремлено основні ознаки, за якими згруповано види фінансових результатів підприємств торгівлі, формування та відображення яких в обліку має свої особливості та відповідну методику зіставлення отриманих доходів та понесених витрат (рис. 1).

Класифікація фінансових результатів перш за все необхідна для прийняття відповідних рішень користувачами, а тому повинна мати групування за певними ознаками, які підвищують аналітичність отриманої інформації.

В умовах сьогодення однією з головних проблем обліку на багатьох торговельних підприємствах є низький рівень релевантності й оперативності інформації про доходи, витрати та фінансові результати, що необхідна керівнику підприємства для прийняття управлінських рішень.

Слід зазначити, що сучасні ринкові відносини висувають нові завдання щодо вирішення проблем обліку операцій із продажу товарів, особливо належного аналітичного забезпечення формування доходів та витрат як основних складових фінансового результату у системі управління ефективністю функціонування торговельних підприємств.

Діяльність торговельного підприємства вимагає розмежування облікових даних для внутрішніх і зовнішніх користувачів (насамперед, для складання звітності) та підвищення ефективності управління продажами товарів. Цього можна досягти шляхом удосконалення системи аналітичного обліку.

Облік доходів торговельних підприємств здійснюється відповідно до П(С) БО 15 «Дохід» [7] з використанням рахунків класу 7 «Доходи і результати діяльності», а саме на відокремленому рахунку 70 «Доходи від реалізації» із подальшим відкриттям субрахунків 702 «Доход від реалізації товарів» та 704 «Вирахування з доходу» згідно з Інструкцією про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку [8]. Собівартість реалізованих товарів визначається з урахуванням вимог П(С)БО 16 «Витрати» [9] та обліковується на субрахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів».

Проте цієї інформації недостатньо для задоволення потреб користувачів облікової інформації різних рівнів

Таблиця 1

Динаміка зміни фінансового результату українських підприємств за видами економічної діяльності, млн. грн.

Види діяльності	2011 р.	2012 р.	2013 р.	2014 р.	2015 р.
Сільське, лісове та рибне господарство	25 565,9	26 992,7	15 147,3	21 677,4	103 137,6
Промисловість	58 662,3	21 353,4	13 698,3	-166 414,0	-181 360,9
Будівництво	-3 845,8	-71,1	-5 126,6	-27 288,4	-25 074,1
Оптова та роздрібно-торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	21 591,5	9 608,0	-6 047,5	-128 134,8	-80 564,3

Джерело: [5]



Рис. 1. Класифікація видів фінансових результатів підприємств торгівлі

Джерело: систематизовано та доповнено автором на основі [6, с. 316–317]

управління, яким необхідно визначати та обліковувати доходи від реалізації товарів за окремими напрямками (формами) торговельної діяльності, групами та асортиментом товарів, а також категоріями покупців та каналами збуту товарів. Підприємство може самостійно розробляти додаткові субрахунки та аналітичні рахунки, виходячи зі специфіки діяльності, конкретних потреб, завдань управління і контролю. Отже, для деталізації інформації з відповідного виду діяльності торговельних підприємств доцільним є відкриття таких субрахунків: 70211 – для реєстрації доходів від торгівлі оптом (з вітчизняними покупцями); 70212 – для реєстрації доходів від торгівлі оптом (на експорт); 7022 – для реєстрації доходів від роздрібної торгівлі [10]. Відповідну деталізацію рахунків необхідно застосовувати і для відображення собівартості реалізованих товарів.

На підприємствах роздрібної торгівлі деталізацію рахунків обліку доходів від реалізації товарів варто здійснювати, максимально відображаючи інформаційну систему управління продажами товарів за методами активізації продажу товарів. Управлінські рішення щодо того, за допомогою яких методів продажу здійснювати торговельну діяльність, які методи активізації продажу при цьому застосовувати, які види дисконтних карток вводити, за яких умов їх видавати, які знижки надавати власникам дисконтних карток, проводити розпродаж шляхом уцінки чи запровадження знижок, мають базуватися на аналізі оперативної бухгалтерської інформації. За допомогою додаткових аналітичних субрахунків з'являється можливість виділити

з усього виторгу підприємства доходи від реалізації товарів із застосуванням різних методів активізації продажу, що дає змогу проводити поглиблений аналіз товарообігу та вирішувати питання доцільності застосування того чи іншого маркетингового інструмента [11, с. 62].

З метою деталізації інформації за методами активізації продажу товарів на підприємствах роздрібної торгівлі доречно ввести до рахунку 702 «Дохід від реалізації товарів» такі субрахунки:

- 7021 «Дохід від реалізації товарів»;
- 7022 «Дохід від реалізації товарів за дисконтними картками»;
- 7023 «Дохід від реалізації товарів зі знижками»;
- 7024 «Дохід від реалізації товарів у період розпродажу»;
- 7025 «Дохід від реалізації товарів за іншими заходами впливу на обсяги продажу товарів».

До рахунку 704 «Вирахування з доходу» необхідно ввести такі рахунки третього порядку:

- 7041 «Вирахування з доходу за товари, повернені покупцями»;
- 7042 «Сума знижок, наданих покупцям»;
- 7043 «Інші вирахування з доходу».

Застосування окремих субрахунків для відображення сум, що зменшують дохід підприємства, допоможе підвищити аналітичність даних для визначення їх впливу на фінансові результати. Зокрема, виділення окремих субрахунків для накопичення інформації щодо наданих знижок забезпечить керівників інформацією про загальний обсяг

наданих покупцям знижок та дасть змогу без додаткових вибірок мати дані для аналізу ефективності маркетингової та цінової політики підприємства.

Методика формування фінансових результатів передбачає зіставлення доходів та витрат підприємства у розрізі операційної фінансової та інвестиційної діяльності, а також відображення на відповідних субрахунках до рахунку 79 «Фінансові результати».

Величина фінансового результату визначає можливість подальшого розвитку підприємства і створює запас фінансової стійкості, який дає змогу підприємству оперативно реагувати на зміни у ринковій кон'юктурі.

Диверсифікація діяльності підприємства з метою пошуку додаткових джерел отримання прибутку зумовлює необхідність визначення фінансового результату не тільки в розрізі видів, передбачених діючою формою фінансової звітності «Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)», але й визначення результату основної діяльності структурного підрозділу підприємства.

Чітке розмежування результатів за видами діяльності має принципове значення для оцінки фінансово-господарської діяльності підприємства. У цьому контексті для вітчизняних торговельних підприємств важливим є розмежування результатів їхньої операційної діяльності з виділенням результатів основної діяльності та результатів іншої операційної діяльності, оскільки основним джерелом отримання прибутку підприємств є реалізація товарів народного споживання.

Відповідно до моделі формування фінансових результатів постає потреба у розмежованому відображенні фінансових результатів в обліку. Для цього доцільним є введення відповідних аналітичних рахунків до рахунку 791 «Результат операційної діяльності»:

- 791.1 «Результат операційної (основної) діяльності»;
- 791.2 «Результат іншої операційної діяльності».

Таке відображення господарських операцій дасть змогу без додаткових трудових і часових затрат отримати інформацію стосовно результатів основної й іншої операційної діяльності, а також динаміки їх показників для забезпечення потреб ефективного управління.

Деталізація інформації з формування фінансових результатів основної діяльності спрямована на задоволення потреб користувачів облікової інформації різних рівнів управління, яким необхідно визначати та обліковувати собівартість, а також доходи від реалізації за місцями виникнення доходу (підрозділи), групами та асортиментом товарів, а також категоріями покупців. Отже, облік фінансового результату основної діяльності торговельних підприємств доцільно вести із використанням аналітичних субрахунків, запропонованих автором праці для виробничих підприємств [12, с. 11] з деталізацією такої інформації:

- аналітичний рахунок обліку фінансового результату за категоріями покупців;
- аналітичний рахунок обліку фінансового результату за місцями формування (виникнення) прибутку;
- аналітичний рахунок обліку фінансового результату за групами (асортиментом) товарів.

Деталізація субрахунку 791.1 «Результат основної операційної діяльності» за субрахунками першого, дру-

гого, третього та четвертого порядків дає можливість проводити поглиблений аналіз продажів, вирішувати питання доцільності роботи з тим чи іншим видом товару і, як наслідок цього, доцільності роботи з тим чи іншим поставальником. Аналітична інформація про результати основної діяльності корисна керівництву підприємства для оцінки ефективності її здійснення, а також для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Таким чином, аналітичну деталізацію інформації щодо продажу товарів для визначення фінансових результатів на торговельних підприємствах з урахуванням специфіки їх діяльності пропонується здійснювати за такими критеріями:

- 1) аналітичні рахунки за формою торгівлі (реалізація товарів в оптовій торгівлі; реалізація товарів в роздрібній торгівлі);
- 2) аналітичні рахунки (для підприємств оптової торгівлі) за категоріями покупців (реалізація товарів вітчизняним покупцям; реалізація товарів іноземним покупцям);
- 3) аналітичні рахунки за товарними групами (реалізація продовольчих товарів; реалізація непродовольчих товарів);
- 4) аналітичні рахунки (для підприємств роздрібної торгівлі) за методами активізації продажу товарів (реалізація товарів за дисконтними картками; реалізації товарів зі знижками; реалізації товарів у період розпродажу).

Отже, сучасна практика аналітичної деталізації обліку доходів і фінансових результатів діяльності торговельного підприємства з 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. Розглядаючи управління продажами в умовах активізації ринкових відносин, необхідно зазначити, що ключовим завданням підприємств торгівлі на сучасному етапі стає орієнтація на споживача. Це означає, що будь-яке управлінське рішення щодо того, за допомогою яких методів продажу здійснювати торговельну діяльність, має базуватися на аналізі оперативної бухгалтерської інформації щодо формування доходів та фінансових результатів підприємства.

Висновки. Таким чином, узагальнення наявних науково-методичних основ обліку фінансових результатів торговельних підприємств з урахуванням особливостей їх діяльності дало змогу визначити основні проблемні аспекти та 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 отримати інформацію про обсяг товарообігу за різними формами торгівлі, товарними групами та методами активізації продажу товарів. Отже, 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.

Список використаних джерел:

1. Вороніна О.О. Управління фінансовим результатом промислового підприємства : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.04 «Економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності)» / О.О. Вороніна. – Х., 2009. – 23 с.
2. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : затверджене Наказом МФУ України від 7 лютого 2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua

3. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI // Офіційний веб-сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>
4. Власова Н.О. Ефективність формування фінансових результатів підприємств роздрібної торгівлі : [монографія] / Н.О. Власова, І.Ю. Мелушова. – Х. : ХДУХТ, 2008. – 259 с.
5. Фінансові результати діяльності підприємств за видами економічної діяльності / Державна служба статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua>
6. Круглова О.А. Моніторинг фінансових результатів торговельних підприємств: сутність і модель реалізації / О.А. Круглова, Л.В. Семерунь // Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. – 2013. – № 3 (59). – С. 313–319.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. № 290 зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>
8. Інструкція «Про затвердження плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції з його застосування» : Наказ МФУ від 30 листопада 1999 р. № 291 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua>
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua>
10. Проблеми обліку доходів та витрат торговельних підприємств / [С.В. Князь, В.П. Залуцький, Н.П. Яворська] // Ефективна економіка. – 2017. – № 2. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5425>
11. Ілюхіна Н.П. Шляхи вдосконалення обліку доходів та витрат на торговельних підприємствах / Н.П. Ілюхіна // Вісник соціально-економічних досліджень. – 2014. – Вип. 2. – С. 61–64. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vsed_2014_2_12
12. Скрипник М.Є. Облік і аналіз фінансових результатів в управлінні виробничим підприємством : автореф. дис. ... канд. екон. наук / М.Є. Скрипник. – К., 2014. – 23 с. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : eprints.kname.edu.ua/.../3/aref-SKRYPNYK-01-09-2014.do

Аннотация. В работе рассмотрены научно-методические подходы к формированию финансовых результатов, определена сущность финансовых результатов, их виды по классификационным признакам и особенности учета на торговых предприятиях. Проведено обобщение изложенной информации, предоставлены соответствующие рекомендации по усовершенствованию учета доходов и финансовых результатов для повышения эффективности управления продажами товаров.

Ключевые слова: торговое предприятие, основная деятельность, доходы, расходы, финансовый результат, виды финансового результата, аналитический учет, эффективность, управление.

Summary. In the work there have been consider the scientific and methodological approaches to the formation of financial results, the essence of financial results for the types of classification features and peculiarities of accounting in commercial enterprises. A generalization of the presented information and provided appropriate recommendations for improving the analytical accounting of revenues and financial results to improve sales management products.

Key words: trading enterprise, main activity, income, expenses, financial result, types of financial result, analytical account, efficiency, management.