

УДК 657.21:656.2

Г. С. П'ЯТИГОРЕЦЬ^{1*}, А. І. ЦИПЛАКОВ²

^{1*}Каф. «Облік, аудит та інтелектуальна власність», Дніпропетровський національний університет залізничного транспорту імені академіка В. Лазаряна, вул. Лазаряна, 2, м. Дніпро, Україна, 49010, ел. пошта APS2008@ua.fm

^{2*}Каф. «Облік, аудит та інтелектуальна власність», Дніпропетровський національний університет залізничного транспорту імені академіка В. Лазаряна, вул. Лазаряна, 2, м. Дніпро, Україна, 49010, ел. пошта tsiplakovart@gmail.com

ЗАКОРДОННИЙ ДОСВІД У ФОРМУВАННІ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ФІНАНСОВИЙ РЕЗУЛЬТАТ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ЗАЛІЗНИЧНОГО ТРАНСПОРТУ

Мета. Стаття присвячена актуальним питанням обліку фінансового результату на підприємствах залізничного транспорту та дослідженню методичних підходів до формування фінансових результатів у різних країнах. **Методика.** Для вирішення завдань такого класу в статті використано загальнонаукові методи, у тому числі методи теоретичного пошуку й аналізу. **Результати.** Наведено аспекти визначення фінансового результату на підприємствах залізничного транспорту, які деталізують інформацію для ухвалення управлінських рішень. **Наукова новизна.** Набули подальшого розвитку методичні підходи до обліку формування фінансових результатів з урахуванням закордонного досвіду. **Практична значимість.** Фінансовий результат є одним з найважливіших показників, який узагальнює всі результати господарської діяльності та характеризує ефективність діяльності суб'єкта господарювання. У фінансових результатах знаходять пряме відображення всі аспекти діяльності підприємства. Важливою особливістю є те, що на сьогодні в Україні діють дві різні методики визначення фінансового результату підприємства. Це зумовлено наявністю двох видів звітності – податкової та фінансової.

Ключові слова: фінансові результати; прибуток; збиток; дохід; витрати; залізничний транспорт.

Постановка проблеми

Управління господарською діяльністю підприємств потребує сучасного інформаційного забезпечення, важливу частину якого складають дані про фінансовий стан та фінансові результати. Метою будь-якого підприємства є отримання позитивного результату своєї діяльності, який проявляється у формі прибутку. Майже всі суб'єкти господарювання намагаються максимізувати свій прибуток. Визначення фінансових результатів є важливим і підсумковим показником, що характеризує ефективність здійснення діяльності суб'єктом. З огляду на це виникає необхідність дослідження питання формування фінансових результатів, адже саме їх величина зумовлює можливості розвитку суб'єктів господарювання та визначає поточний стан справ підприємства.

Аналіз літературних джерел

Великий внесок у розвиток теоретичних, методичних і прикладних питань обліку й аудиту фінансових результатів зробили вітчизняні вчені М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бутинець, Б. І. Валуєв, Г. М. Давидов, Н. І. Дорош, І. К. Дрозд, А. Г. Загородній, Ю. А. Кузьмінський, М. В. Кужельний, Л. В. Нападовська, О. А. Петрик, О. Ю. Редько, В. С. Рудницький.

Водночас окремі питання обліку й аудиту фінансових результатів, на формування яких суттєвим чином впливають галузеві особливості, залишаються невирішеними й потребують детального дослідження з метою розробки рекомендацій для практичної діяльності підприємств залізничного транспорту.

Суттєвий вплив на розвиток теоретичних засад економіки залізничного транспорту мали наукові здобутки вітчизняних та зарубіжних вчених, таких як А. П. Абрамов,

Н. Г. Вінниченко, В. А. Галабурда, В. П. Ільчук,
Л. А. Мазо, Н. Б. Малахова, Є. М. Сич,
Ю. М. Цветов та ін.

Формування мети статті

Метою статті є розгляд актуальних питань обліку фінансового результату на підприємствах залізничного транспорту та дослідження методичних підходів до формування фінансових результатів у різних країнах.

Виклад основного матеріалу

На всіх етапах розвитку бухгалтерського обліку визначення фінансового результату майже беззаперечно визнавалося основною його метою. У різні часи в центрі уваги обліковців був прибуток та методика його розрахунку. У зв'язку з цим порушувалося багато проблем, пов'язаних з його визначенням, обліком та відображенням у звітності.

Головною метою створення та подальшої діяльності будь-якого господарюючого суб'єкта, незалежно від виду його діяльності чи форми власності, є отримання кінцевого фінансового результату. Навколо цього поняття завжди відбувалися дискусії серед вітчизняних та зарубіжних вчених. У випадку додатного результату виникає прибуток, у випадку від'ємного підсумку діяльності – збиток, однак є ще одна ситуація, коли доходи дорівнюють витратам, у такому випадку фінансовий результат дорівнює нульовому значенню.

Перші визначення прибутку збігалися з поняттям валового доходу, який за індивідуалістичною системою розподілу поділявся на три категорії: доходи від капіталу, від землі та від праці. Вважалося, що кожен із видів доходів є обов'язковою винагородою для одержувача за надані ним послуги в народному господарстві. З розвитком самого бухгалтерського обліку з'являлося й трактування фінансового результату з облікової позиції. Розвиток обліку фінансових результатів нерозривно пов'язаний з історією розвитку бухгалтерського обліку, оскільки протягом усього процесу його вдосконалення визначення результату діяльності було одним з найважливіших об'єктів обліку, навколо якого завжди виникали дискусії та проблеми.

Як зазначав М. В. Володькін: «Прибуток найпростіша і водночас найскладніша категорія

ринкової економіки. Її простота визначається тим, що вона є стержнем і головною рушійною силою економіки ринкового типу, основним спонукальним мотивом діяльності підприємців у цій економіці. У той же час її складність полягає в різноманітності сутнісних сторін, які вона відображає, а також у різноманітності видів, у яких вона виступає» [10, с. 78].

За багаторічну історію обліку виникало багато різних позицій щодо обліку прибутку, але майже всі вчені погоджувалися з тим, що основна мета обліку – це визначення фінансових результатів, виявлення та розкриття причин утворення прибутку й виникнення збитків. Однак і на сучасному етапі існує багато проблем, пов'язаних з визначенням прибутку, його обліком та відображенням у звітності. П. А. Костюк характеризує прибуток так: «Прибуток – частина чистого доходу, що залишається в розпорядженні господарюючих підприємств та організацій», А. Н. Кузьмінський вважає, що «...внаслідок підприємницької діяльності підприємство отримує прибуток (різницю між продажною вартістю реалізованої продукції та її фактичною собівартістю)...», тобто різницю між доходом та витратами [11, с. 121].

До 2000 року фінансовий результат на підприємствах України визначався як алгебраїчна сума прибутку від реалізації й позареалізаційних фінансових результатів. Прибуток від реалізації товарів, робіт, послуг обчислювався як різниця між виручкою від реалізації й повною собівартістю продукції. В основі такого підходу до фінансового результату була теорія додаткової вартості К. Маркса. При цьому і трактування предмета бухгалтерського обліку пов'язувалося із процесами господарської діяльності як складовими процесу розширеного відтворення [10].

Сьогодні також існують проблеми в обліку фінансових результатів, а саме в тому, що за П(С)БО та за податковим законодавством отримуються різні показники прибутку.

Що стосується міжнародної практики, то, як зазначає Р. Скалюк: «У міжнародній практиці можна виділити 3 основні підходи до визначення величини фінансового результату діяльності підприємства:

1. Фінансовий результат розглядають як зміну величини чистих активів підприємства протягом звітного періоду. Розмір чистих активів визначається як вартісна оцінка сукупно-

го майна підприємства за вирахуванням загальної суми його заборгованості та додаткових внесків власників.

2. Фінансовий результат являє собою різницю між величиною доходів та витрат діяльності підприємства.

3. Фінансовий результат трактується як зміна величини власного капіталу підприємства впродовж звітного періоду.» [9, с. 68].

Л. Г. Ловінська зазначає, що в зарубіжних системах обліку вихідним моментом і метою є визначення фінансового результату, який віддзеркалює ефективність використання вкладеного власником капіталу. При цьому прибуток трактується як складова власного капіталу, тобто його приріст протягом певного часу. [9, с. 70].

Досвід міжнародної практики бухгалтерського обліку, як зазначає Л. Г. Ловінська, передбачає два головні методи визначення фінансового результату діяльності підприємства:

1. Балансовий метод, що передбачає визначення фінансового результату на підставі основного балансового рівняння. За такого підходу показник фінансового результату буде

відображати зміну вартості чистих активів протягом звітного періоду.

2. Метод «витрати – випуск», в основу якого покладено модель В. Леонтьєва. Розрахунок фінансового результату виконується шляхом зіставлення доходів і витрат діяльності підприємства з подальшим коригуваннями цієї різниці на суму зміни залишків запасів і вартості незавершеного будівництва впродовж звітного періоду.

Так, розрахунок фінансового результату в Україні здійснюється відповідно до вимог НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Розрахунок фінансового результату за вітчизняним бухгалтерським законодавством наведено нижче на рис. 1.

Відповідно до вітчизняного законодавства, механізм визначення чистих фінансових результатів містить визначення проміжних показників, що характеризують діяльність суб'єкта господарювання.

У Франції фінансовий результат визначається як співвідношення доходів поточної, фінансової та надзвичайної діяльності з витратами цих типів діяльності, який показано в табл. 1.

Таблиця 1

Визначення фінансових результатів у Франції

Класи рахунків	Результат діяльності
Класи 1-5	Результат, що впливає зі змін майнового стану фірми
Класи 6-8	Результат, що визначається співвідношенням витрат і випуску
Класи 9, рахунок 90	Результат, що визначається в процесі відображення витрат з фінансової до управлінської бухгалтерії
Клас 9, рахунки 92-98	Результат, що визначений за відповідними центрами відповідальності

Тобто за планом рахунків Франції визначають результат, що відображає зміну майнового стану; результат, що відображає співвідношення витрат і випуску; результат, що визначається в процесі відображення витрат з фінансового та управлінського обліку, та результат, що визначений за відповідними центрами відповідальності.

У Швейцарії, як і в інших країнах, однією з основних цілей діяльності є отримання прибутку, який визначають шляхом порівняння до-

ходів та витрат. Витрати виробництва включають накладні витрати, окрім адміністративних та комерційних витрат. Постійні накладні виробничі витрати розподіляються, виходячи з потужності обладнання. Витрати на виплату відсотків можна відносити до складу накладних витрат. Більшість компаній включають частину непрямих витрат до вартості запасів.

Фінансовий результат на російських підприємствах визначають шляхом порівняння всіх доходів та витрат. У звіті про прибутки та

збитки доходи організації за звітний період відображаються з поділом на виручку, операційні доходи, позареалізаційні доходи, а у випадку виникнення – надзвичайні доходи.

Особливістю німецької практики є відображення відстрочених доходів і витрат окремими

розділами в балансі. Рахунки витрат та доходів є складовими рахунку «Власний капітал». У плані рахунків Німеччини для їх обліку передбачені рахунки доходів у класах 2 і 8 та рахунки витрат у класах 2 і 4.

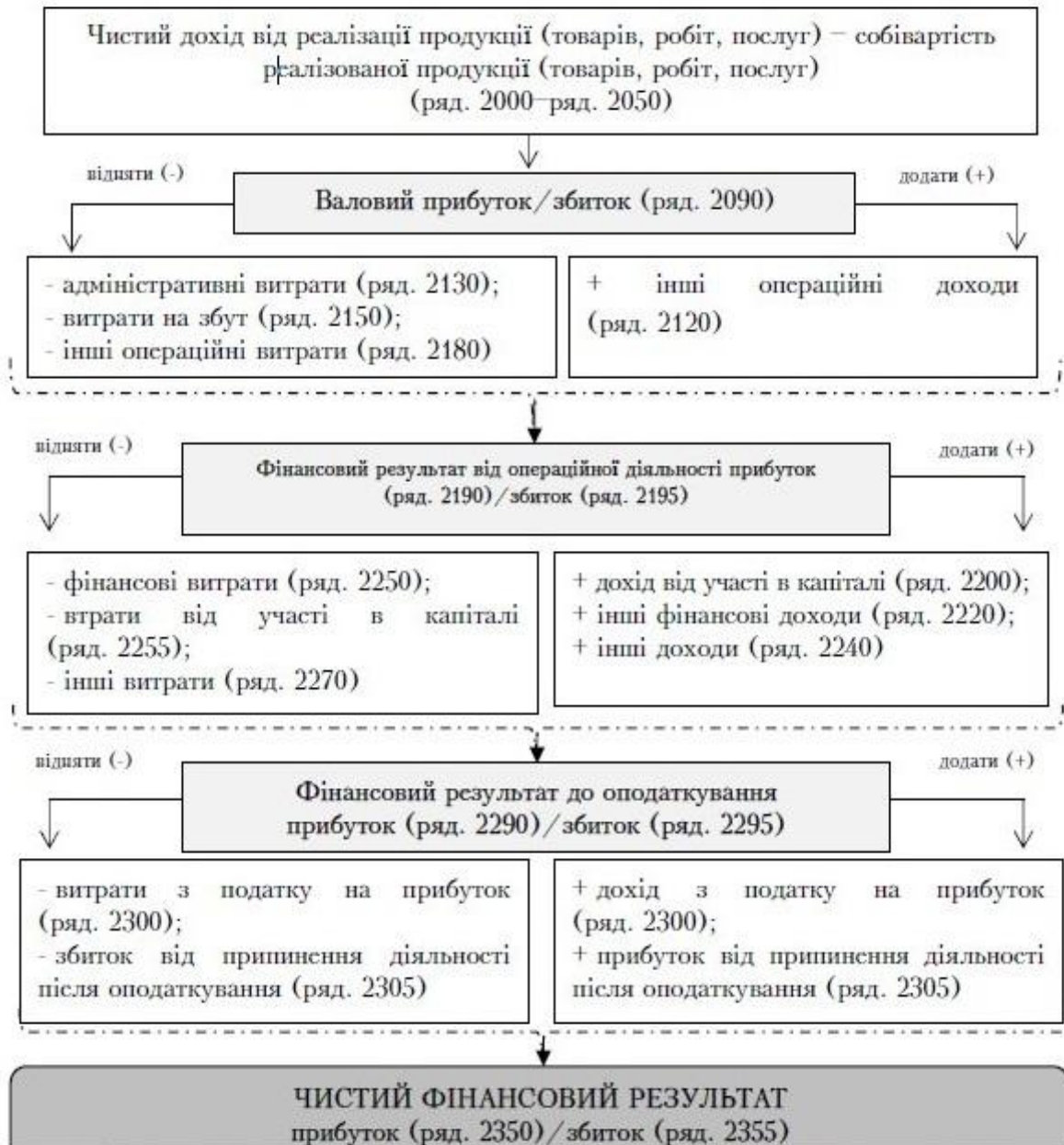


Рис 1. Механізм формування фінансових результатів відповідно до вимог вітчизняного бухгалтерського законодавства [9]

Доволі вагомим є досвід ведення обліку в США. Облік цієї країни має низку особливостей: весь облік спрямований на оперативне визначення фінансового результату; визначення фінансового результату виконується на базі

групування витрат за елементами з чітким відображенням додаткової вартості. У професійних планах рахунків США облік витрат за елементами організується в спеціальних класах рахунків.

Висновки та перспективи подальших досліджень

Фінансовий результат є одним з найважливіших показників, який узагальнює всі результати господарської діяльності та характеризує ефективність діяльності суб'єкта господарювання. У фінансових результатах знаходять пряме відображення всі аспекти діяльності підприємства. Важливою особливістю є те, що на сьогодні в Україні діють дві різні методики визначення фінансового результату підприємства. Це зумовлено наявністю двох видів звітності – податкової та фінансової, у яких порядок визначення доходів і витрат не збігається.

Остаточний фінансовий результат у бухгалтерському обліку визначається як різниця між різними видами доходів та витрат підприємства за звітний період, на противагу податковому, де

прибуток (збиток) визначається за формулою «валові доходи – валові витрати – амортизація». Основною метою обліку фінансових результатів є розробка й обґрунтування управлінських рішень, спрямованих на підвищення ефективності діяльності господарюючого суб'єкта.

Розглянувши особливості визначення прибутку на закордонних підприємствах, можна сказати, що надзвичайно важливо впровадити в практику бухгалтерського обліку підприємств України визначення фінансового результату різними методами, а не лише методом «витрати – випуск». Саме з концепції прибутку як приросту власного капіталу впливає можливість його розрахунку як приросту чистих активів або як різниці суми залишків активних і пасивних рахунків.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність : Закон України № 996-XIV від 16.07.1999 р. зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.ligazakon.ua (дата звернення: 3.04.2017)
2. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 27.04.07 р. № 283/97-ВР зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.kiev.ua (дата звернення: 3.04.2017).
3. Закон України «Про господарські товариства» від 19. 09. 1991 року, № 1576-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.kiev.ua (дата звернення: 3.04.2017)
4. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000р. №356 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.nau.kiev.ua (дата звернення: 3.04.2017)
5. Наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2001 р №143 «Про кореспонденцію рахунків» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.nau.kiev.ua (дата звернення: 3.04.2017)
6. Наказ ДПА України від 8 липня 1997 р. №214 і зареєстрований в Міністерстві юстиції України 14.08.97 за 313/2117 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.nau.kiev.ua (дата звернення: 3.04.2017)
7. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та інструкція про його застосуванню затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. №291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.nau.kiev.ua (дата звернення: 3.04.2017)
8. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку в Україні – Київ : КНТ, 2009. – 172 с.
9. Бугинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах : навч. посіб. для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» / Ф. Ф. Бугинець, Л. Л. Горещька. – Житомир : ПП «Рута», 2003. – 544 с.
10. Володькін М. В. Економіка промислового підприємства : навч. посіб. / М. В. Володькін. – Київ : Знання, 2003. – 600 с.
11. Фінансовий облік : підручник / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко, І. Ю. Кравченко, Г. А. Ямборко. – Київ : Лібра, 2005. – 976 с.

А. С. ПЯТИГОРЕЦ^{1*}, А. И. ЦИПЛАКОВ²

^{1*}Каф. «Учет, аудит и интеллектуальная собственность», Днепропетровский национальный университет железнодорожного транспорта имени академика В. Лазаряна, ул. Лазаряна, 2, г. Днепр, Украина, 49010, эл. почта APS2008@ua.fm

² Каф. «Учет, аудит и интеллектуальная собственность», Днепропетровский национальный университет железнодорожного транспорта имени академика В. Лазаряна, ул. Лазаряна, 2, г. Днепр, Украина, 49010, эл. почта tsiplakovart@gmail.com

ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ В ФОРМИРОВАНИИ УЧЕТНОЙ ИНФОРМАЦИИ О ФИНАНСОВОМ РЕЗУЛЬТАТЕ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНОГО ТРАНСПОРТА

Цель. Статья посвящена актуальным вопросам учета финансового результата на предприятиях железнодорожного транспорта и исследованию методических подходов к формированию финансовых результатов в разных странах. **Методика.** Для решения задач такого класса в работе используются общенаучные методы, в том числе методы теоретического поиска и анализа. **Результаты.** В статье приведены аспекты определения финансового результата на предприятиях железнодорожного транспорта, детализирующие информацию для принятия управленческих решений. **Научная новизна.** Получили дальнейшее развитие методические подходы к учету формирования финансовых результатов с учетом зарубежного опыта. **Практическая значимость.** Финансовый результат является одним из важнейших показателей, который обобщает все результаты хозяйственной деятельности и характеризующий эффективность деятельности предприятия. В финансовых результатах находят прямое отражение все аспекты деятельности предприятия. Важной особенностью является то, что на сегодня в Украине действуют две разные методики определения финансового результата предприятия. Это обусловлено наличием двух видов отчетности – налоговой и финансовой.

Ключевые слова: финансовые результаты; прибыль; ущерб; доход; расходы, железнодорожный транспорт.

A.S. PYATIGORETS,^{1*} A. I. TSYPLAKOV²

^{1*} Dep. «Accounting, Audit and Intellectual Property», Dnipropetrovsk National University of Railway Transport named after Academician V. Lazaryan, Lazaryan st., 2, Dnipro, Ukraine, 49000, e-mail APS2008@ua.fm

^{2*} Dep. «Accounting, Audit and Intellectual Property», Dnipropetrovsk National University of Railway Transport named after Academician V. Lazaryan, Lazaryan st., 2, Dnipro, Ukraine, 49000, e-mail tsiplakovart@gmail.com

FOREIGN EXPERIENCE IN FORMATION OF ACCOUNTING INFORMATION ON FINANCIAL RESULT OF ACTIVITY OF RAILWAY TRANSPORT ENTERPRISES

Goal. The paper is devoted to the actual issues of accounting for financial results in rail transport enterprises and the study of methodological approaches to the formation of financial results in different countries. **Methodology.** In order to solve the problems of such a class, general scientific methods, including the methods of theoretical search and analysis, are used in the work. **Results.** The paper presents the aspects of determining the financial result in rail transport enterprises, which detail the information for the adoption of management decisions. **Scientific novelty.** Further development of methodical approaches to accounting for the formation of financial results, taking into account foreign experience. **Practical significance.** The financial result is one of the most important indicators, which summarizes all the results of economic activity and characterizes the efficiency of the business entity. In financial results, it directly reflects all aspects of the enterprise. An important feature is that today in Ukraine there are two different methods of determining the financial result of an enterprise, due to the availability of two types of reporting, tax and financial.

Key words: financial results; profit; loss; income; Expenses, rail transport.

REFERENCES

1. Pro bukhholderskyi oblik ta finansovu zvitnist, Pub. L. No. 996-XIV (1999). Retrieved from www.ligazakon.ua

2. Pro opodatкування prybutku pidpryiemstv, Pub. L. No. 283/97-VR (2007). Retrieved from www.rada.kiev.ua
3. Pro hospodarski tovarystva, Pub. L. No. 1576-XII (1991). Retrieved from www.rada.kiev.ua
4. Metodichni rekomendatsii po zastosuvanniu rehistriv bukhhalterskoho obliku (2000). Retrieved from www.nau.kiev.ua
5. Pro korespondentsiiu rakhunkiv (2001) Retrieved from www.nau.kiev.ua
6. Nakaz DPA Ukrainy № 143 (1997) Retrieved from www.nau.kiev.ua
7. Plan rakhunkiv bukhhalterskoho obliku aktyviv, kapitalu, zoboviazan i hospodarskykh operatsii pidpryiemstv ta instruktsiia pro yoho zastosuvanniu (1999) Retrieved from www.nau.kiev.ua
8. *Polozhennia (standarty) bukhhalterskoho obliku v Ukraini* . (2009). Ukraine: Kyiv : KNT.
9. Butynets, F. F., & Horetska, L. L. (2003). *Bukhhalterskyi oblik u zarubizhnykh krainakh*. Zhytomyr , Ukraine: PP «Ruta».
10. Volodkin, M. V. (2003). *Ekonomika promysloвого pidpryiemstva*. Kyiv, Ukraine: Znannia.
11. Holov, S. F., Kostiuchenko, V. M., & Kravchenko, I. Y. (2005). *Finansovyi oblik : pidruchnyk*. Kyiv, Ukraine: Libra.

Надійшла до редколегії 25.05.2017.

Стаття рекомендована до друку д-ром екон. наук, доц. Бобилем В. В. та канд-м екон. наук, доц. Атамасом П. Й.