

УДК 330.3

Дослідження та аналіз проблемних питань організації обліку фінансових результатів

Мелень О.В.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри економічного аналізу та обліку
Харківського національного технічного університету
«Харківський політехнічний інститут»

Майструк О.Д.

магістр
Харківського національного технічного університету
«Харківський політехнічний інститут»

Відповідно до нормативно-правової бази питання організації обліку доходів, витрат і фінансових результатів свідчить про його недостатню спрямованість на запити користувачів бухгалтерської інформації, оскільки бракує деталізованої інформації про фінансові результати за видами діяльності та її співвідношення з доходами та витратами підприємства; запровадження класифікації доходів та фінансових результатів залежно від джерел їх формування.

Ключові слова: фінансові результати, прибуток, збиток, організація обліку, доходи, витрати.

Мелень Е.В., Майструк О.Д. ИССЛЕДОВАНИЕ И АНАЛИЗ ПРОБЛЕМНЫХ ВОПРОСОВ ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

В соответствии с нормативно-правовой базой вопросы организации учета доходов, расходов и финансовых результатов свидетельствует об их недостаточной направленности на запросы пользователей бухгалтерской информации, поскольку не хватает детализированной информации о финансовых результатах по видам деятельности и ее соотношении с доходами и расходами предприятия; введение классификации доходов и финансовых результатов в зависимости от источников их формирования.

Ключевые слова: финансовые результаты, прибыль, убыток, организация учета, доходы, расходы

Melen E.V., Maistruk O.D. STUDY AND ANALYSIS OF PROBLEMS OF THE ORGANIZATION OF ACCOUNTING FINANCIAL RESULTS

In accordance with the legal and regulatory framework, the issue of organization of accounting for income, expenses, and financial results indicates its insufficient orientation to the requests of users of accounting information, as there is a lack of detailed information on financial results by types of activity and its correlation with income and expenses of the enterprise; introduction of the classification of income and financial results, depending on the sources of their formation.

Keywords: financial results, profit, loss, organization of accounting, income, expenses.

Постановка проблеми. Фінансові результати діяльності підприємств є надзвичайно важливим показником для суб'єктів господарювання, оскільки успіх діяльності підприємств і навіть питання подальшого існування господарюючих суб'єктів безпосередньо залежать від отриманих результатів. Тому в сучасних умовах трансформації економічної системи виникає необхідність переосмислення теоретичних і методичних підходів до управління підприємствами, в тому числі до одного із важливих його складників – бухгалтерського обліку і, насамперед, організації та обліку фінансових результатів діяльності.

Для вирішення теоретичних і організаційно-методичних питань організації та обліку фінан-

сових результатів діяльності необхідно з нових позицій розкрити сутність і зміст цього поняття, що дасть змогу розробити науково обґрунтовану систему організації та обліку фінансових результатів діяльності та визначити основні напрями їх складників: доходів та витрат.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Істотний внесок у розгляд теоретичних, методичних і прикладних питань організації обліку фінансових результатів на підприємстві та його практичні аспекти ретельно досліджені у працях відомих учених: М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, В.В. Сопка, Л.М. Мниха, М.Г. Чумаченка, В.О. Шевчука. та ін.

Але і досі постають питання формування методичних підходів до організації обліку

фінансових результатів в обліковій та законодавчій системах, вирішення яких впливає на зміцнення економічного стану суб'єктів господарювання.

Формулювання цілей статті. Більшість учених вже зробили свій вагомий внесок у дослідження питань з організації обліку фінансових результатів, але лишилось і чимало не вирішених питань із цього приводу, де має місце неузгодженість методичних підходів щодо визначення фінансових результатів у системі бухгалтерського обліку. Питаннями, які потребують уточнення, є понятійно-категоріальний апарат, додаткове вивчення організації обліку фінансових результатів, у тому числі відповідно його складників – доходів та витрат, за ПСБО та МСФЗ.

Виклад основного матеріалу дослідження. Метою організації обліку витрат, доходів і фінансових результатів діяльності є надання користувачам необхідної та своєчасної інформації про витрати, доходи та результати діяльності підприємства у встановлені строки.

Правильність формування фінансового результату є основою принципів і правил бухгалтерського обліку. Така вимога є обов'язковою, бо цього вимагає законодавча база.

Порядок формування фінансових результатів господарської діяльності підприємства слід розглядати у трьох аспектах:

- 1) за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (ПСБО);
- 2) за вітчизняною нормативною базою, методичним та методологічним забезпеченням;
- 3) за науковим підходом і поданням у навчальній літературі.

Розуміння сутності поняття «фінансовий результат» є головною передумовою формування напрямів його обліку, контролю, аналізу та можливості здійснення своєчасного управлінського впливу для підвищення ефективності діяльності підприємств. Саме поняття «фінансовий результат» завжди було неоднозначним, в тому числі в історичному контексті.

«Фінансовий результат» має чимало різних трактувань. Зміст залежить від цілей, досліджуваних у процесі господарської діяльності, від категорії користувача облікових даних, для якого проводилося виявлення фінансового результату, та від набору облікових прийомів, якими володіє та чи інша облікова система [1].

Порівняльний аналіз визначення сутності поняття «фінансові результати» різними науковцями наведено у таблиці 1.

Фінансовий результат у сучасному розумінні розглядається як:

- 1) зміна величини (приросту або зменшення) власного капіталу;
- 2) прибуток або збиток;
- 3) зміна величини чистих активів підприємства;
- 4) результат зіставлення доходів та витрат;
- 5) додаткова вартість, створена у процесі виробництва та здійснення операцій фінансово-кредитного характеру;
- 6) результат статутної діяльності підприємства (виручка мінус витрати на виробництво та реалізацію продукції);
- 7) ціна капіталу та інших виробничих факторів [2].

Вивчення нормативно-правової бази показало, що за законодавством України таке поняття, як «фінансовий результат» детально не розглядається, а в окремих нормативно-правових актах з бухгалтерського обліку, таких як П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», наведено сутність понять «прибуток» та «збиток», а саме:

- прибуток – сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати;
- збиток – перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати.

Аналізуючи та враховуючи надбання вчених-економістів із питання визначення сутності поняття «фінансові результати», пропонуємо об'єднати всі підходи науковців та дати своє тлумачення цього поняття. Фінансовий результат як облікова категорія визначається різницею між доходами і витратами або зміною величини (приріст або зменшення) власного капіталу підприємства за певний час, створеного у процесі статутної діяльності підприємства, за винятком зміни капіталу за рахунок внесків або вилучення власниками. Він є одним із джерел для фінансування подальшого розвитку та поточної діяльності підприємства та основним критерієм оцінки її ефективності. На нашу думку, таке трактування найбільш повно розкриває сутність фінансових результатів, а проведене дослідження визначає фінансові результати як багатовимірну, складну і суперечливу категорію.

Достовірність формування фінансового результату є основою принципів і правил бухгалтерського обліку, обов'язкового дотримання яких вимагає законодавча база (зокрема, концептуальні основи складання та подання фінансових звітів, міжнародні

Таблиця 1

Визначення сутності поняття «фінансові результати» з погляду різних науковців

Автор	Сутність поняття «Фінансові результати»
Бутинець Ф.Ф.	Прибуток або збиток організації. Зіставлення доходів та витрат підприємства, відображене у звіті.
Білик Т.О.	Прибуток або збиток суб'єкта господарювання, що визначається як різниця між сукупними доходами та витратами підприємства і за позитивного його результату представляє додаткову вартість, є одним із джерел фінансування подальшого розвитку та поточної діяльності підприємства, основним критерієм оцінки її ефективності.
Скалюк Р.В.	Підсумкова категорія результативності господарської діяльності, котра відображає величину економічних вигод, отриманих (втрачених) підприємством, визначених як різниця між сумами доходів та відповідних їм витрат, що виражена в абсолютних показниках прибутку (збитку), які характеризують потенціал прибутковості, економічного зростання та розвитку підприємства.
Ковальов В.В.	Умовний розрахунковий показник, а не реальні грошові кошти, які можна використовувати.
Бреславцева Н.А.	Необхідність створення більш глобального показника – фінансова результативність.
Скасюк Р.В.	Якісний та кількісний показник результативності діяльності підприємства.
Загородній А.Г., Вознюк Г.Л.	Різниця між доходами та витратами підприємства чи його окремого підрозділу за певний час. Приріст чи зменшення вартості власного капіталу підприємства внаслідок діяльності у звітному період.
Опарін В.М.	Зіставлення регламентованих податковим законодавством доходів і витрат. Перевищення доходів над витратами становить прибуток, зворотне явище характеризує збиток.
Пушкар М.С.	Прибуток або збиток, одержаний від діяльності підприємства.
Мочерний А.Д.	Грошова форма підсумків господарської діяльності організації або її підрозділів, виражена в прибутках або збитках.
Худолій Л.М.	Зіставлення доходів і витрат, регламентованих податковим законодавством.
Червінська С.Л.	Різниця між майновим станом підприємства на кінець і початок звітного періоду.
Ткаченко Н.М.	Доходи діяльності підприємства за вирахуванням витрат діяльності.
Труфіна Ж.С.	Економічна категорія в контексті створення доданої вартості та в аспекті методики визначення результату діяльності конкретного суб'єкта господарювання, що є об'єктом обліку і контролю.

стандарті фінансової звітності, Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», План рахунків, Інструкція про застосування плану рахунків, національні Положення (стандарті) бухгалтерського обліку, накази Міністерства статистики тощо).

Методика обліку на підприємстві в багатьох питаннях визначається обліковою політикою, яка обирається кожним підприємством самостійно відповідно до чинної нормативно-правової бази, і тому від правильно сформованої облікової політики залежать кінцевий результат діяльності підприємства та стратегія його розвитку. Формування облікової політики підприємства належить до компетенції бухгалтерської служби, хоча деякі важливі

її складники мають загальноекономічне значення, а тому відносяться також до компетенції інших відділів залежно від специфіки господарської діяльності підприємства та його організаційної структури. Об'єктами облікової політики щодо формування й обліку фінансових результатів є доходи, витрати і власне фінансові результати, елементами облікової політики є сукупність методів і облікових процедур щодо обліку фінансових результатів діяльності підприємства. Елементи облікової політики стосуються всіх без винятку об'єктів бухгалтерського обліку, а тому впливають на фінансові результати.

Що стосується фінансових результатів, то в Наказі про облікову політику необхідно роз-

крити чіткий та ефективний алгоритм визначення фінансових результатів у розрізі видів діяльності.

Підприємство, обираючи конкретну облікову політику на поточний фінансовий рік, забезпечує організацію бухгалтерського обліку відповідно до показників форм річної фінансової звітності, знижує трудомісткість і тривалість формування фінансової звітності, забезпечує використання оптимальних методів облікових робіт із метою отримання очікуваних результатів фінансово-економічної діяльності підприємства [3].

Вплив методів облікової політики, облікових оцінок на фінансовий результат підтверджує, що облікова політика, сформована адміністрацією підприємства, відкриває можливості для обрання методологічних прийомів, що може радикально змінити фінансовий стан підприємства, який відображається в балансі чи у звіті про фінансові результати [4].

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» можна виокремити такі принципи методології побудови та організації бухгалтерського обліку витрат, доходів і фінансових результатів, як принцип нарахування та відповідності доходів і витрат, принцип періодичності. Згідно з принципами нарахування та відповідності визначається фінансовий результат звітного періоду. Для цього порівнюються доходи звітного періоду з витратами, понесеними для отримання цих доходів. Згідно з принципом періодичності передбачається можливість розподілу діяльності підприємства впродовж певних періодів часу з метою складання фінансової звітності. Фінансовий результат у вигляді прибутку чи збитку отримують саме за результатом арифметичного порівняння витрат і доходів.

Одним із проблемних питань організації фінансових результатів є класифікація доходів та витрат за Національними стандартами та згідно з формою 2 «Звіт про фінансові результати».

Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати», витрати класифікуються у складі собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг). Інші витрати, що не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), визначаються відповідно до ст. 138.10.2 і ст. 138.10.3 ПКУ. Згідно з означеними статтями можна виокремити адміністративні витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством, та витрати на збут, які включають витрати, пов'язані з реалізацією товарів, виконанням робіт, надан-

ням послуг. Відповідно до форми 2 «Звіт про фінансові результати» витрати класифікуються за такими групами, як собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг); адміністративні витрати; витрати на збут; інші операційні витрати; втрати від участі в капіталі; інші витрати; витрати (дохід) з податку на прибуток.

Для цілей організації бухгалтерського обліку доходів подано класифікацію, сформовану відповідно до П(С)БО 15 «Дохід». Визнані доходи класифікуються в бухгалтерському обліку за такими групами, як дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); інші операційні доходи; фінансові доходи; інші доходи. Відповідно форми 2 «Звіт про фінансові результати» доходи класифікуються за такими групами, як чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); інші операційні доходи; дохід від участі в капіталі; інші фінансові доходи; інші доходи та дохід із податку на прибуток.

Тобто ми бачимо, що класифікація доходів та витрат за Національними стандартами та згідно з формою 2 «Звіт про фінансові результати» за групами не збігається.

Сьогодні існує два принципові підходи до розрахунку фінансових результатів підприємства, які мають деякі варіації у різних країнах світу:

1) метод порівняння доходів і витрат (метод «витрати-випуск») – передбачає визначення прибутку (збитку) згідно з принципом нарахування та відповідності доходів і витрат, тобто як різниця між доходами і витратами звітного періоду.

Цим методом передбачено порівняння доходів із витратами, які були понесені для отримання цих доходів. Визначення фінансового результату за методом «витрати-випуск» передбачає існування двох способів:

– перший спосіб називають «лінійним», оскільки він передбачає порівняння випуску з минулими витратами з відображенням знову створеної вартості загальною сумою з наступною деталізацією.

– другий спосіб використовується у бухгалтерському обліку з відображенням по дебету споживання підприємством минулої праці і сторонніх витрат та знову створеної вартості за її елементами;

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 звітної періоду, тобто розраховується різниця, і якщо власний капітал на кінець звітної періоду збільшується, то підприємство отримує прибуток, а якщо навпаки – збиток.

Ці два підходи закріплені в основних вітчизняних нормативних документах, зокрема у НП(С)БО 1, П(С)БО 15 «Дохід», П(С)БО 16 «Витрати», П(С)БО 17 «Податок на прибуток», а також у Плані рахунків та Інструкції із його застосування, яким передбачено порядок визначення та обліку фінансового результату аналогічно зарубіжній практиці.

Визначення фінансових результатів діяльності не може дати повної характеристики всьому розмаїттю ситуацій, пов'язаних із визначенням фінансових результатів підприємства у процесі його господарської діяльності. Існує певна невідповідність між видами діяльності, доходами, витратами та формуванням фінансових результатів. Тобто сьогодні залишається проблемним питання неузгодженості класифікації видів діяльності та субрахунків бухгалтерського обліку, на яких формуються і визначаються фінансові результати.

Проблемним питанням організації обліку фінансових результатів є відсутність в інструктивних матеріалах із бухгалтерського обліку порядку віднесення податку на прибуток на фінансові результати, тобто в інструктивних матеріалах не висвітлюється розподіл суми витрат за податком на прибуток (рах. 981) на конкретні субрахунки рахунку 79 «Фінансові результати». Тому, згідно з чинним законодавством, порядок ведення обліку на рахунку 79 «Фінансові результати» не дає можливості оперативного, повного, об'єктивного висвітлення результатів господарської діяльності, оскільки не існує поділу.

Недоліком формування фінансового результату в чинному Плані рахунків бухгалтерського обліку є те, що в ньому на субрахунках 791 «Результат операційної діяльності» та 792 «Результат фінансових операцій» фактично об'єднані по два види діяльності підприємства, а саме: на субрахунку 791 – основна та інша операційна діяльність, а на субрахунку 792 – фінансова та інвестиційна діяльність. Тому можна запропонувати у робочому Плані рахунків використовувати рахунки третього порядку, на яких будуть відображатись окремо результати від операційної діяльності і результати від іншої операційної діяльності, а також окремо резуль-

тат від інвестиційної діяльності і результат від фінансової діяльності.

Згідно із НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», до складу інших доходів, зокрема, включаються дохід від реалізації фінансових інвестицій; дохід від неопераційних курсових різниць та інші доходи, які виникають у процесі господарської діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства, тобто на субрахунку 793 «Результат іншої звичайної діяльності» частково відображаються доходи і витрати від інвестиційної діяльності.

Для отримання підприємством чіткого визначення ефективності інвестицій можна розділити інвестиційну діяльність на основну інвестиційну діяльність та іншу інвестиційну діяльність та деталізувати таку інформацію на субрахунках третього порядку 793 рахунка [5].

Більшість підприємств під час відображення своєї господарчої діяльності для реального обліку дебіторської заборгованості не використовують створення резерву сумнівних боргів, і дебіторська заборгованість включається до підсумку Балансу за первісною вартістю. Це є ще однією проблемою під час формування фінансових результатів, оскільки приводить до завищення валюти Балансу та впливає на величину прибутку.

Формуючи резерв сумнівних боргів, підприємство може цілеспрямовано впливати на величину отриманого прибутку за звітний період і загалом на фінансовий стан підприємства.

Висновки. Система організації обліку фінансових результатів є необхідною та важливою частиною функціонування вітчизняних підприємств, оскільки у фінансових результатах діяльності господарюючих суб'єктів відображається ефективність діяльності підприємства.

Методика обліку на підприємстві в багатьох питаннях визначається обліковою політикою, яка обирається кожним підприємством самостійно відповідно до чинної нормативно-правової бази.

Як зазначалося вище, метою організації обліку витрат, доходів і фінансових результатів діяльності підприємства є надання користувачам необхідної та своєчасної інформації про витрати, доходи та результати діяльності у встановлені строки. Відповідно до нормативно-правової бази, питання організації фінансового обліку доходів, витрат і фінансових результатів свідчить про його недостатню

спрямованість на запити користувачів бухгалтерської інформації, оскільки бракує деталізованої інформації про фінансові результати за видами діяльності та її співвідношення з доходами та витратами підприємства; деталізованого розмежування доходів, витрат і фінансових результатів за видами операційної, фінансової й інвестиційної діяльності; запровадження класифікації доходів та

фінансових результатів залежно від джерел їх формування: від реалізації, зміни цін та від інших операцій.

Виходячи з вищевикладеного, можна дійти висновків, що фінансовий результат є досить суперечливою, складною та багатовимірною категорією і потребує чіткого та ефективного алгоритму визначення у розрізі його складників та у розрізі видів діяльності підприємства.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
2. Прохар Н.В. Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії та практики: [монографія] / Н.В. Прохар, Ю.О. Ночовна. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2011. – 257 с.
3. Ратушна М. Вплив елементів облікової політики на фінансові результати / М. Ратушна // Економічний аналіз. – 2010. – № 5. – С. 323–324.
4. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік: облікова політика і план рахунків, стандарти і кореспонденція рахунків, звітність [текст]: навч. пос. / Ф.Ф. Бутинець, Н.М. Малюга. – Житомир: ЖІТІ, 2005. – 480 с.
5. Самохін Л.В. Проблеми класифікації фінансових результатів та шляхи їх вирішення / Л.В. Самохін // Наукові праці ДонНТУ – 2005. – № 91. – С. 57: [Електронний ресурс].