

УДК 657.37

Облік формування фінансових результатів та використання прибутку: проблеми та шляхи їх вирішення

Жидєєва Л.І.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри бухгалтерського обліку
Університету державної фіскальної служби України

Пінаєва К.О.

студентка
Університету державної фіскальної служби України

Статтю присвячено актуальним питанням формування фінансових результатів. Проаналізовано різні підходи до класифікації доходів, витрат і фінансових результатів та відображення їх на рахунках бухгалтерського обліку залежно від різних видів діяльності та визначено шляхи вирішення проблеми. Досліджено різні підходи до розподілу прибутку та запропоновано шляхи їх вирішення.

Ключові слова: доходи, витрати, фінансові результати, фінансові доходи, прибуток, збиток, доходи від операційної діяльності.

Жидеева Л.И., Пинаева Е.А. УЧЕТ ФОРМИРОВАНИЯ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ И ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ПРИБЫЛИ: ПРОБЛЕМЫ И ПУТИ ИХ РЕШЕНИЯ

Статья посвящена актуальным вопросам формирования финансовых результатов. Проанализированы разные подходы к классификации доходов, расходов и финансовых результатов и отражению их на счетах бухгалтерского учета в зависимости от разных видов деятельности и определены пути решения этих проблем. Исследованы различные подходы к распределению прибыли и предложены пути их решения.

Ключевые слова: доходы, расходы, финансовые результаты, финансовые доходы, прибыль, убыток, доходы от операционной деятельности.

Zhydeeva L.I., Pinayeva E.O. ACCOUNT OF FORMING OF FINANCIAL RESULTS AND USE OF INCOME: PROBLEMS AND WAYS OF THEIR DECISION

The article is devoted pressing questions from forming of financial results. The different going is analyses near classification of profits, charges and financial results, the reflection of them on the accounts of record-keeping depending on the different types of activity and certainly ways of decision of problem. Investigational different approaches in relation to distribution of profit and the ways of their decision are offered.

Keywords: profits, charges, financial results, financial profits, income, loss, profits, are from an operating-room.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Ефективне управління господарською діяльністю підприємства передбачає створення належного інформаційного забезпечення, що є об'єктивною основою під час формування якісної системи управління, спрямованої на досягнення стабільного фінансового стану. Одним із ключових показників підприємства, що визначає ефективність його діяльності, є фінансовий результат, адже фінансові результати є основою для інвестиційного розвитку підприємства, розширення його діяльності та забезпечення досить вигідного місця серед конкурентів відповідної галузі. Беззаперечно, що в пріоритеті діяльність управлінського персоналу повинна бути спрямована на генерування достовірної

та об'єктивної інформації щодо формування фінансових результатів не тільки у цілому по підприємству, а спрямована передусім на формування їх за різними видами діяльності.

На основі отриманих результатів підприємство має можливість спланувати свою подальшу діяльність, визначивши при цьому свої переваги та недоліки.

Особливої актуальності набуває дослідження закономірностей формування й обліку фінансових результатів на підприємствах відповідно до Міжнародних і Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемам особливості формування доходів, витрат і фінансових результатів у бухгалтерському обліку присвячено дослі-

дження Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, Г.Г. Кірейцева, Н.М. Малюги, Ю.О. Ночовної, Н.В. Прохар, В.В. Сопко, Н.М. Ткаченко, Р.Л. Хом'як та ін. Між тим залишається значна кількість невирішених питань щодо визнання доходів, витрат і формування фінансових результатів за видами діяльності підприємства, аналітичності інформації та прийняття управлінських рішень для визначення їх впливу в цілому на загальний фінансовий результат (прибуток чи збиток), а також напрями використання прибутку та їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Серед науковців відсутні єдині підходи до визначення та трактування економічної сутності доходів, витрат і фінансових результатів, особливу увагу вони звертають на їх класифікацію та на розподіл прибутку і його використання.

Також однією з невирішених проблем у бухгалтерському обліку є залишки «нерозподіленого прибутку» в балансі та на однойменному рахунку бухгалтерського обліку, а також його використання.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є систематизація теоретичних підходів до визначення економічної сутності фінансових результатів, їх класифікації та відображення в бухгалтерському обліку та розподілу прибутку для розширення обсягів діяльності.

Виклад основного матеріалу дослідження. Визначення поняття «фінансові результати» не надають ані НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», ані МСБО 1, які є методологічною основою для формування та відображення інформації у фінансовій звітності. Між тим у НП(С)БО 1 зазначено, що ними визначаються мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів [1]. Щодо визначення термінів, то передбачено, що звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) включає: звіт про доходи, витрати, фінансові результати та сукупний дохід [1]. У НП(С)БО 1 розкриваються тільки такі трактування категорій: «Прибутки – сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати»; «збиток – перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати» та «інший сукупний дохід – доходи і витрати, які не включені до фінансових результатів підприємства» [1].

У більшості наукових публікацій єдине трактування категорії «фінансові результати»

відсутнє. Переважно розглядають поняття «прибуток» та «збиток».

Нами підтримується думка Ю.О. Ночовної та Н.В. Прохар [2, с. 37] щодо ствердження, «...що «прибуток (збиток)» як економічна категорія має кількісну та якісну сторону... Прибуток з кількісної сторони – це приріст власного капіталу підприємства за рахунок перевищення доходів звітного періоду над пов'язаними з їх формуванням витратами; збиток – зменшення власного капіталу підприємства за рахунок перевищення суми витрат над сумою доходу для отримання якого були здійснені ці витрати.». Але не можемо погодитися з авторами, що «прибуток з якісної сторони – це економічна форма додаткового продукту (доданої вартості)», оскільки самі ж автори зазначають [2, с. 37], що «існують ще і відсотки та дивіденди одержані, доходи від участі в капіталі інших підприємств, отримані штрафи, пені, неустойки, благодійні внески, спонсорська допомога тощо». Ураховуючи певні уточнення, необхідно зазначити, що прибуток з якісної сторони – це економічна форма, отримана в результаті додаткового продукту чи доданої вартості та інших надходжень, що вплинули на збільшення власного капіталу підприємства чи майна його власників. Виходячи з визначень економічних категорій «прибуток» та «збиток», термін «фінансові результати» – це прибуток (збиток) від діяльності підприємства як приріст (зменшення) власного капіталу підприємства за рахунок перевищення доходів (витрат) звітного періоду над пов'язаними з їх формуванням витратами (доходами), що вплинули на збільшення (зменшення) власного капіталу підприємства чи його власників.

Ураховуючи наявність у науковій літературі різних підходів до трактувань економічних термінів, одним з яких є «фінансовий результат», а також проведення класифікації за низкою ознак для організації та методики їх обліку, гостро постає проблема визначення класифікаційних ознак та проведення класифікації фінансових результатів.

Проблема класифікації фінансових результатів досліджена у значній кількості наукових праць, проте остаточно не вирішена. Наприклад, економічний термін «нерозподілений прибуток» слід чітко вирізнити з-поміж термінів «балансовий», «валовий» та «загальний» прибуток. Останніми роками, суперечності стосовно класифікації фінансових результатів усе більше пов'язані з розвитком економічних теорій, зміною методології обліку після вве-

дення Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Так, Ю.О. Ночовна та Н.В. Прохар зазначили, що «реформування бухгалтерського обліку в цілому та обліку доходів, витрат і фінансових результатів зокрема торкнулося не тільки термінології, а й порядку визнання доходів і витрат, їх оцінки, класифікації, накопичення на рахунках, закриття на фінансові результати, формування та розподілу прибутку» [2].

Розроблення класифікаційних ознак для обліку фінансових результатів підприємства сприятиме зростанню ефективності організації аналітичного та синтетичного обліку та забезпечить правильність розрахунку фінансового результату, враховуючи, що класифікація повинна відповідати як мінімум двом постулатам: вона має бути теоретично обґрунтованою; застосування її на практиці визначається необхідністю [3, с. 233].

ПСБО 15 «Доходи» зазначає, що доходи класифікуються в бухгалтерському обліку за такими групами [1]:

- дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- інші операційні доходи;
- фінансові доходи;
- інші доходи.

Між тим НП(С)БО 1 розглядає таку термінологію, що використовується під час складання фінансової звітності (під час формування доходів, витрат і фінансових результатів), а саме визначає види діяльності, які потребують уточнення: *звичайна діяльність* – будь-яка *основна діяльність* підприємства, а також операції, що її забезпечують або виникають унаслідок її проведення [1]; але якщо розглянути термін «*операційна діяльність*» [1], то також зазначено, що «основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю». НП(С)БО 1 зазначає: «*основна діяльність* – операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу [1]». Із визначень не зовсім зрозумілим є тлумачення *звичайної та операційної діяльності*. Одна і друга у першій частині визначення, як зазначено, є «основною діяльністю», тільки з наступних складників визначення не зовсім зрозуміло, яка з них є більш ширшою, включаючи її складники. З нашої точки зору, доцільно

було б звичайну діяльність визначити як будь-які види діяльності, що здійснює підприємство відповідно до своєї статутної діяльності та включає основну, іншу операційну, фінансову, інвестиційну та іншу діяльність. Щодо фінансової та інвестиційної діяльності, то НП(С)БО 1 розглядає *фінансову діяльність* як «діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства» [1], а *інвестиційна діяльність* – «придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів» [1].

ПСБО 15 «Доходи» визначає, що до фінансових доходів включаються дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій (окрім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі), а 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 [4]. Про доходи від інвестиційної діяльності в ПСБО 15 «Доходи» нічого не визначено. Крім того, між НП(С)БО 1 і ПСБО 15 відсутня єдність під час визначення і відображення доходів.

НП(С)БО 1 методику заповнення Звіту про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) (форма 2) не надає, а лише наводить саму структуру форми, де включено доходи, витрати та фінансові результати. Щодо відображення фінансових результатів за їх класифікаційними ознаками, то у формі 2 віділяють:

- *валовий: прибуток, збиток* (у жодному нормативному документі не визначено економічну сутність валового прибутку (збитку). Єдине, НП(С)БО 1 визначає методику його розрахунку, а саме: різниця між «чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» та «собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)». Між тим різниця між чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), включаючи адміністративні витрати та витрати на збут (витрати періоду, які переважно обслуговують основну діяльність), покаже результат від основної діяльності підприємства. А тому нами пропонується замість *валового прибутку (збитку)* у формі 2 включити *фінансовий результат від основної діяльності*. У бухгалтерському обліку для

формування доходів передбачено рахунок 70 «Доходи від реалізації», а для витрат – рахунок 90 «Собівартість реалізації». Планом рахунків для обліку фінансових результатів не передбачено рахунок для обліку фінансових результатів від основної діяльності, а це б дало можливість визначення фінансового результату від реалізації кожного виду продукції, товарів, робіт, послуг під час ведення їх аналітики, а тому необхідно запропонувати облік фінансових результатів від основної діяльності вести на рахунку 791, назвавши його «Фінансовий результат від основної діяльності», а не «Фінансовий результат від операційної діяльності»;

- *фінансовий результат від операційної діяльності*, який визначається як результат валового прибутку (збитку), інші доходи за мінусом адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат, нами пропонується визначати, враховуючи фінансовий результат від основної діяльності, інших операційних доходів (уточнивши, які доходи можна віднести до іншої операційної діяльності) за мінусом інших операційних витрат. І, відповідно, облік таких фінансових результатів необхідно вести на рахунку 792, назвавши рахунок «Фінансовий результат від операційної діяльності». Це дасть можливість контролю над відповідними доходами та витратами іншої операційної діяльності. Водночас дійсно можна проконтролювати, від якої діяльності на підприємстві будуть більші фінансові результати – від основної чи іншої операційної;

- наступним показником фінансових результатів необхідно передбачити *фінансовий результат від фінансової та інвестиційної діяльності*, який визначати з урахуванням доходів та відповідних витрат від фінансової та інвестиційної діяльності. Для обліку таких фінансових результатів доцільно передбачити рахунок 793 «Фінансовий результат від фінансової та інвестиційної діяльності», оскільки такі види діяльності не завжди є на підприємстві кожного місяця, і використовуючи аналітичний облік, є можливість його контролю над складниками доходів і витрат за кожним із їх видів;

- для визначення фінансових результатів від іншої діяльності доцільно передбачити рахунок 794, на якому вести облік фінансових результатів не тільки від іншої діяльності, а визначати фінансовий результат від звичайної діяльності, назвавши його «Фінансовий результат від звичайної діяльності», закрива-

ючи на нього в кінці року фінансові результати від різних видів діяльності.

Визначаючи фінансові результати як різницю між доходами за видами діяльності та відповідними витратами, наближує керівництво суб'єкта господарювання до задоволення як інформаційних потреб користувачів, так і полегшує вибір відповідних методів їх обліку, контролю, аналізу, детального планування та прийняття відповідних управлінських рішень.

Необхідно зазначити, що найбільш інформативною є класифікація фінансових результатів залежно від джерел формування, а саме від видів діяльності: операційної (основної та іншої операційної за видами), інвестиційної, фінансової та іншої. При цьому необхідно деталізувати як доходи, так і витрати в розрізі субрахунків до рахунків 70, 71, 72, 73, 74 та відповідних витрат за субрахунками до рахунків 91, 92, 93, 94, 95, 96, 97, провівши порівняння між собою відповідних доходів і витрат та визначити фінансовий результат.

Також доцільно використовувати класифікацію за періодами формування, що дасть можливість розмежувати господарські операції в часі та просторі та достовірно визначити фінансові результати з урахуванням витрат, які відносяться до попередніх періодів. До них необхідно віднести низку витрат, пов'язаних із виплатами за результатами року, які включають до операційних витрат (інші витрати операційної діяльності).

Ураховуючи, один із принципів бухгалтерського обліку – автоматичність, поділ фінансових результатів за способом використання дасть змогу розділити прибуток, який використовується для розвитку підприємства, та економічну вигоду власника. Необхідно під час розподілу прибутку формувати не тільки резервний капітал, виплату дивідендів, а й формувати фонди розвитку та матеріального заохочення, за рахунок яких будуть нараховуватися витрати, які доцільно включати до попередніх періодів (премії за результатами роботи за рік, виплати, допомога, разові та заохочувальні премії) за рахунок коштів фонду заохочення, створеного за рахунок розподілу прибутку, а не включати до витрат періоду, а саме операційних витрат, а також дадуть можливість розвитку діяльності в наступних періодах (створення фонду розвитку тощо). Таким чином, виникне можливість більш достовірного розподілу фінансових результатів та ефективного управління підприємством.

Висновки з цього дослідження. Наведений перелік класифікаційних ознак дасть змогу систематизувати та згрупувати інформацію про доходи, витрати та фінансові результати підприємства, що підвищить результативність та інформативність фінансово-господарської діяльності підприємства. Розроблення спеціальних реєстрів – аналітичних відомостей із бухгалтерського обліку «Фінансові результати за видами діяльності» та в розрізі видів доходів і витрат прискорить як інформаційне забезпечення та контроль, так і узагальнення

облікової інформації для задоволення інформаційних потреб різних користувачів. Запропоновані рекомендації з обліку фінансових результатів за їх видами на субрахунках 791, 792, 793, 794 та узагальнення інформації у цілому за рік на рахунку 79 дасть можливість контролю над видами фінансових результатів та полегшить заповнення звіту про фінансові результати. Внесення змін до Звіту про фінансові результати дасть можливість контролю над формуванням доходів, витрат і фінансових результатів за видами діяльності.

ЛІТЕРАТУРА:

1. НП(С)БО № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затв. Наказом МФУ від 07.02.2013 № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
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. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік: облікова політика і план рахунків, стандарти і кореспонденція рахунків, звітність : [навч. посіб.] / Ф.Ф. Бутинець, Н.М. Малюга. – Житомир : Рута, 2001. – 512 с.
4. Положення стандарт бухгалтерського обліку 15 «Доходи», затв. Наказом МФУ від 29.11.1999 № 290 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.
5. Баришевська І.В., Погуляй Н.П. Методологія формування та облік фінансових результатів сільсько-господарських підприємств / І.В. Баришевська, Н.П. Погуляй // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2016. – Вип. 13 – С. 564–566 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://global-national.in.ua/issue-13-2016/21-vipusk-13-zhovten-2016-r/2478-barishevskaya-i-v-pogulyaj-n-p-metodologiya-formuvannya-ta-oblik-finansovikh-rezultativ-silskogospodarskikh-pidpriemstv>.