

Економічні науки

УДК 658.15:657.1+006

Скрипник Маргарита Іванівна

*доктор економічних наук, професор,
завідувач кафедри обліку і аудиту*

Київський національний університет технологій і дизайну

Скрипник Маргарита Ивановна

*доктор экономических наук, профессор,
заведующий кафедрой учета и аудита*

Киевский национальный университет технологий и дизайна

Skrypnyk Margarita

Doctor of Economics, Professor,

Head of the Department of Accounting and Auditing

Kyiv National University of Technologies and Design

Шайнюк Ірина Володимирівна

студент

Київського національного університету технологій і дизайну

Шайнюк Ирина Владимировна

студент

Киевского национального университета технологий и дизайна

Shainiuk Iryna

Student of the

Kyiv National University of Technologies and Design

**ОБЛІК ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ В УМОВАХ
ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ СТАНДАРТІВ ОБЛІКУ
УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ В УСЛОВИЯХ
ИМПЛЕМЕНТАЦИИ СТАНДАРТОВ УЧЕТА**

ACCOUNTING OF FINANCIAL RESULTS IN THE CONDITIONS OF IMPLEMENTATION OF ACCOUNTING STANDARDS

***Анотація.** Стаття присвячена дослідженню проблем в обліку фінансових результатів в умовах імплементації стандартів обліку. Розглянута суть економічної категорії фінансових результатів з урахуванням поглядів науковців, що займалися вивченням даного питання. Проаналізовано різні підходи класифікації фінансових результатів та запропоновано шляхи їх вирішення.*

***Ключові слова:** фінансові результати, доходи, витрати, організація обліку.*

***Аннотация.** Статья посвящена исследованию проблем в учете финансовых результатов в условиях имплементации стандартов учета. Рассмотрена суть экономической категории финансовых результатов с учетом взглядов ученых, занимавшихся изучением данного вопроса. Проанализированы различные подходы классификации финансовых результатов и предложены пути их решения.*

***Ключевые слова:** финансовые результаты, доходы, расходы, организация учета.*

***Summary.** The article is devoted to the study of problems in accounting for financial results in the implementation of accounting standards. The essence of the economic category of financial results is considered, taking into account the views of scientists who studied this issue. Different approaches to the classification of financial results are analyzed and ways to solve them are proposed.*

***Key words:** financial results, incomes, expenses, organization of accounting.*

Постановка проблеми. На всіх етапах розвитку бухгалтерського обліку визначення фінансового результату визнається основною метою обліку. В різний час у центрі уваги обліковців знаходилися прибуток і методика його розрахунку, його визначення, облік та відображення у звітності. Головною метою створення та подальшої діяльності будь-якого господарюючого суб'єкту незалежно від виду його діяльності чи форми власності є отримання кінцевого фінансового результату, тобто прибутку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню проблем формування та обліку фінансових результатів приділяли увагу такі вчені, як: Ф.Ф. Бутинець, Г.В. Савицька, С.Ф. Голов, А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, А.Б. Борисов, В.І. Іващенко, Н.В. Чебанова, С.С. Василенко, Р.В. Скасюк, Н.П. Кондраков, В.М. Опарін, В.Г. М.С. Пушкар, Мочерний А.Д. та ін.

Визначення фінансового результату як підсумок діяльності господарюючого суб'єкта історично привело до співіснування різних трактувань. Економічний зміст даного поняття 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 [11, с. 223]. Порівняльний аналіз визначення сутності поняття «фінансові результати» різними науковцями наведено у табл. 1 (узагальнено на підставі [1; 2; 5-10]).

Таблиця 1

Суть «Фінансових результатів» з точки зору різних вчених

№	Вчений	Визначення поняття «Фінансовий результат»
1	Бутинець Ф.Ф.	Прибуток або збиток організації. Співставлення доходів та витрат підприємства відображених у звіті.
2	Савицька Г.В.	Фінансові результати діяльності підприємства характеризуються приростом суми власного капіталу (чистих активів), основним джерелом якого є прибуток від операційної, інвестиційної, фінансової діяльності, а також отриманий внаслідок надзвичайних подій.

3	Голов С.Ф.	Фінансовий результат — це різниця між доходами та витратами підприємства. Простіше, кажучи, – прибуток або збиток.
4	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 періоді.
5	Борисов А.Б.	Підсумки господарської діяльності підприємства або його підрозділів, приріст (зменшення) вартості власного капіталу. Визначаються шляхом співставлення витрат з отриманими доходами.
6	Чебанова М.С., Василенко С.С.	Прибуток або збиток, одержаний від діяльності підприємства.
7	Скалюк Р.В.	Якісний та кількісний показник результативності господарської діяльності підприємства.
8	Кондраков Н.П.	Відображає зміну власного капіталу за визначений період в результаті виробничо-фінансової діяльності підприємства.
9	Опарін В.М.	Перевищення доходів над витратами становить прибуток, зворотнє явище характеризує збиток. Зіставлення регламентованих податковим законодавством доходів і витрат.
10	Пушкар М.С.	Прибуток або збиток, отриманий в результаті господарської діяльності.

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. Фінансовий результат діяльності – це найважливіший показник, що цікавить всіх користувачів облікової інформації.

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.

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.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [12] дає таке визначення доходів: це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників) за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена. Щодо економічної вигоди, то, згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», вона визначається як потенційна можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів.

Фінансовий результат – це прибуток або збиток, який отримує господарюючий суб'єкт унаслідок своєї діяльності. Це поняття

фінансового результату тісно пов'язане з поняттями прибутків та збитків; вважається, що прибуток є синонімом фінансового результату. Прибуток є основним джерелом фінансування розвитку підприємства, вдосконалення його техніко-технологічної бази, забезпечення всіх форм інвестування. Вся діяльність підприємства спрямовується на те, щоб забезпечити зростання прибутку або принаймні його стабілізацію на певному рівні.

Але існує проблема класифікації фінансових результатів, яка досліджена у значній кількості наукових праць, проте остаточно не вирішена. Наприклад, економічний термін «нерозподілений прибуток» слід чітко вирізняти 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 введення 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» [13].

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.

На сьогоднішній день нормативно-правові акти, що регламентують порядок визначення результатів діяльності підприємства, не містять класифікації фінансових результатів, що могла б бути використана для

створення ефективних інформаційних облікових моделей. Класифікація фінансових результатів, у першу чергу, необхідна для прийняття відповідних рішень користувачами, а тому повинна мати групування за певними ознаками, які підвищують аналітичність отриманої інформації.

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.

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, пропоную 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», закриваючи на нього в кінці року фінансові результати від різних видів діяльності.

Визначаючи фінансові результати 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.

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.

Фінансовий результат діяльності підприємства виражається у зміні величини його власного капіталу за звітний період. Здатність підприємства забезпечити неухильне зростання власного капіталу може бути оцінена системою показників фінансових результатів. Узагальнено найбільш важливі показники фінансових результатів діяльності підприємства представлено у формі № 2 «Звіт про фінансові результати» річної та квартальної бухгалтерської звітності. До них належать: прибуток (збиток) від реалізації; прибуток (збиток) від фінансово-господарської діяльності; прибуток (збиток) звітного періоду; нерозподілений прибуток (збиток) звітного періоду.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямі. Отже, фінансові результати підприємства є головним важелем створення підприємства та його подальшого існування та розвитку, тому облік фінансових результатів посідає особливе місце в бухгалтерському обліку, що вимагає від бухгалтерів уваги та майстерності.

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. 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.
2. Савицька Г. В. Економічний аналіз діяльності підприємства: навч. посібн. / Г. В. Савицька. 2-ге вид., випр. і доп. К. : Знання, 2005. 662 с.
3. Голов С.Ф. Управленческий учет как фактор повышения качества корпоративного управления / С.Ф. Голов // Вестник бухгалтера и аудитора Украины. 2003. №20. С. 4-10.
4. Загородній А.Г. Фінансово-економічний словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк. – Львів: Видавництво Національного університету «Львівська політехніка», 2005.
5. Борисов А.Б. Большой экономический словарь / А.Б. Борисов. М.: Книжный мир, 2001. 895 с.

6. Чебанова М. С. Бухгалтерський облік : навчальний посібник / М. С. Чебанова, С. С. Василенко. – Київ : Академія, 2002. 671 с.
7. Скалюк Р. В. Сутність та значення фінансових результатів у системі розвитку господарської діяльності промислових підприємств / Р. В. Скалюк // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету : збірник наукових праць. Кіровоград: Кіровоградський національний технічний університет, 2010. Випуск 18. Ч. 1. С. 135-141.
8. Кондраков Н. П. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник / Н. П. Кондраков. [4-е вид., доп.]. М.: ИНФРА-М, 2002. 640 с.
9. Опарін В. М. Українська класична школа публічних фінансів / В. М. Опарін, В. М. Федосов, П. І. Юхименко // Фінанси України. 2015. №10. С. 7–31.
10. Пушкар М. С. Фінансовий облік: Підручник / М. С. Пушкар. Тернопіль: Карт-бланш, 2002. 628 с.
11. Макода С.Л. Економічний зміст та протиріччя в обліку фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств / С.Л. Макода // Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства: Економічні науки. Харків: ХНТУСГ, 2015. Вип. 161. 326 с.
12. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ Міністерства фінансів України від 07 січня 2013 р. № 73.
13. 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.
14. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999. №291.

15. URL: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/5615/1>

16. URL: http://www.economyandsociety.in.ua/journal/9_ukr/191.pdf