

УДК 657.1

Н.В.Скрипник, к.е.н., М.Є.Скрипник,
Чернівецький торговельно-економічний інститут КНТЕУ,
м. Чернівці

ОБЛІК ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ: ВІД МИНУЛОГО ДО СЬОГОДЕННЯ

Розглядається еволюція методології обліку фінансових результатів під впливом державного підходу до соціально-економічного розвитку країни.

Рассматривается эволюция методологии учета финансовых результатов под влиянием государственного подхода к социально-экономическому развитию страны.

It has been considered the evolution of methodology for accounting of financial results influenced government approach to social and economic development.

Ключові слова: прибуток, фінансові результати, план рахунків, методи обліку, собівартість, калькуляція, розподіл прибутку.

Значущість прибутку як кінцевого фінансового результату не піддавалася сумнівам в умовах будь-яких методів управління державою. Проте порядок його формування визначався змістом представлення цього показника в інформаційній системі бухгалтерського обліку. Формування інформації, яка характеризує певні сторони господарських процесів і явищ, забезпечується за допомогою бухгалтерських рахунків. "Рахунки є елементами інформаційної системи бухгалтерського обліку, а подвійний запис характеризує зв'язки між елементами, напрямок руху інформації між ними" [3, с. 62].

Розвиток бухгалтерського обліку прибутку прямо пов'язаний з розвитком нашого суспільства. Ідеї господарського розрахунку, які домінували в економіці країни, призвели до того, що тривалий час основною метою бухгалтерського обліку було надання інформації про народногосподарську ефективність підприємства. "... Можна сказати, що розвиток системи рахунків промислового обліку в основному був пов'язаний: із станом калькуляційної справи – навкруги витрат, що включаються в собівартість промислової продукції та їх групуванням; організацією фінансів промисловості – порядком розподілу прибутку, утворення і використання спеціальних фондів тощо..." [6, с.42].

Вивченню історичного аспекту становлення бухгалтерського обліку в цілому та обліку фінансових результатів зокрема присвячено багато наукових праць вітчизняних та зарубіжних науковців, зокрема таких, як В.Сопко, М.Чумаченко, Я.Соколов, Б.Івашкевич, В.Палій, Н.Врублевський та інші.

Показники прибутку в системі соціалістичного бухгалтерського обліку займали далеко не перше місце. Проте необхідність використання даного показника в оцінці діяльності госпрозрахункових підприємств змушувала органи державного управління приділяти достатню увагу обліковим функціям фінансових результатів. Тому рахунок, призначений для формування кінцевого фінансового результату, завжди мав місце в системі рахунків бухгалтерського обліку. Хоча його конкретний зміст, склад показників, відображених в ньому, піддавалися значному корегуванню.

Облік фінансових результатів в епоху становлення "соціалістичного обліку"

носив галузевий характер, постійно змінювались його елементи, облікові принципи підмінялися принципами державної економічної політики. Але, облікові тенденції минулих часів, що призвели до становлення основних принципів і правил українського бухгалтерського обліку, не втратили своєї актуальності і в наш час.

Так, саме в роки НЕПу відбулося формування облікових принципів, які мали серйозні наслідки для розвитку бухгалтерського обліку в нашій країні. Насамперед можна говорити про докорінне перетворення соціальної природи рахунків бухгалтерського обліку і підвищення пріоритетності принципів народногосподарської ефективності підприємств у системі бухгалтерського обліку.

Саме в цей час було розширено коло витрат, які включалися в собівартість. "Рахунки Податків та зборів, Страхування та Амортизації набули характеру витратно-розподільчих рахунків. До революції ці витрати найчастіше відносилися на рахунок Прибутків і збитків, обминаючи рахунок виробництва" [3, с.9].

Розвиток принципів планування всіх показників діяльності та жорстке забезпечення їх виконання звели значущість показників, сформованих на рахунку Прибутки і збитки, до одного з багатьох. В цей же час під тиском принципів планування показників були зроблені спроби ввести в систему обліку регулюючий рахунок до рахунку Прибутки і збитки. При цьому його мета зводилась не тільки до регулювання суми фінансових результатів, але й до відображення матеріального вилучення частини прибутку господарюючого суб'єкта.

Наступним значним кроком у розвитку методології обліку фінансових результатів став уніфікований План рахунків 1940 р. "У Плані були відсутні фінансово-результативні рахунки різних витрат і доходів. Всі ці витрати і доходи протягом року обліковували безпосередньо на рахунок Прибутків і збитків. Разом з тим, було запропоновано щомісяця закривати рахунок Прибутків і збитків" [3, с. 27].

Протягом наступних років продовжувалися і підтримувалися тенденції, закладені в Плані рахунків 1940 р. "Протягом декількох десятиліть бухгалтери будуть говорити про три облікові проблеми: госпрозрахунок, централізація і механізація" [4, с. 509]. У своїй теорії госпрозрахунок має на увазі визначення фінансового результату по кожному структурному підрозділу. Виходячи із цього, були всі передумови для розвитку методології і методики обліку фінансових результатів. Але державний тиск на систему бухгалтерського обліку призвів до того, що основна увага облікової думки була спрямована на вивчення проблем, пов'язаних з визначенням собівартості. Вирішення питань, пов'язаних з визначенням "необхідного" фінансового результату структурних підрозділів, на практиці здійснювалося шляхом простої фальсифікації даних.

І, все ж таки, незважаючи на всі труднощі, бухгалтерський облік

фінансових результатів розвивався. В умовах економіки, багато в чому побудованій на постулатах класиків марксизму-ленінізму, бухгалтерська думка намагалася створити в рамках всієї системи бухгалтерського обліку підсистему обліку фінансових результатів, побудовану на економічній природі облікових процесів. Яскравим прикладом цього став єдиний План рахунків бухгалтерського обліку виробничо-господарської діяльності підприємств, будівництв і господарських організацій союзного, республіканського і місцевого підпорядкування, затверджений Міністерством фінансів СРСР за погодженням із ЦСУ СРСР 28 вересня 1959 р. Саме цим нормативним документом було сформовано підсистему обліку фінансових результатів, яка значною мірою задовольнила методи адміністративно-командного управління.

Зазначеним Планом рахунків передбачався розділ "Фінансові результати", до якого було включено один рахунок "Прибутки і збитки". Залишок по цьому рахунку відображав чистий прибуток підприємства або чистий збиток і знаходив своє відображення в балансі підприємства як фінансовий результат його діяльності. Саме тому всі наступні роки аж до кінця 90-х років ХХ століття прибуток, обчислений на рахунку Прибутки і збитки, називався балансовим прибутком. З часом номенклатура рахунків, наведених у розділі "Фінансові результати", розширювалася, і в Плані рахунків 1985 р. вже була представлена у складі п'яти рахунків.

У цей період безпосередньо на рахунку "Прибутки і збитки" обліковувались доходи і витрати, які відповідно до діючих тоді положень не були пов'язані із собівартістю продукції, виконанням робіт чи наданням послуг або витратами обігу.

Прибуток або збиток від реалізації товарно-матеріальних цінностей, робіт і послуг визначався на рахунку "Реалізація" наприкінці звітного місяця і списувався на рахунок "Прибутки і збитки". При цьому для промислових підприємств був встановлений єдиний порядок обліку реалізації продукції (товарів відвантажених, виконаних та зданих робіт, наданих послуг): продукція вважалася реалізованою тільки після оплати її вартості покупцями. Виходячи з цього, було встановлено й однакову схему кореспонденції рахунків. Відвантаження продукції покупцям (за фактичною собівартістю) обліковувалось на рахунку "Товари відвантажені, виконані роботи і послуги" в кореспонденції з рахунком "Готова продукція". Платіж, що надійшов від покупців, за цю продукцію відображався на рахунку "Розрахунковий рахунок" у кореспонденції з рахунком "Реалізація". Одночасно оплачена покупцями продукція списувалася за фактичною собівартістю з рахунку "Товари відвантажені, виконані роботи і послуги" в дебет рахунку "Реалізація".

Таким чином, на рахунку "Прибутки і збитки" шляхом підрахунку і порівняння прибутків і збитків від реалізації, а також доходів і витрат від позареалізаційної діяльності формувався кінцевий фінансовий результат господарювання. При цьому формування такої інформації здійснювалося

наростаючим підсумком з початку року без виключення розподілених у поточному році сум прибутку.

Паралельно з цим у самостійний розділ Плану рахунків було виділено розділ "Вилучені кошти", який мав також один однойменний рахунок, на якому відображалося спрямування певної частини прибутку в розпорядження держави і на створення спеціальних фондів, які використовувались як всередині підприємства, так і в межах відомств (раднаргоспу, міністерства). Нарахування заборгованості перед бюджетом по відрахуваннях від прибутку здійснювалося тільки одним записом і тільки в кінці року.

Як самостійний розділ Плану рахунків розділ "Вилучені кошти" проіснував до 1985 р., потім він був анульований, а рахунок, призначений для обліку використання прибутку, був перейменований у «Використання прибутку» і перенесений у розділ «Фінансові результати».

Після затвердження річного звіту відповідно до вказівок вищестоящої організації здійснювалися облікові процедури, які в той період називалися розподілом прибутку, а, власне, були операціями, пов'язаними з закриттям рахунків обліку фінансових результатів. Прибуток, який залишився після розподілу, приєднувався до статутного фонду в порядку поповнення оборотних коштів. В іншому випадку сума збитків з врахуванням здійснених відрахувань відносилася на зменшення статутного фонду. При цьому такі записи робилися в обліку наступного року без зміни балансу на кінець минулого року. З часом здійснення записів щодо списання з балансу суми прибутку, а також всіх здійснених відрахувань, внесків і витрат за рахунок прибутку отримало назву реформації балансу.

Таким чином, у бухгалтерському обліку того періоду відображались тільки показники фінансових результатів звітного року і попереднього року. Причому ведення окремого обліку фінансових результатів суміжних звітних періодів диктувалося принципами фінансового планування і здійснювалося тільки до затвердження річного звіту підприємства.

Методологічні принципи і методичні прийоми, закладені в Плані рахунків 1959 р. з різними їх модифікаціями, використовувалися аж до 1992 р. Наявність регулюючого рахунку «Вилучені кошти», який протиставлявся рахунку "Прибутки і збитки", на думку фахівців тих років була необхідна для збереження в обліку як первісної суми прибутку, так і його реального розміру, який залишився після проведених відрахувань. Насправді, саме завдяки використанню цього рахунку як інформаційного показника створювалась можливість повного вилучення прибутку з обігу.

Таким чином, тривалий час в нашій країні діяла система бухгалтерського обліку, яка, власне кажучи, вилучала з інформаційного обороту показники прибутку як довгострокового джерела фінансового забезпечення діяльності господарства. При цьому в економічній літературі тих часів замовчувався найважливіший аспект бухгалтерського прибутку як оціночного показника

діяльності. Як правило, прибуток визначався за правилом, сформульованим А.К.Марченко: "Прибуток – один з основних показників роботи виробничого об'єднання і підприємства. Розмір його залежить від виконання плану виробництва, реалізації продукції і зменшення її собівартості" [2, с. 361].

Таке трактування прибутку як оціночного показника призвело до того, що розглянутий порядок обліку фінансових результатів не приділяв належної уваги умовам його виникнення, а був спрямований на постійне зміцнення контрольних функцій обліку розподілу прибутку, тобто встановлення тотального контролю за результатами діяльності підприємств.

Негативні явища в бухгалтерському обліку фінансових результатів того часу були спричинені не самою системою обліку, а метою і завданнями, які перед нею ставилися. "Перед бухгалтерами була поставлена завдання не мати збитків, і облікові працівники калькулювали, обчислювали, визначали з точністю до копійок усі госпрозрахункові величини, а якщо виникали збитки, домагалися суцільної і високої рентабельності" [4, с.536].

У той же час ситуація, яка склалася, як це не парадоксально, сприяла розвитку методології і методики бухгалтерського обліку фінансових результатів. Введення в облікову практику категорії "Вилучені кошти" відображало факт трансформації прибутку в суворо цільовий показник, а також дало можливість побудувати чіткий аналітичний облік.

Безумовним досягненням фінансів промисловості і бухгалтерського обліку того періоду було розуміння того факту, що, тільки перетворившись у грошові кошти, відвантажена продукція зможе впливати на величину фінансового результату. Це забезпечувало пріоритет економічного змісту операцій, пов'язаних з реалізацією продукції над їх правовою формою.

Проте всі досягнення того часу обмежувались їх застосуванням у звітному році. До 1992 р. повністю була відсутня методологія і методика обліку прибутку як показника довгострокового фінансового забезпечення активів підприємства. Тільки введення Планом рахунків 1992 р. рахунку "Нерозподілений прибуток (непокриті збитки) минулих років" створило передумови для акумулювання прибутку як фінансового забезпечення заходів щодо розвитку підприємства.

Рахунки фінансових результатів та розподілу прибутку в цьому Плані рахунків залежно від їх економічного змісту були представлені в трьох розділах. Розділ VII "Фінансові результати і використання прибутку" містив рахунки, призначені для поточного відображення показників формування прибутку та його використання. В розділі VIII "Фонди і резерви" для узагальнення інформації про суми прибутку, зарезервованого на цільові функції, передбачалися рахунки "Статутний фонд", "Амортизаційний фонд", "Фонди економічного стимулювання", "Резерв наступних витрат і платежів" і "Фонди спеціального призначення". В розділі IX "Кредити банків і фінансування" для узагальнення інформації про суми вільного залишку

прибутку (непокритого збитку) передбачався рахунок "Нерозподілений прибуток (непокриті збитки) минулих років".

Методологія і методика формування фінансових результатів базувалася на правилах, розроблених радянським бухгалтерським обліком. В обліку фінансовий результат визначався шляхом підрахунку і порівняння сум, визначених діючими на той час нормативним актами, як показники фінансових результатів на рахунку «Прибутки і збитки». Регулюючим до нього був рахунок «Використання прибутку», на якому визначалися суми прибутку, спрямовані на платежі до бюджету із прибутку та інші потреби. Облік на цьому рахунку був організований, виходячи із фінансового плану [5, с. 368].

Наприкінці звітного року відбувалось річне регулювання рахунків обліку прибутків і збитків, зокрема на приватних підприємствах (товариствах) відповідну частину прибутку приєднували до нерозподіленого прибутку попередніх років. Крім того, на цей же рахунок списували суму збитку, що залишився після розподілу прибутку. Залишений нерозподілений за звітний рік прибуток (або не покритий поточними доходами збиток) перераховували на рахунок "Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)" [5, с. 369].

Загалом розглянута система обліку фінансових результатів могла б при дотриманні певних умов формувати необхідну користувачам інформацію. Проте податковий тиск, відсутність чітких правил формування інформації про доходи і витрати підприємства в системі обліку фінансових результатів повністю спотворювали величину прибутку як показника фінансового забезпечення діяльності підприємства.

Таким чином, система обліку фінансових результатів і розподілу прибутку, створена в 1992 р., так і не справилася зі своїми основними завданнями. "Механічна рецепція принципів англо-американської школи й ігнорування традиційних радянських принципів обліку приводять до його деформації" [4, с. 499]. Користувачі інформації, що постачається за допомогою даних бухгалтерського обліку, були позбавлені найважливіших стратегічних показників діяльності підприємства.

Тому для методичного забезпечення інформаційної системи фінансових результатів і розподілу прибутку був розроблений План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція щодо його застосування, затверджений наказом Мінфіну № 291 від 30.11.1999 р. [1].

У даному документі найсуттєвіші зміни стосувалися розділу, призначеного для формування фінансових результатів. Основні зміни в частині елементів системи обліку фінансових результатів носять, по-перше, структурний характер, а, по-друге, міняється їхнє призначення і порядок використання.

Найважливішою зміною є анулювання розділу "Фінансові результати і використання прибутку", натомість у новому плані рахунків передбачено клас "Доходи і результати діяльності", в складі якого має місце рахунок "Фінансові

результати". Крім того, в цьому розділі передбачено рахунки для обліку доходів у розрізі видів діяльності. Також суттєвим нововведенням було передбачення в плані рахунків такого класу, як "Витрати діяльності", де мають місце рахунки обліку витрат у розрізі видів діяльності. Тим самим у систему обліку формування фінансових результатів включаються всі визнані в звітному періоді доходи і витрати підприємства.

До рахунків, що зберегли колишнє призначення інформації, але змінили назву, відноситься рахунок "Прибутки і збитки", назву якого замінено на "Фінансові результати".

До елементів, що зберегли колишнє призначення інформації, але змінили порядок її формування, відносяться рахунки: "Використання прибутку" та "Нерозподілений прибуток (непокриті збитки) минулих років", які в новому плані рахунків об'єднані на одному рахунку "Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)". Тобто облік "Використання прибутку" ведеться не на окремому рахунку, а на субрахунку "Прибуток, використаний у звітному періоді" до рахунку "Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)".

До елементів, що формують принципово нову інформацію, відносяться рахунки обліку доходів та витрат діяльності.

Рахунок "Реалізація", на якому формувалась інформація про доходи і витрати, пов'язані із основною діяльністю підприємства, анульовано, а натомість передбачено два рахунки для відокремленого обліку доходів та витрат від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), відповідно: "Доходи від реалізації" та "Собівартість реалізації". Отже, принципово новим є те, що вперше у вітчизняній практиці записи роблять не на одному (головному синтетичному рахунку), а на двох. Таким чином, при співставленні даних цих рахунків користувач отримує інформацію про фінансові результати, пов'язані із основною діяльністю підприємства.

Рахунок "Фінансові результати", так само, як і колишній рахунок "Прибутки і збитки", призначений для узагальнення інформації про формування кінцевого фінансового результату діяльності підприємства за звітний період. Однак сама інформація про кінцевий фінансовий результат, обчислена за правилами застосування нового рахунку, різко відрізняється від тієї ж інформації, обчисленої за колишніми правилами. Це викликано тим, що тепер показники використання прибутку по платежах до бюджету з податку на прибуток, а також суми належних податкових санкцій обліковуються безпосередньо по дебету розглянутого рахунку. Таким чином, кінцевим фінансовим результатом, сформованим за правилами Плану рахунків 1999 р., є чистий прибуток (збиток) підприємства, призначений для наступного розподілу або покриття.

Таким чином, порядок формування кінцевого фінансового результату відповідно до Плану рахунків 1999 р. більшою мірою відображає економічну природу облікових процесів. Тепер не можуть виникнути ситуації, коли при наявності збитку як кінцевого фінансового результату одночасно в обліку

відображали показники використання прибутку.

Як уже зазначалося раніше, до рахунків, що формують принципово нову інформацію, відносяться рахунки обліку доходів та витрат за видами діяльності, які призначені для узагальнення інформації про доходи і витрати в розрізі видів діяльності звітного року. У вітчизняній практиці вперше для обліку зазначених доходів і витрат і визначення фінансового результату по них виділяються спеціальні синтетичні рахунки. Поява даних рахунків дозволяє посилити інформаційні можливості формування фінансових результатів, а також розрахувати реальний кінцевий фінансовий результат діяльності підприємства.

Аналіз існуючих методик формування фінансових результатів показав, що тривалий час у вітчизняній практиці бухгалтерського обліку кінцевий фінансовий результат, обчислений в умовах колишньої системи обліку, завжди був завищений і не відображав реального стану.

Новий порядок формування інформації про кінцевий фінансовий результат звітного року визначає його жорсткий взаємозв'язок з капіталізованим прибутком підприємства попередніх звітних періодів. Бухгалтерський запис з розподілу прибутку на рахунку «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» може виникати тільки при наявності чистого прибутку.

Таким чином, затверджений Планом рахунків 1999 р. порядок формування фінансових результатів і розподілу прибутку, складається з низки елементів, кожен з яких формує цільову інформацію про визначені об'єкти обліку. Причому взаємодія цих елементів спрямована на визначення кінцевого фінансового результату звітного періоду, як правило, формування якого забезпечують твердий взаємозв'язок з капіталізованим прибутком підприємства у вигляді його накопичення.

Облікова інформаційна система підприємства містить в собі податковий, фінансовий та управлінський облік, в межах кожного з яких визначається показник прибутку. Показники прибутку, сформовані в податковому та фінансовому обліку, використовуються зовнішніми користувачами і знаходять своє відображення в податковій та фінансовій (бухгалтерській) звітності. Прибуток, сформований в управлінському обліку, необхідний внутрішнім користувачам, інформація про нього відображається у внутрішній звітності, порядок складання і представлення якої є справою підприємства.

На сьогодні показник прибутку є цікавим для різних груп користувачів не тільки як джерело фінансового забезпечення підприємства, але і як показник, який дозволяє приймати керівництву підприємства ефективні управлінські рішення. А для обґрунтованого прийняття управлінських рішень необхідно визначити прибуток, який становить інтерес для управління, і фактори, які безпосередньо впливають на його розмір.

Список використаних джерел:

1. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 // Право. Податки. Консультації. Збірник систематизованого законодавства. – 2011. – № 1. – С. 21–76.
2. Марченко А.К. Бухгалтерский учет в промышленности / А.К. Марченко. - Минск.: «Вышейш. школа», 1997. — 432 с.
3. Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета: [учебное пособие] / В.Ф. Палий, Я.В. Соколов. - М.: Финансы и статистика, 2004. - 279 с.
4. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: [Учеб. пособие для вузов] /Я.В. Соколов - М.: Аудит, ЮНИТИ, 2006. - 638 с.
5. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: [навчальний посібник] / В.В. Сопко. - [2-те вид., перероб. і доп.]. - К.: КНЕУ, 1999. - 508 с.
6. Щенков С.А. Система счетов и бухгалтерский баланс предприятия / С.А.Щенков. - М.: Финансы, 1993. - 144с.