

СЕКЦІЯ 9 БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.36

DOI: <https://doi.org/10.32840/2522-4263/2020-1-48>**Івченко Л.В.**

*кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку та оподаткування
Київського національного економічного
університету імені Вадима Гетьмана*

Ткаченко Є.О.

*магістр
Київського національного економічного
університету імені Вадима Гетьмана*

Ivchenko Larysa

*Candidate of Economic Sciences, Associate Professor
Associate Professor Accounting and Taxation department
Kiev National Economic University named after Vadym Hetman*

Tkachenko Elizaveta

*Graduate Student
Kiev National Economic University named after Vadym Hetman*

СУЧАСНІ ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА

CURRENT PROBLEMS OF FINANCIAL RESULTS ACCOUNTING IN THE SMALL BUSINESS ACTIVITY

АНОТАЦІЯ

У статті розглянуто сучасні проблеми формування фінансових результатів діяльності суб'єктів малого підприємництва, досліджено питання їх обліку. Проведено аналіз понять доходів та витрат у вітчизняній та міжнародній практиці. Визначено, що фінансовий результат діяльності окремого суб'єкта господарювання є актуальною, складною та багатовимірною категорією. Позитивний фінансовий результат є головною метою діяльності підприємства на ринку та одним з ключових показників, який визначає ефективність його функціонування, є джерелом платежів до бюджетів усіх рівнів, а також забезпечує процес розширеного відтворення виробництва. Виявлено проблематику визнання доходів та витрат і їх вплив на фінансовий результат. Досліджено наявні підходи до класифікації фінансових результатів. Надано пропозиції щодо вдосконалення обліку фінансових результатів діяльності суб'єктів малого підприємництва.

Ключові слова: фінансовий результат, доходи, витрати, прибуток, збиток, бухгалтерський облік, фінансова звітність.

АННОТАЦИЯ

В статье рассмотрены современные проблемы формирования финансовых результатов деятельности субъектов малого предпринимательства, исследованы вопросы их учета. Проведен анализ понятий доходов и затрат в отечественной и международной практике. Определено, что финансовый результат деятельности отдельного объекта хозяйствования является актуальной, сложной и многогранной категорией. Положительный финансовый результат является главной целью деятельности предприятия на рынке и одним из ключевых показателей, который определяет эффективность его функционирования, является источником платежей в бюджет на всех уровнях, а также обеспечивает процесс расширенного возобновления производства. Выявлены проблематика определения доходов и затрат и их влияние на финансовый

результат. Исследованы существующие подходы к классификации финансовых результатов. Предоставлены предложения касательно учета финансовых результатов деятельности субъектов малого предпринимательства.

Ключевые слова: финансовый результат, доходи, затраты, прибыль, убыток, бухгалтерский учет, финансовая отчетность.

ANNOTATION

The final financial result is the main objective of creating and further activity of any enterprise, regardless of its activities or the ownership. The article considers the reflection of revenues and expenditures in national and international practice. The features of display of financial result on accounting accounts are investigated. Existing approaches to classification of financial results are investigated. The topic of financial results has always been and will be relevant since profit plays a major role in the activities of any enterprise in a market economy. Profit is the main source of intensive and innovative development of the enterprise, reconstruction of its production, modernization of its material and technical base, improvement of social standards and the driving force of enterprise development. Therefore, the question of the organization and the practical implementation of accounting for the financial performance of any enterprise, including small business, are very important for enterprises in all sectors of the economy. In order to obtain reliable information about the financial results in any small business, it is necessary to pay attention to the questions of the methodical nature of the organization of the accounting of expenses and incomes. Particular attention should be paid to the classification of income and expenses and their correct accounting in accordance with the selected accounting policies of the enterprise. The main task of the organization of accounting of the financial result of an enterprise is to ensure the transparency and reliability of its formation, which largely depends on a reasonable comparison of income and expenses from various types of small business.

Due to the fact that the main goal of every enterprise, from large to small, is to obtain a positive result in the form of profit, so it is important to keep an accurate and transparent record of income and expenses in order to avoid mistakes and inaccuracies in determining the financial result and reflected in the reporting. Accounting for the financial results of the small business requires continuous improvement due to the growth or decrease of its activities, changes in business, adjusting accounting to changes in tax policy or changes in legislation. One of the most important improvements is the transition to accounting according to international standards.

Key words: financial results, income, expenses, profit, loss, accounting, financial reporting.

Постановка проблеми. Суб'єкт малого підприємства, як і будь-яке підприємство, зосереджений на отриманні максимально позитивної економічної вигоди від здійснення своєї діяльності, що підпадає під характеристику поняття «фінансовий результат». Саме отримання прибутку є основним стимулом діяльності підприємства. Будь-яка діяльність підприємців націлена на отримання доходів та пов'язана з витратами. Отже, метою ефективного управління підприємством є отримання максимального прибутку за мінімальних витрат.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематика обліку фінансових результатів діяльності суб'єкта малого підприємства в умовах сучасного господарювання висвітлена в роботах таких вітчизняних науковців, як Л.О. Андреева, Л.О. Болтянська, С.М. Бурлака, Ф.Ф. Бутинець, Н.В. Бутко, О.Б. Врублевська, О.М. Губарик, В.І. Єфименко, Т.А. Жадан, І.Ю. Зудова, Я.С. Карп'як, І.В. Копчикова, О.Г. Криворот, О.І. Лисак, М.Ю. Мельничук, Ю.О. Невгад, О.О. Непочатенко, М.В. Рета, М.Е. Скрипник, Т.В. Стаднюк, Л.А. Суліменко, Ю.В. Сусіденко, Н.М. Ткаченко, Р.Б. Шишка. Праці провідних учених здійснили вагомий внесок у розвиток обліку та аналізу фінансових результатів суб'єкта малого підприємства, проте залишається багато невирішених питань, які потребують дослідження та вирішення задля полегшення розуміння та вдосконалення обліку на практичному застосуванні.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на здобутки сучасної наукової думки, виникає потреба проведення подальших досліджень із питань удосконалення обліку фінансових результатів діяльності суб'єктів малого підприємства. Залишаються проблеми прозорого обліку доходів та витрат, недопущення помилок і неточностей у визначенні фінансового результату та відображенні його у звітності, що забезпечуватиме прозорість кінцевих результатів діяльності підприємства.

Формулювання цілей статті (постановка проблеми). Метою статті є дослідження сучасних проблем обліку фінансових результатів діяльності суб'єктів малого підприємства.

Протягом останніх років в Україні відбувалося швидке зростання підприємницької діяльності. Нині велику кількісну частину вітчизняного ринку займають суб'єкти малого

підприємництва. Вони є важливою частиною економічної системи та функціонування національного й зарубіжного ринку. Це можна помітити завдяки формуванню державної політики у напрямі стимулювання розвитку діяльності малих підприємств. Сутність фінансових результатів господарської діяльності суб'єкта малого підприємства, як і будь-якого підприємства, залежить від технології їх обліку. Традиційний бухгалтерський облік фінансових результатів спрямований на ведення обсягів господарської діяльності великих та середніх підприємств, який є недоцільним до застосування на малих підприємствах з огляду на невелику кількість господарських операцій та малі обсяги діяльності. У вітчизняному законодавстві присутнє послаблення до бухгалтерського обліку для суб'єктів малого підприємства, але це є недостатньо розглянутим та мало вивченим у науковій літературі, тому висвітлення та дослідження проблематики обліку фінансових результатів діяльності суб'єкта малого підприємства є вкрай важливими й необхідними.

Виклад основного матеріалу дослідження. Обов'язковими складовими частинами фінансового результату є доходи, отримані в процесі здійснення діяльності, та витрати, пов'язані з їх отриманням. Окремих понять доходів та витрат для суб'єкта малого підприємства (далі – СМП) не визначено, тому для них діють ті поняття, що й для інших видів підприємств.

Поняття доходів та витрат викладені в Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та є максимально наближеними до понять Міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ).

1) Витрати – це зменшення економічних вигід у вигляді зменшення активів або збільшення зобов'язань, що приводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).

2) Доходи – збільшення економічних вигід у вигляді збільшення активів або зменшення зобов'язань, що приводить до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників) [1].

На точність визначення фінансового результату діяльності суб'єкта малого підприємства впливають такі чинники.

1) Графік документообігу, що затверджується наказом Керівника підприємства про облікову політику або окремим наказом, що надає ваги цьому документу, допоможе донести інформацію до працівників і дає право бухгалтеру вимагати вчасного отримання цих документів у зазначені в графіку терміни.

Вчасне формування та отримання бухгалтером первинних документів прямо впливає на своєчасність визнання витрат і доходів, визначення фінансового результату до оподаткування, нарахування податку на прибуток та визначення

фінансового результату після оподаткування, що загалом впливає на вчасність подання фінансової звітності, точність інформації, що відображається у звітності, можливість вчасного подання інформації до зовнішніх користувачів, проведення аналізу діяльності та планування майбутньої діяльності підприємства.

2) Класифікація доходів та витрат. Особливість суб'єкта малого підприємництва полягає в тому, що він веде невелику кількість видів діяльності, отже, має невеликі обсяги господарських операцій. У законодавстві України враховані ці потреби, а для СМП надано можливість самостійно вибирати класифікацію доходів і витрат, у розрізі якої слід вести облік, але так, щоб це не заважало їх ідентифікації та достовірності визначення фінансового результату.

Класифікація доходів та витрат побудована за структурою рахунків бухгалтерського обліку 7, 8 та 9 класів. Суб'єкт малого підприємництва має право вибирати самостійно, за якою класифікацією обліковувати витрати (за елементами витрат чи за функціональним призначенням, що відображає у своїй обліковій політиці). Як правило, облік за елементами витрат здійсню-

ють дуже малі підприємства з невеликою кількістю господарських операцій, які виробляють один вид продукції або надають послуги (роботи) в одному напрямі. Облік за функціональним призначенням ведуть СМП, які ведуть діяльність за кількома видами та напрямками.

3) Порядок визнання доходів та витрат. Суб'єкт малого підприємництва може вести різноманітну діяльність одночасно, але з огляду на невеликі обсяги виникає проблема визначення моменту визнання доходів та витрат.

У табл. 1 наведено порівняльну характеристику умов визнання доходів за П(С)БО 15 та в Концептуальній основі фінансової звітності [3].

Як видно з табл. 1, умови визнання доходів у національному законодавстві максимально наближені до міжнародних стандартів.

У табл. 2 наведено порівняльну характеристику умов визнання витрат за П(С)БО 16 «Витрати» та за Концептуальною основою фінансової звітності.

Як видно з табл. 2, умови визнання витрат у національних положеннях відрізняються від міжнародних, хоча в понятті витрат у НП(С)БО 1 закладено поняття про зменшення економіч-

Таблиця 1

Порівняльна характеристика умов визнання доходів

№	П(С)БО 15 «Дохід» [2]	Концептуальна основа фінансової звітності [3]
1	–	Визнається одночасно зі зростанням майбутніх економічних вигід (п. 4.47).
2	Визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства) (п. 5).	Визнається одночасно з визнанням збільшення активів або зменшення зобов'язань (п. 4.47).
3	Доходи можуть бути достовірно визначені (п. 5).	Доходи можуть бути достовірно виміряні й мають достатній рівень упевненості (п. 4.48).

Джерело: власна розробка авторів

Таблиця 2

Порівняльна характеристика умов визнання витрат

№	П(С)БО 16 «Витрати» [4]	Концептуальна основа фінансової звітності [3]
1	–	Визнається одночасно зі зменшенням майбутніх економічних вигід (п. 4.49).
2	Визнається або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що приводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу) (п. 6).	Визнається одночасно з визнанням збільшення зобов'язань або зменшення активів (п. 4.49).
3	Витрати можуть бути достовірно оцінені (п. 6).	Витрати можуть бути достовірно виміряні (п. 4.49).
4	Визнаються в періоді одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені (п. 7).	Визнаються на основі безпосереднього зв'язку між понесеними витратами та заробленим доходом (п. 4.50).
5	Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені (п. 7).	Витрати негайно визнаються, коли не надають майбутніх економічних вигід або тоді та тією мірою, якою майбутні економічні вигоди не відповідають або перестають відповідати визнанню як активу в балансі (п. 4.52).
6	Якщо актив забезпечує одержання економічних вигід протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами. (п. 8).	Якщо виникнення економічних вигід очікується протягом кількох облікових періодів і їхній зв'язок з доходом можна визначити лише в широких межах або непрямо, то витрати визнаються на основі процедур систематичного й раціонального розподілу (наприклад, амортизація) (п. 4.51).
7	–	Витрати визнаються, коли виникають зобов'язання без визнання активу (п. 4.53).

Джерело: власна розробка авторів

них вигід, але в умови визнання витрат це не потрапило [1]. Також у міжнародних стандартах є поняття виникнення зобов'язань без визнання активу, наприклад під час виникнення зобов'язання щодо гарантії продукції. Загалом можна зрозуміти, що витрати визнаються одночасно з визнанням доходів, з отриманням яких вони пов'язані, а якщо це не можна достовірно визначити, то вони відображаються в періоді виникнення, якщо ж витрати пов'язані з отриманням доходів під час декількох періодів, то вони визнаються шляхом їх розподілу.

4) Класифікація фінансових результатів. У національних нормативно-правових актах та міжнародних стандартах відсутня класифікація фінансових результатів, що ускладнює діяльність підприємств через невизначеність та відсутність основи для ведення обліку фінансових результатів, що вимагає розроблення класифікації підприємством самостійно в розрізі своєї діяльності для оцінювання його результатів, а також виникає необхідність дороблення програмного забезпечення щодо цих особливостей.

У табл. 3 наведено основні класифікаційні ознаки фінансових результатів та категорії, що належать до них, які найбільш поширені в національній обліковій практиці.

Отже, як бачимо з табл. 3, існує багато класифікацій фінансових результатів, що використовуються залежно від специфіки та обсягів діяльності підприємства, а також від потреб, задля досягнення яких здійснюються ця класифікація та подальше оцінювання фінансових результатів. Всі класифікаційні ознаки тісно пов'язані з поняттями прибутків та збитків.

5) Порядок визначення фінансового результату. Фінансовий результат визначається як різниця між доходами та витратами від кожного виду діяльності. На цьому етапі отримується або збиток, або прибуток до оподаткування, на який

нараховується податок на прибуток. В результаті отримується чистий прибуток або збиток.

З цього можна зробити висновок, що облік фінансового результату прямо залежить від правильного та своєчасного обліку доходів та витрат. Допущення помилок на цьому етапі вплине на отримання чистого прибутку, який є основною метою діяльності підприємства.

Для СМП не визначено обов'язковий перехід на облік за міжнародними стандартами, але актуальним удосконаленням обліку для суб'єктів малого підприємництва, особливо для підприємств, що співпрацюють з нерезидентами, є перехід з національних стандартів на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності [5].

Трансформація бухгалтерського обліку здійснюється в таких декілька етапів:

1) пошук кваліфікованих кадрів або навчання діючого головного бухгалтера працювати за МСБО та МСФЗ;

2) перехід на програмне забезпечення, що підтримує ведення обліку за міжнародними стандартами або замовлення дороблення наявного;

3) продовження ведення обліку за національними положеннями, трансформування звітності в кінці кожного звітного періоду за МСФЗ для СМП;

4) подання всіх форм звітності (форми 1–6) замість Спрощеного фінансового звіту малих підприємств.

Перехід на бухгалтерський облік за міжнародними стандартами потребує значних фінансових вкладень, трансформації облікової політики, додає складності у вигляді подання всіх форм звітності без спрощення, але цей перехід має свої переваги, зокрема більшу довіру від іноземних покупців та постачальників, оскільки інформація, подана у звітності, буде більш зрозумілою для них, це є більш професіональ-

Таблиця 3

Класифікація фінансових результатів

№	Класифікаційна ознака	Види фінансових результатів
1	За значенням результату діяльності підприємства	Позитивний фінансовий результат – прибуток
		Негативний фінансовий результат – збиток
2	За видами діяльності підприємства	Фінансовий результат від звичайної діяльності
		Фінансовий результат від надзвичайної діяльності
3	За формою № 2 «Звіт про фінансові результати» («Звіт про сукупний дохід»)	Фінансовий результат від операційної діяльності
		Фінансовий результат до оподаткування
		Чистий фінансовий результат
4	За процесом формування	Валовий прибуток (збиток)
		Прибуток до оподаткування
		Чистий прибуток (збиток)
5	За характером оподаткування прибутку	Оподатковувана частина прибутку
		Неоподатковувана частина прибутку
6	За періодом формування	Прибуток (збиток) звітного періоду
		Прибуток (збиток) минулих періодів
7	За характером розподілу чистого прибутку	Частина прибутку, що капіталізується
		Частина прибутку, що споживається

Джерело: власна розробка авторів

ним, а також дасть змогу завчасно підготуватися до необхідного в майбутньому переходу на міжнародні стандарти.

Висновки. Фінансовий результат є складним економічним поняттям, його правильне оцінювання дуже важливе для точного визначення фінансового стану підприємства. Суб'єкт малого підприємництва має право застосовувати спрощений облік доходів, витрат та фінансових результатів, проте основною метою кожного підприємства, від великого до малого, є отримання позитивного результату діяльності у вигляді прибутку, тому дуже важливо вести точний та прозорий облік доходів та витрат, щоб не допускати помилок і неточностей у визначенні фінансового результату та відображенні у звітності.

Бухгалтерський облік фінансових результатів СМП вимагає постійного вдосконалення через зростання або зменшення обсягів діяльності, зміну напряму бізнесу, налаштування обліку під зміни податкової політики або зміни в законодавстві. Одним із актуальних удосконалень є перехід на ведення обліку за міжнародними стандартами.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [чинний від 7 лютого 2013 року] / Міністерство фінансів України. Київ, 2013. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення: 09.01.2020).
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» / Міністерство фінансів України [чинний від 29 листопада 1999 року]. Київ, 1999. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99> (дата звернення: 09.01.2020).
3. Концептуальна основа фінансової звітності / Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку [чинна від 1 січня 2012 року]. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009 (дата звернення: 10.01.2020).
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [чинний від 25 лютого 2000 року] / Міністерство фінансів України. Київ, 2000. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00> (дата звернення: 10.01.2020).
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності». IASB ; Стандарт, Міжнародний документ від 1 січня 2012 року. URL: https://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_013 (дата звернення: 10.01.2020).

REFERENCES:

1. Nacionalne Pologennja (Standart) Buhgalterskogo obliku 1 "Zagalni vimogi do finansovoi zvitnosti" [Chynnyj vid 2013-02-07]. Kyjiv, 2013 (Ministerstvo finansiv Ukrainy). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (accessed: 09 January 2020).
2. Pologennja (Standart) Buhgalterskogo obliku 15 "Dohid" [Chynnyj vid 1999-11-29]. Kyjiv, 1999 (Ministerstvo finansiv Ukrainy). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99> (accessed: 09 January 2020).
3. Konceptualna osnova finansovoi zvitnosti – [Chynna vid 2012-01-01] (Rada z Mizhnarodnykh standartiv bukhgalters'koho obliku). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009 (accessed: 10 January 2020).
4. Pologennja (Standart) Buhgalterskogo obliku 16 "Vitraty" [Chynnyj vid 2000-02-25]. Kyjiv, 2000 (Ministerstvo finansiv Ukrainy). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00> (accessed: 10 January 2020).
5. Mizhnarodnyj standart bukhgalters'koho obliku 1 "Podannja finansovoi zvitnosti". IASB ; Standart, Mizhnarodnyj dokument vid 01.01.2012. Available at: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_013 (accessed: 10 January 2020).