

Л.В. САМОХІН,  
*Донецький національний технічний університет*

## ПРОБЛЕМИ КЛАСИФІКАЦІЇ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ТА ШЛЯХИ ЇХ ВИРІШЕННЯ

Економічно обґрунтована класифікація фінансових результатів є важливою передумовою успішної організації бухгалтерського обліку діяльності підприємств, оскільки від цього залежить здатність своєчасно і чітко управляти прибутком, можливість оперативного аналізу і прогнозування, а в кінцевому підсумку - обґрунтованість управлінських рішень.

У вітчизняній та іноземній літературі з бухгалтерського обліку дослідженню проблем класифікації фінансових результатів приділяється багато уваги. Деякі автори у своїх працях приділяють більшу увагу практичній стороні цього питання [6, 7 та ін.], а інші - теоретичній [8, 9 та ін.]. Але не всі автори розглядають цю проблему з точки зору удосконалення класифікації фінансових результатів для практичних потреб підприємств. А разом з тим, ця ділянка є самою ключовою у забезпеченні достовірності інформації, яка формується на підставі даних бухгалтерського обліку. Тому дослідження даної проблеми є досить актуальним та перспективним.

Отже, метою цієї роботи є дослідження проблем класифікації фінансових результатів та розробка рекомендацій щодо їх вирішення.

Класифікація фінансових результатів в обліку на пряму залежить від класифікації діяльності підприємства. Слід зазначити, що в українському обліку не існує єдиної класифікації видів діяльності підприємства. А саме, у Плані рахунків бухгалтерського обліку [4], фінансовій звітності та для цілей фінансового-економічного аналізу.

Важливе місце в системі обліку фінансових результатів посідає їх аналітичний облік в розрізі видів діяльності відповідно до класифікації рахунку 79 "Фінансові результати" по субрахункам. Рахунок 79 - тимчасовий, результатний, має ознаки пасивного рахунку. По кредиту рахунку 79

на підставі довідок та розрахунків бухгалтерії відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, а по дебету - суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також належна сума нарахованого податку на прибуток. Аналітичний облік фінансових результатів ведеться за видами витрат, результатів та іншими напрямками, визначеними підприємством та зазначеними в наказі про облікову політику. У Плані рахунків бухгалтерського обліку визначається фінансовий результат діяльності від:

- основної діяльності (субрахунок 791);
- фінансових операцій (субрахунок 792);
- іншої звичайної діяльності (субрахунок 793);
- надзвичайних подій (субрахунок 794).

Недоліком формування фінансового результату в діючому Плані рахунків бухгалтерського обліку є те, що в ньому на субрахунках 791 "Результат основної діяльності" та 792 "Результат фінансових операцій" фактично об'єднані по два види діяльності підприємства. А саме, на субрахунку 791 під загальною назвою "Основна діяльність" - основна та інша операційна діяльність, а на субрахунку 792 під назвою "Фінансові операції" - фінансова та інвестиційна діяльності.

Враховуючи, що Звіт про фінансові результати заповнюється на основі інформації, яка накопичена на рахунках бухгалтерського обліку, то стає зрозумілим взаємозв'язок між класифікацією фінансових результатів на рахунках бухгалтерського обліку та в звітності підприємства. Результати діяльності підприємства у Звіті про фінансові результати класифікуються таким чином (пункт 32 - 37 П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати" [1]):

1 Фінансовий результат від звичайної діяльності:

1.1 Операційна діяльність:

1.1.1 основна;

1.1.2 інша операційна.

1.2 Діяльність, пов'язана з фінансовими операціями:

1.2.1 участь в капіталі;

1.2.2 фінансові події.

1.3 Інша звичайна діяльність

2 Фінансовий результат від надзвичайних подій

Як можна бачити, вищенаведена класифікація фінансового результату діяльності підприємства дуже схожа на класифікацію доходів, яка наведена у пункті 7 П(С)БО 15 “Дохід” [2]. З цього можна зробити висновок, що результати діяльності підприємства у Звіті про фінансові результати класифікуються за принципом класифікації доходів. Таке положення можна пояснити тим, що згідно принципу нарахування та відповідності превалюючим є визнання доходу, а вже потім визначають суму витрат, які понесені для отримання цього доходу і припадають на той самий період.

Недоліком структури результатів діяльності в Звіті про фінансові результати є те, що в ньому інвестиційна та фінансові діяльність об'єднані в єдиний блок “Інша діяльність”, в який входять статті фінансових операцій, а саме статті фінансових результатів від участі в капіталі та фінансових подій.

Класифікація фінансових результатів за видами діяльності у відповідності з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку має такий вигляд [6; 8; 9]:

1 Фінансовий результат від звичайної діяльності:

1.1 Операційна діяльність:

1.2 Інвестиційна діяльність

1.3 Фінансові діяльність

2 Фінансовий результат від надзвичайних подій

Під звичайною діяльністю розуміють будь-яку основну діяльність підприємства, а також операції, що її забезпечують або виникають внаслідок її проведення. До надзвичайної діяльності

відносять події або операції, які відрізняються від звичайної діяльності підприємства, та не очікується, що вони повторюватимуться періодично або в кожному наступному звітному періоді (стихійне лихо, пожежа тощо).

Звичайна діяльність у свою чергу поділяється на операційну та іншу (інвестиційну й фінансову). Операційна діяльність - це основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю. До основної діяльності відносяться операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу. Інша операційна діяльність включає реалізацію іноземної валюти, інших оборотних активів, операційну оренду активів, отримання доходів або понесення втрат від операційної курсової різниці, створення резерву сумнівних боргів тощо.

Інша діяльність підприємства поділяється на інвестиційну та фінансову. Інвестиційною діяльністю вважається придбання і реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів. Під фінансовою діяльністю розуміють діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства.

*Класифікація доходів та витрат.* Як було зазначено вище, класифікацію доходів у бухгалтерському обліку визначено у пункті 7 П(С)БО 15 “Дохід”. Згідно з цією нормою, визнані доходи класифікуються в бухгалтерському обліку за такими групами:

а) дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

б) інші операційні доходи;

в) фінансові доходи;

г) інші доходи;

д) надзвичайні доходи.

Склад доходів, що відносяться до відповідної групи, встановлено П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати”.

Відповідно до вимог П(С)БО 16 “Витрати” [3], витрати можна класифіку-

вати за різними ознаками. Згідно зі статтею 2 Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) № 47 [5], витрати класифікуються за дев'ятьма ознаками: за центрами відповідальності, за видами продукції, за єдністю складу, за видами витрат, за способами перенесення вартості на продукцію, за ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат, за календарними періодами, за доцільністю витрачання, за визначенням відношення до собівартості продукції.

Залежно від видів діяльності, всі витрати можна розподілити на дві великі групи: витрати, що виникають в процесі звичайної діяльності, та витрати, що виникають в процесі надзвичайної діяльності. В свою чергу витрати, що виникають в процесі звичайної діяльності, можна розподілити на витрати від операційної (основної та іншої) діяльності, інвестиційної, фінансової діяльності.

Класифікація витрат забезпечить правильний облік, раціональну організацію калькулювання собівартості продукції лише за умови її теоретичного і методичного обґрунтування та придатності для практичного застосування на промислових підприємствах.

*Відповідність доходів та витрат від основної діяльності.* При виявленні фінансового результату від основної діяльності спостерігаються суттєві недоліки. Так, відповідно до принципу нарахування та відповідності доходів та витрат, для виявлення фінансового результату необхідно зіставити доходи звітного періоду з витратами, понесеними для отримання цих доходів. А у дійсності при виявленні фінансового результату від основної діяльності складається наступна картина.

По кредиту рахунка 70 "Доходи від реалізації" відображаються суми доходу від реалізації готової продукції (виконання робіт, надання послуг). Ці суми формуються виходячи з відпускних цін, тобто вклю-

чають виробничу собівартість плюс закладений рівень рентабельності. А по дебету рахунка 90 "Собівартість реалізації" відображається величина виробничої собівартості виготовленої продукції (виконаних робіт, наданих послуг). Для виявлення фінансового результату необхідно з отриманих доходів вирахувати понесені витрати. І що виходить у підсумку? А у підсумку виходить не зовсім ясна картина. Справа тут у тому, що із даного алгоритму випадають ряд витратних рахунків основної діяльності - 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут" та 94 "Інші операційні витрати". А без врахування та розподілу цих рахунків не уявляється можливим отримати достовірну картину про величину чистого фінансового результату, результату від реалізації кожного виду продукції та визначити найбільш вигідні номенклатури випуску.

У підсумку спостерігається порушення принципу нарахування та відповідності доходів та витрат, тому що сума витрат по рахунку 90 не відповідає за своїм змістом доходу по рахунку 70. Хоча слід зауважити, що у підсумку у Звіті про фінансові результати все-таки виходить загально вірна сума прибутку чи збитку від операційної діяльності, але за видами продукції це підрахувати дещо складніше.

Розглянемо на конкретному прикладі виявлення фінансового результату від основної діяльності до та після реформування бухгалтерського обліку.

У таблиці 1 наведені відомості про визначення виробничої та повної собівартості продукції. Визначення після реформування обліку виробничої, а не повної собівартості продукції і спричиняє невідповідність структури доходів та витрат від основної діяльності. Також це спричиняє і штучне завищення рентабельності роботи підприємства, адже у її розрахунку не враховуються адміністративні та збутові витрати.

Таблиця 1

## Відомості про собівартість та рентабельність продукції

№ з/п	Статті калькуляції	Собівартість продукції, тис. грн.	
		до 01.01.2000 р.	після 01.01.2000 р.
1	Сировина і матеріали	409,84	409,84
2	Покупні напівфабрикати і комплектуючі виробів, виробничі послуги сторонніх підприємств та організацій	19,27	19,27
3	Паливо й енергія на технологічні цілі	89,64	89,64
4	Зворотні відходи (віднімаються)	4,12	4,12
5	Основна заробітна плата	151,21	151,21
6	Додаткова заробітна плата	14,31	14,31
7	Відрахування на соціальні заходи	63,91	63,91
8	Витрати на утримання й експлуатацію устаткування	80,97	80,97
9	Загальновиробничі витрати	122,94	122,94
10	Утрати від браку	3,3	3,3
11	Адміністративні (загальногосподарські) витрати	113,16	
12	РАЗОМ – виробнича собівартість	1064,43	951,27
13	Витрати на збут (позавиробничі витрати)	31,48	
14	РАЗОМ – повна собівартість	1095,91	
15	Виручка від реалізації продукції (без ПДВ)	1119,02	1119,02
16	Прибуток:		
	- валовий (р.15 - р.12)		167,75
	- чистий (р.15 – р. 14)	23,11	
17	Рентабельність виробництва, % (прибуток/собівартість) X 100%	2,11	17,63

Пропозиції з удосконалення класифікації фінансових результатів. Загальноприйнята класифікація видів діяльності підприємства не відповідає практичним потребам отримання інформації у потрібному для прийняття рішень розрізі. Для більш прийняттого вигляду в наведений класичний варіант класифікації видів діяльності необхідно додати пункт “Інша звичайна діяльність”. Така класифікація буде максимально придатна для потреб обліку та аналізу фінансових результатів діяльності підприємства. Взаємозв’язок між видами діяльності по запропонованій схемі та відповідними їм рахунками бухгалтерського обліку представлений в таблиці 2.

Для цілей фінансово-економічного

аналізу необхідно отримання інформації в розрізі видів діяльності підприємства. Тому до робочого Плану рахунків підприємства необхідно внести наступні зміни:

- до субрахунку 791 відкрити два рахунки третього порядку:

1) 7911 “Результат від основної діяльності”

2) 7912 “Результат від іншої операційної діяльності”

- до субрахунку 792 відкрити два рахунки третього порядку:

1) 7921 “Результат від інвестиційної діяльності”

2) 7922 “Результат від фінансової діяльності”

Таблица 2

**Відповідність рахунків обліку доходів та витрат видам діяльності підприємства**

№ з/п	Види діяльності підприємства	Рахунки обліку доходів	Рахунки обліку витрат
1	Звичайна		981 "Податки на прибуток від звичайної діяльності"
1.1	Основна	701 "Дохід від реалізації готової продукції" 702 "Дохід від реалізації товарів" 703 "Дохід від реалізації робіт і послуг" 704 "Вирахування з доходу"	901 "Собівартість реалізованої готової продукції" 902 "Собівартість реалізованих товарів" 903 "Собівартість реалізованих робіт і послуг" 92 "Адміністративні витрати" 93 "Витрати на збут"
1.2	Інша операційна	711 "Дохід від реалізації іноземної валюти" 712 "Дохід від реалізації інших оборотних активів" 713 "Дохід від операційної оренди активів" 714 "Дохід від операційної курсової різниці" 715 "Одержані штрафи, пені, неустойки" 716 "Відшкодування раніше списаних активів" 717 "Дохід від списання кредиторської заборгованості" 718 "Одержані гранти та субсидії" 719 "Інші доходи від операційної діяльності"	941 "Витрати на дослідження і розробки" 942 "Собівартість реалізованої іноземної валюти" 943 "Собівартість реалізованих виробничих запасів" 944 "Сумнівні та безнадійні борги" 945 "Втрати від операційної курсової різниці" 946 "Втрати від знецінення запасів" 947 "Нестачі і втрати від псування цінностей" 948 "Визнані штрафи, пені, неустойки" 949 "Інші витрати операційної діяльності"
1.3	Інвестиційна	721 "Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства" 722 "Дохід від спільної діяльності" 723 "Дохід від інвестицій в дочірні підприємства"	961 "Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства" 962 "Втрати від спільної діяльності" 963 "Втрати від інвестицій в дочірні підприємства"
1.4	Фінансова	731 "Дивіденди одержані" 732 "Відсотки одержані" 733 "Інші доходи від фінансових операцій"	951 "Відсотки за кредит" 952 "Інші фінансові витрати"
1.5	Інша звичайна	741 "Дохід від реалізації фінансових інвестицій" 742 "Дохід від реалізації необоротних активів" 743 "Дохід від реалізації майнових комплексів" 744 "Дохід від неопераційної курсової різниці" 745 "Дохід від безоплатно одержаних активів" 746 "Інші доходи від звичайної діяльності"	971 "Собівартість реалізованих фінансових інвестицій" 972 "Собівартість реалізованих необоротних активів" 973 "Собівартість реалізованих майнових комплексів" 974 "Втрати від неопераційних курсових різниць" 975 "Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій" 976 "Списання необоротних активів" 977 "Інші витрати звичайної діяльності" 978 "Виплати страхових сум та страхових відшкодувань" 979 "Перестраховання"
2	Надзвичайна	751 "Відшкодування збитків від надзвичайних подій" 752 "Інші надзвичайні доходи"	982 "Податки на прибуток від надзвичайних подій" 991 "Втрати від стихійного лиха" 992 "Втрати від техногенних катастроф і аварій" 993 "Інші надзвичайні витрати"

Внесення цих змін дасть можливість отримувати інформацію відповідно до видів діяльності підприємства. А це для аналітика - запорука безпомилкової деталізації інформації.

Кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку з формування фінансового результату за видами діяльності відповідно до запропонованих змін наведено в таблиці 3.

Таким чином, проведений аналіз класифікації фінансових результатів за видами діяльності підприємства та їх складових частин - доходів та витрат - приведе до єдино вірного висновку, який полягає в тому, що найбільш придатною для цілей обліку та аналізу є саме запропонована в таблиці 2 класифікація видів діяльності підприємства та відповідний їй розподіл рахунків доходів та витрат.

В результаті цього дослідження отримані наступні наукові результати:

- досліджено проблему класифікації фінансових результатів відповідно до діючих облікових стандартів;

- доведено порушення принципу відповідності доходів та витрат при визначенні фінансового результату від основної діяльності;

- запропоновані рекомендації з удосконалення класифікації фінансових результатів.

У подальших дослідженнях цієї проблеми необхідно розробити систему взаємозв'язків між відповідними фінансово-економічними показниками та рахунками бухгалтерського обліку. Це дасть можливість чітко визначати їх зміст та сутність, а також приймати на цій основі більш обґрунтовані економічні рішення.

### Література

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати": Затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. № 87, із змінами та доповненнями // Бухгалтерія: ЗбСЗ. - 2003. - № 7. - С. 92-97.

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід": Затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99 р. № 290, із змінами та доповненнями // Бухгалтерія: ЗбСЗ. - 2003. - № 7. - С. 152-154.

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати": Затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318, із змінами та доповненнями // Бухгалтерія: ЗбСЗ. - 2003. - № 7. - С. 154-159.

4. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291, із змінами та доповненнями // Бухгалтерія: ЗбСЗ. - 2003. - № 7. - С. 21-81.

5. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: Затв. наказом Державного комітету промислової політики України від 02.02.2001 р. № 47 // Додаток до газети "Податки та бухгалтерський облік". - 2001. - № 7.

6. Вербицька Л. На яких рахунках ведеться облік доходів, витрат і фінансових результатів залежно від виду діяльності // Все про бухгалтерський облік. - 2001. - № 85. - С. 11.

7. Гавриленко В.А., Гавриленко В.В. Аналіз фінансових результатів // Наукові праці ДонНТУ. Серія: економічна. - 2003. - № 65. - С. 15-26.

8. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі. - К.: Лібра, 2001. - 840 с.

9. Нидлз Б. и др. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл: Пер. с англ. / Под. ред. Я.В. Соколова. - 2-е изд., стереотип. - М.: Финансы и статистика, 2000. - 496 с.

Статья поступила в редакцию 22.02.2005

Таблица 3

**Проведення з формування фінансового результату по рахунку 79 “Фінансові результати” за видами діяльності**

Дебет рахунку	Кредит рахунку
<b>791 <sup>2</sup>Результат операційної діяльності<sup>2</sup></b>	
7911 "Результат від основної діяльності"	
901 "Собівартість реалізованої готової продукції" 902 "Собівартість реалізованих товарів" 903 "Собівартість реалізованих робіт і послуг" 91 "Загальновиробничі витрати"(нерозподілені) 92 "Адміністративні витрати" 93 "Витрати на збут" 704 "Вирахування з доходу" 9811 "Податок на прибуток від основної діяльності"	701 "Дохід від реалізації готової продукції" 702 "Дохід від реалізації товарів" 703 "Дохід від реалізації робіт і послуг"
7912 "Результат від іншої операційної діяльності"	
941 "Витрати на дослідження і розробки" 942 "Собівартість реалізованої іноземної валюти" 943 "Собівартість реалізованих виробничих запасів" 944 "Сумнівні та безнадійні борги" 945 "Втрати від операційної курсової різниці" 946 "Втрати від знецінення запасів" 947 "Нестачі і втрати від псування цінностей" 948 "Визнані штрафи, пені, неустойки" 949 "Інші витрати операційної діяльності" 9812 "Податок на прибуток від іншої операційної діяльності"	711 "Дохід від реалізації іноземної валюти" 712 "Дохід від реалізації інших оборотних активів" 713 "Дохід від операційної оренди активів" 714 "Дохід від операційної курсової різниці" 715 "Одержані штрафи, пені, неустойки" 716 "Відшкодування раніше списаних активів" 717 "Дохід від списання кредиторської заборгованості" 718 "Одержані гранти та субсидії" 719 "Інші доходи від операційної діяльності"
<b>792 <sup>2</sup>Результат фінансових операцій<sup>2</sup></b>	
7921 "Результат від інвестиційної діяльності"	
961 "Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства" 962 "Втрати від спільної діяльності" 963 "Втрати від інвестицій в дочірні підприємства" 9813 "Податок на прибуток від інвестиційної діяльності"	721 "Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства" 722 "Дохід від спільної діяльності" 723 "Дохід від інвестицій в дочірні підприємства"
7922 "Результат від фінансової діяльності"	
951 "Відсотки за кредит" 952 "Інші фінансові витрати" 9814 "Податок на прибуток від фінансової діяльності"	731 "Дивіденди одержані" 732 "Відсотки одержані" 733 "Інші доходи від фінансових операцій"
<b>793 <sup>2</sup>Результат іншої звичайної діяльності<sup>2</sup></b>	
971 "Собівартість реалізованих фінансових інвестицій" 972 "Собівартість реалізованих необоротних активів" 973 "Собівартість реалізованих майнових комплексів" 974 "Втрати від неопераційних курсових різниць" 975 "Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій" 976 "Списання необоротних активів" 977 "Інші витрати звичайної діяльності" 9815 "Податок на прибуток від іншої звичайної діяльності"	741 "Дохід від реалізації фінансових інвестицій" 742 "Дохід від реалізації необоротних активів" 743 "Дохід від реалізації майнових комплексів" 744 "Дохід від неопераційної курсової різниці" 745 "Дохід від безоплатно одержаних активів" 746 "Інші доходи від звичайної діяльності"
<b>794 <sup>2</sup>Результат надзвичайних подій<sup>2</sup></b>	
991 "Втрати від стихійного лиха" 992 "Втрати від техногенних катастроф і аварій" 993 "Інші надзвичайні витрати" 982 "Податки на прибуток від надзвичайних подій"	751 "Відшкодування збитків від надзвичайних подій" 752 "Інші надзвичайні доходи"