

*Прохар Н.В.*

к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита  
ВУЗ Укоопсоюза «Полтавский университет экономики и  
торговли»

## **ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА ДОХОДОВ, РАСХОДОВ И ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ В УКРАИНЕ И ПУТИ ИХ РЕШЕНИЯ В КОНТЕКСТЕ СИСТЕМНОГО ПОДХОДА**

В статье обобщено существующие проблемы учета доходов, расходов и финансовых результатов в Украине и предложено направления их решения в контексте системного подхода, который включает блоки теоретических, концептуальных и методических решений.

**Постановка проблемы.** Эффективное управление предприятием в условиях рыночной экономики зависит от разнообразных факторов, основное место среди которых занимает рациональная организация бухгалтерского учета, контроля и анализа. Она обеспечивает взвешенность и обоснованность принятых управленческих решений путем предоставления объективной и достоверной учетной информации о доходах, расходах и финансовых результатах деятельности предприятия. Исследование научных трудов отечественных и зарубежных авторов, а также критическая оценка практики ведения учета на предприятиях Украины дает основания для выводов о наличии нерешенных и дискуссионных вопросов относительно терминологии, порядка признания доходов и расходов, их оценки, классификации, накопления на счетах, вычисления и распределения прибыли (покрытия убытков), а также формирования отчетной информации. Поскольку доходы, расходы и финансовые результаты являются самыми сложными объектами учета, то нуждаются в постоянном совершенствовании, которое возможно путем применения системного подхода.

**Анализ исследований и публикаций.** Системный подход к рассмотрению определенного объекта, явления или процесса применяют в своих трудах такие известные отечественные и зарубежные авторы как Ф.Ф. Бутынец, Б.И. Валуев, Н.Г. Виговская, С.В. Ивахненко, В.Ф. Палий, Н.Л. Правдюк, М.С. Пушкарь, Я.В. Соколов, В.В. Сопко и другие. Это обеспечивает комплексность проведенного исследования, детальную связь элементов в рассмотренной структуре объекта и разработку возможных направлений совершенствования.

**Формулировка целей статьи.** Целью статьи является обобщение существующих проблем учета доходов, расходов и финансовых результатов, а также разработка блоков решений в контексте системного подхода, которые обеспечат его совершенствование на предприятиях Украины.

**Изложение основного материала.** Методика учета доходов, расходов и финансовых результатов на предприятиях Украины не в полной мере обеспечивает информационные потребности управления предприятием, поскольку ориентирована на удовлетворение потребностей налоговых органов. Нормативные документы, которые регламентируют порядок учета доходов и расходов, определение прибыли или убытков содержат много спорных положений, что приводит к разнообразным сложностям на практике. К проблемным вопросам, по мнению автора, относятся следующие.

1. Национальными Положениями (стандартами) бухгалтерского учета законодательно закреплена принципиально новая сущность доходов и расходов, что воплощает в себе увеличение или уменьшение выгоды от деятельности предприятия через изменение активов и обязательств, а следовательно – влияние на собственный капитал предприятия. Однако действующими нормативными документами не урегулировано соотношение терминов “выручка” и “доход”.

2. Общепринятый расчет прибыли (убытка) через превышение доходов над фактически понесенными расходами и наоборот не учитывает неявных (внутренних) расходов, которые учитываются при определении экономической прибыли предприятия.

3. Установление принципа начисления предусматривает соблюдение определенных условий признания доходов и расходов, которые связаны с обязательностью их достоверной оценки и изменением экономических выгод. В связи с отсутствием единых методических подходов к определению справедливой стоимости активов при их обмене или оплате, оценка доходов на предприятиях в большинстве случаев есть условной и может быть определена с определенной степенью надежности. К тому же, сложность применения критериев признания дохода отдельно к каждой операции или к отдельным элементам одной операции, или к двум или более операциям одновременно, если это вытекает из сути хозяйственных операций, существенно усложняет достоверность оценки доходов от реализации. Также дискуссионным является определение функциональной зависимости доходов и расходов от определенного отчетного периода (периодов) при долговременном операционном цикле.

4. Разграничение доходов и расходов за видами операционной, финансовой, инвестиционной и чрезвычайной деятельности и списание на финансовый результат содержит отдельные классификационные неточности. Положения (стандарты) учета одновременно определяют существование финансовых доходов; их разделение на доход от участия в капитале ассоциированных, дочерних или совместных предприятий и прочий финансовый доход (дивиденды, проценты и прочие доходы от финансовых инвестиций); дополняют состав прочих финансовых доходов вознаграждением от финансовой аренды; предусматривают включение разницы между суммой минимальных арендных платежей и негарантированной ликвидационной стоимости объекта аренды к финансовым доходам, а не к прочим финансовым доходам, что есть противоречивым. Кроме того, предприятия, которые учитывают финансовые инвестиции, могут признавать такие виды дохода: прочий финансовый доход; доход от участия в капитале; финансовый доход; прочий доход, что приводит к условности определения финансового результата от финансовой и прочей деятельности.

5. Исключение из производственной себестоимости продукции (работ, услуг) административных расходов и расходов на сбыт приводит к вычислению неполной себестоимости. При сравнении дохода с неполной себестоимостью расчетным путем выходит высокая рентабельность производства отдельных видов продукции, а в целом предприятие работает убыточно. Поэтому дискуссионным является показатель неполной себестоимости, который с экономической точки зрения теряет смысл.

6. Расширение возможностей выбора базы распределения общепроизводственных расходов как по предприятию в целом, так и в его отдельных структурных подразделениях и установление альтернативности отнесения общепроизводственных расходов к постоянным или переменным вызывает дискуссии относительно установления наиболее тесных причинно-следственных связей между расходами и их фактором с целью распределения и включения в себестоимость. В нормативных документах отсутствуют единые подходы к классификации расходов на переменные и постоянные, порядку определения нормальной мощности предприятия.

7. Аннулирование понятия “балансовая прибыль” и кардинальное изменение методики расчета промежуточных финансовых результатов обеспечили приближение отечественного учета к международным стандартам. Однако не достигнуто единство при расчете финансовых результатов относительно применения концепций текущей операционной деятельности и включения всех статей.

8. Законодательное закрепление состава доходов и расходов и “поступлений” и “выбытий” предприятия, которые не включаются в состав доходов и расходов в финансовом и налоговом учете с реформированием налогового законодательства не существенно уменьшило количество налоговых отличий, поэтому остается наиболее дискуссионной и нерешенной проблемой.

По мнению автора, проблемные аспекты учета доходов, расходов и финансовых результатов подлежат решению в контексте системного подхода.

Системный подход к совершенствованию методики учета,

прибыли или убытков должны составлять решения, которые должны быть реализованы для достижения эффективного функционирования предприятия в целом, ведения учета, контроля и анализа доходов, расходов и финансовых результатов в частности (рис. 1).

Авторское видение построения системного подхода к совершенствованию учета доходов, расходов и финансовых результатов содержит блоки решений: теоретический, концептуальный и методический. Вместе с тем, Г.В. Шурупов [3, с. 21] и Н.О. Лоханова [1, с. 68] в диссертационных исследованиях отдельно выделяют еще и блок аналитических решений.

Поддерживаем мнение Е.В. Шелковниковой [2, с. 17] относительно нецелесообразности выделения отдельным блоком аналитических решений, исходя из следующих соображений:

- исследование каждого отдельно выделенного вопроса предложенных блоков основывается на анализе нормативно-правовых актов или трудов отечественных и зарубежных авторов, состояния практики бухгалтерского учета и контроля на предприятиях, поэтому без анализа невозможно вообще;

- поскольку предметная сущность анализа заключается в разложении объекта исследования на определенные части, то наиболее обоснованной будет оценка каждого отдельного вопроса из выделенных блоков и блока в целом, что позволит обнаружить недостатки на теоретическом и концептуальном уровнях подхода;

- установление причинно-следственных связей между отдельными вопросами определенного блока и отдельными блоками уменьшит ошибочность теоретических исследований и вероятность ошибочности системного подхода в целом.

Блок теоретических решений (рис. 1) предусматривает исследование в историческом аспекте категорий доходов, расходов, прибыли и убытка, теоретический анализ состава доходов и расходов, которые формируют финансовый результат, классификации доходов, расходов и финансовых результатов как объектов бухгалтерского учета, выявление влияния особенностей организации и технологии производства на построение учета доходов, расходов и финансовых результатов.

**Проблема:** эпизодическое освещение теоретических, несовершенство методических и организационных основ учета доходов, расходов и финансовых результатов

**Цель:** обоснование теоретических положений и разработка практических рекомендаций по совершенствованию учета доходов, расходов и финансовых результатов как средства информационного обеспечения системы управления



**Рис. 1. Блок-схема исследования проблемных вопросов учета доходов, расходов и финансовых результатов**

В концептуальный блок входят вопросы рациональной организации учета доходов, расходов и финансовых результатов на предприятии, выявление сильных и слабых сторон методики их синтетического и аналитического учета, обоснование порядка распределения прибыли (покрытия убытков) и отражения доходов, расходов и финансовых результатов в отчетности.

Методический блок включает разработку рекомендаций по организации автоматизированного учета доходов, расходов и финансовых результатов и построению эффективной информационной модели, способной удовлетворять потребности различных категорий внутренних и внешних пользователей.

**Выводы и перспективы дальнейших исследований.** Проведенное исследование позволяет автору сделать следующие выводы.

Сущность доходов и расходов определяется изменением активов или обязательств, что обуславливает изменение собственного капитала, тогда как сущность прибыли необходимо рассматривать с количественной и качественной сторон. По мнению автора, прибыль с количественной стороны - это прирост собственного капитала предприятия за счет превышения доходов отчетного периода над связанными с их формированием затратами; прибыль с качественной стороны - это экономическая форма прибавочного продукта (добавленной стоимости).

Поскольку реализация продукции (товаров, работ, услуг) одновременно характеризуется более широким понятием "доход" и узким - "выручка", выручка возникает только от реализации продукции, произведенной на предприятии, а доход, напротив, включает в себя прирост любых средств независимо от их характера, то в бухгалтерском учете достаточно более широкого и законодательно закрепленного понятия "доход".

Соотношение доходов и расходов с отчетным периодом или несколькими периодами определяется, в первую очередь, временем. Поэтому если доходы или расходы не являются функционально зависимыми от времени, они должны признаваться в момент возникновения, если же являются зависимыми от времени - должны признаваться в нескольких смежных периодах, которые являются их причиной, что

соответствует принципу начисления и соответствия доходов и расходов.

С целью совершенствования учета доходов, расходов и финансовых результатов необходимо классифицировать прибыль (убыток) за продуктивным и правовым аспектом. В рамках продуктивного аспекта необходимо выделить признаки: вид деятельности, источник формирования, подразделение и период формирования финансовых результатов; в рамках правового аспекта - методика расчета, соответствие плану, база оценки, особенности налогообложения, способ использования.

Проблем при расчете неполной себестоимости, которая не включает расходы периода, по мнению автора, не существует, поскольку продажная цена может корректироваться определенным уровнем рентабельности, установленным на предприятии.

Применение в отечественном учете концепции включения всех расходов является обоснованным из следующих соображений: чрезвычайные доходы и расходы, независимо от возможности влияния на них принятым управленческим решением, предусматривают изменение активов и обязательств, что влияет на текущую деятельность предприятия и его финансово-имущественном состоянии; поскольку не включение доходов и расходов на счет "Финансовые результаты" в результате ошибок прошлых лет привело к случайному искажению финансового результата, то такие корректировки обязательно должны быть отнесены на этот счет в следующем периоде и зачислены в состав прибыли, подлежащей распределению.

Дальнейшее авторское исследование будет направлено на детальное рассмотрение вопросов теоретической, концептуальной и методической направленности.

#### **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Лоханова Н.О. Учет и контроль расходов по обслуживанию производства и управления // Дис. канд. экон. наук: 08.06.04. – Одеса: ОГЭУ, 1998.– 201с.
2. Шелковникова Е.В. Углубление интеграционных возможностей учета в управлении формированием затрат предприятий водопроводно-канализационного хозяйства // Дис. канд. экон. наук: 08.06.04. – Кировоград: КНТУ, 2005. – 200 с.
3. Шурупов Г.В. Механизм управления материальным обеспечением деятельности промышленных предприятий // Дис. канд. экон. наук: 08.06.01.- Одесса: ОГЭУ, 2006.-186 с.