

УДК 658.15

**Мардус Н.Ю.***кандидат економічних наук,  
доцент кафедри економічного аналізу та обліку  
Національного технічного університету  
«Харківський політехнічний інститут»***Корсунова К.Ю.***студентка  
Національного технічного університету  
«Харківський політехнічний інститут»*

## ТЕОРЕТИЧНІ І МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ВИЗНАЧЕННЯ ФІНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТУ В ОБЛІКУ ТА АУДИТІ

### THEORETICAL AND METHODOLOGICAL APPROACHES TO DETERMINE FINANCIAL RESULTS IN ACCOUNTING AND AUDIT

#### АНОТАЦІЯ

У статті досліджено теоретичні і методичні підходи до визначення фінансового результату підприємства в обліку й аудиті, розглянуто особливості обліку й аудиту фінансових результатів підприємства і з'ясовано основні сучасні проблеми з цього напрямку. На основі отриманих результатів дослідження уточнено і доповнено тлумачення поняття фінансових результатів і визначено основні перспективні напрями вирішення проблем обліку й аудиту фінансових результатів підприємства.

**Ключові слова:** облік, аудит, витрати, дохід, фінансовий результат, прибуток.

#### АННОТАЦІЯ

В статье исследованы теоретические и методические подходы к определению финансового результата предприятия в учете и аудите, рассмотрены особенности учета и аудита финансовых результатов предприятия и определены основные современные проблемы в данной области. На основе полученных результатов исследования уточнено и дополнено толкование понятия финансовых результатов и определены основные перспективные направления решения проблем учета и аудита финансовых результатов предприятия.

**Ключевые слова:** учет, аудит, расходы, доход, финансовый результат, прибыль.

#### ANNOTATION

In the article the theoretical and methodical approaches to determining financial results in accounting and auditing, the peculiarities of accounting and audit of financial results and found the main current problems in this area. Based on the results of the study clarified and supplemented with interpretation of financial results and the basic perspective directions of solving the problems of accounting and audit of financial results.

**Keywords:** accounting, auditing, cost, revenue, financial result, profit.

**Постановка проблеми.** Дослідженню проблем визначення фінансових результатів та відображення їх в обліку й аудиті в загальному вигляді є важливим і актуальним питанням. Це зумовлено передусім тим, що за умови відображення повної, достовірної та своєчасної інформації про фактичні результати господарської діяльності підприємства формується інформація про фінансовий результат діяльності підприємства (прибуток/збиток), який є підсумковим показником господарської діяльності підприємства, джерелом зростання власного капіталу, стимулом щодо розвитку підприємства і індикатором ефективності управлінських рішень. По-друге,

наукові та практичні завдання вимагають загального тлумачення фінансового результату як підсумкового показника для потреб користувачів обліково-аналітичної інформації. Для досягнення мети було проаналізовано нормативні документи, якими регламентовано формування Звіту про фінансові результати за П(С)БО і МСФЗ, надано визначення фінансового результату та методичні підходи до його розрахунку.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Процес визначення фінансового результату в системі бухгалтерського обліку й аудиті не є новим. Проблеми визначення фінансових результатів та відображення їх в обліку приділили увагу в своїх працях провідні вітчизняні та зарубіжні вчені-економісти: Ф.Ф. Бутинець, В.П. Завгородній, В.В. Сопко, В.Г. Лінник, М.В. Кужельний, В.Я. Савченко, Л.В. Чижевська, Н.В. Герасимчук, Л.В. Нападівська, С.Ф. Голов, В.Ф. Палій, Я.В. Соколов, А.Н. Кузьмінський, П.Н. Шуляк, Н. Шмиголь та багато інших дослідників.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Разом із цим залишається неврегульованою ціла низка питань з обліку фінансових результатів. Недостатньо уваги приділено обґрунтуванню теоретичних і методичних принципів, відповідно до яких визначаються такі категорії, як прибуток і збиток.

Уточнення також потребує діючий порядок визначення фінансових результатів, що викликано насамперед інтеграційними процесами національної економіки України, реформуванням обліку в Україні і переходом на нові міжнародні стандарти фінансової звітності, що супроводжується постійними змінами у фінансовій звітності й існуванням низки проблем та неузгодженостей. Тому питання формування і відображення фінансових результатів у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності підприємства є досить актуальними і потребують уточнення.

Для ефективного управління діяльністю підприємства користувачі обліково-аналітичної інформації, від яких залежить прийняття

ефективних управлінських рішень із ведення фінансово-господарської діяльності підприємства, повинні мати економічну інформацію, яка відповідає їхнім потребам. Саме така інформація формується на основі достовірної, точної, оперативної та повної інформації в системі бухгалтерського обліку і має відображення у фінансовій звітності підприємства.

**Мета статті** полягає у дослідженні методичного аспекту визначення показників, тому що саме методика часто й покладається в основу формулювання цих понять у законодавстві та економічній літературі.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Питання бухгалтерського обліку фінансових результатів регулюється Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, іншими законодавчими та нормативними актами. Основні принципи подання фінансової звітності підприємств відображено в Національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [1]. Проте особливої уваги заслуговує інформація, яка відображається у формі 2 фінансової звітності «Звіт про фінансові результати» (Звіт про сукупний дохід). Ця форма звітності дає можливість оцінити успішність діяльності підприємства, а також визначити, за рахунок яких джерел здійснюється фінансування підприємства.

Згідно з НП(С)БО 1, Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) – звіт про доходи, витрати, фінансові результати та сукупний дохід [1]. Таким чином, у Звіті про фінансові результати відображається інформація про фінансовий результат, який визначається виходячи із принципу нарахування та відповідності доходів і витрат, за яким для визначення фінансового результату зіставляються доходи звітного періоду з витратами, здійсненими для одержання цих доходів у тому звітному періоді, коли вони відбулися, а не на момент отримання чи сплати грошових коштів, оскільки ці періоди часу не завжди співпадають. До того ж витрати, що здійснені у звітному періоді, повинні порівнюватись із доходом, задля якого здійснені витрати цього звітного періоду.

У Звіті про фінансовий результат відображається інформація про сукупний дохід (II розділ «Сукупний дохід» Звіту про фінансові результати) [1].

Згідно з визначенням, сукупний дохід – це зміни у власному капіталі протягом звітного періоду внаслідок господарських операцій та інших подій (за винятком змін капіталу за рахунок операцій із власниками).

У Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1) існує така термінологія: загальний сукупний прибуток – це зміна у власному капіталі протягом періоду внаслідок операцій та інших подій, окрім тих змін, що виникли внаслідок операцій із власниками, які

діють згідно з їх повноваженнями. Загальний сукупний прибуток включає всі компоненти «прибутку або збитку» та «іншого сукупного прибутку». Інший сукупний прибуток містить статті доходів або витрат (включаючи коригування перекласифікації), які не визнані у прибутку або збитку, як вимагають або дозволяють інші МСФЗ [2].

Указана термінологія являє собою поняття, що фігурує в офіційному перекладі МСБО 1 «Подання фінансової звітності» як загальний сукупний прибуток. Проте на практиці бухгалтерам важко пояснити, що саме має на увазі Міністерство фінансів України – прибуток чи дохід. Це, своєю чергою, свідчить про неякісне тлумачення фінансових результатів (прибутку або збитку).

Відповідно до ст. 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996-XIV, бухгалтерський облік та фінансова звітність ґрунтуються, зокрема, на принципі відповідності доходів і витрат.

Так, для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати коштів.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку «Витрати» затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 і зареєстроване в Міністерстві юстиції України 19.01.2000 р. за № 27/4248 (далі – П(С)БО 16), визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності [3].

Згідно з п. 6 П(С)БО 16, витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Витрати визнаються витратами певного періоду водночас із визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені.

Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені (п. 7 П(С)БО 16).

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 П(С)БО 16).

При цьому п. 9 П(С)БО 16 встановлено, що не визнаються витратами, зокрема, зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не від-

повідують ознакам, наведеним у п. 6 П(С)БО 16, а також витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку [3]. Таким чином, формування витрат під час визначення фінансового результату до оподаткування за звітний податковий період починаючи з 1 січня 2015 р. здійснюється виходячи з Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або Міжнародних стандартів фінансової звітності [3].

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи від звичайної діяльності підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначає П(С)БО 15 «Дохід» [4].

За НП(С)БО 1 доходи – збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників) [1]. До того ж у «Звіті про фінансові результати» відображаються відомості про суму перевищення попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок об'єкта основних засобів (дані рахунків бухгалтерського обліку 41 «Капітал у дооцінках» або 42 «Додатковий капітал», якщо залишок із рахунку 42 не було перенесено до рахунку 41) заносяться до реєстрів аналітичного обліку основних засобів (інвентарна картка обліку основних засобів, книга обліку основних засобів, відомість обліку необоротних активів і зносу). Перенесення суми капіталу в дооцінках до нерозподіленого прибутку відображається за дебетом рахунку 41 «Капітал у дооцінках» (42 «Додатковий капітал») із кредитом рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)». Зі сказаного очевидно, що дохід – це результат окремого виду діяльності, а прибуток (збиток) – узагальнений фінансовий результат [5].

Існує інше тлумачення фінансового результату як джерела оподаткування в Податковому кодексі України (далі – ПКУ). Відповідно до пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 ПКУ від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI (зі змінами та доповненнями), об'єктом оподаткування є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або Міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень розділу III ПКУ.

Із 2015 р. податок на прибуток обчислюватимемо виходячи із бухгалтерського фінансового результату (за П(С)БО чи МСФЗ), відкоригованого на різниці, які передбачені ПКУ (амортизаційні різниці, різниці, які виникають під час формування резервів (забезпечень), різниці, які

виникають під час здійснення фінансових операцій (пп. 134.1.1 ПКУ).

**Висновки.** Отже, крім методології визначення фінансових результатів (прибутку чи збитку) не слід забувати про їх економічний зміст, який є більш ширшим, ніж співвідношення доходів і витрат підприємства. Фінансовий результат діяльності підприємства виражається у зміні величини його власного капіталу за звітний період.

Узагальнено найбільш важливі показники фінансових результатів діяльності підприємства, представлені у формі № 2 фінансової звітності «Звіт про фінансові результати» (Сукупний дохід), де відображаються інформація про валовий прибуток (збиток), фінансовий результат від операційної діяльності, фінансовий результат до оподаткування та чистий фінансовий результат. До того ж у Звіті про фінансові результати (Сукупний дохід) відображається інформація про сукупний дохід, що дає змогу аналізувати зміни у власному капіталі підприємства. Так, показники фінансових результатів (прибутку) характеризують абсолютну ефективність господарювання підприємства в усіх напрямках його діяльності: виробничої, збутової, постачальницької, адміністративної, фінансової та інвестиційної і становлять основу економічного розвитку підприємства.

Таким чином, обліково-аналітичні дані (зокрема, облік доходів і витрат) забезпечують достовірну інформацію про фінансові результати діяльності підприємства, що сприяє прийняттю економічно обґрунтованих управлінських рішень, спрямованих на підвищення ефективності діяльності підприємства і дасть користувачам можливість оцінки економічних вигід, пов'язаних із діяльністю підприємства.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 07 лютого 2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929\\_013](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_013).
3. Про затвердження положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ МФУ від 31 грудня 1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
4. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» від 29.11.1999 р. // Бухгалтерський облік і аудит. – 1999. – № 12.
5. Мардус Н.Ю. Особливості обліку і аудиту фінансових результатів підприємства / Н.Ю. Мардус, Х.П. Єлізарова // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2015. – Вип. 8. – С. 1135–1138.