

УДК 657.37

Губарик О.М.*доцент кафедри обліку, аудиту
та управління фінансово-економічною безпекою
Дніпропетровського державного аграрно-економічного університету***Макуха К.О.***магістр
Дніпропетровського державного аграрно-економічного університету***ОБЛІК ФІНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТУ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА
ТА ШЛЯХИ ЙОГО ВДОСКОНАЛЕННЯ****ACCOUNTING FOR FINANCIAL RESULTS OF ENTERPRISES
AND WAYS TO IMPROVE****АНОТАЦІЯ**

У статті розкрито сутність фінансового результату та його основних складників. Наведено два принципові підходи до розрахунку фінансових результатів підприємства. Досліджено порядок ведення обліку фінансових результатів відповідно до методологічних вимог. Наведено методи покращення показників фінансових результатів підприємства.

Ключові слова: фінансові результати, прибуток, доходи, витрати, бухгалтерський облік, Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід).

АННОТАЦИЯ

В статье раскрыта сущность финансового результата и его основных составляющих. Приведены два принципиальных подхода к расчету финансовых результатов предприятия. Исследован порядок ведения учета финансовых результатов в соответствии с методологическими требованиями. Приведены методы улучшения показателей финансовых результатов предприятия.

Ключевые слова: финансовые результаты, прибыль, доходы, расходы, бухгалтерский учет, Отчет о финансовых результатах (Отчет о совокупном доходе).

ANNOTATION

In the article essence of financial result is exposed and his basic constituents. Two fundamental going is exposed near the calculation of financial results of enterprise. The order of registering of financial results is investigational in accordance with methodological requirements. Methods over of improvement of indexes of financial results of enterprise are also brought.

Keywords: income, profit, income, expenses, bookkeeping, Income Statement (Statement of comprehensive income).

Постановка проблеми. У сучасних умовах господарювання одним із найважливіших показників, що характеризує ефективність фінансової діяльності підприємства, є фінансовий результат, тобто прибуток чи збиток. Основною метою діяльності підприємства в умовах глобальних економічних перетворень є одержання максимального прибутку за мінімальних витрат.

Оскільки величина фінансового результату визначає можливість подальшого розвитку підприємства (розширення виробництва, оновлення його основних фондів, упровадження нових прогресивних технологій і т. д.) та створює запас фінансової стійкості, який дає підприємству змогу оперативно реагувати на зміни у ринковій кон'юнктурі, то питання зниження собівартості та водночас підвищення прибутковості набува-

ють особливої актуальності в сучасний період ринкових реформ та економічних перетворень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню проблем формування та обліку фінансових результатів приділяли увагу такі вчені, як: В.П. Багров, В.Я. Бутинець, Г.В. Савицька, С.Ф. Голов, В.І. Іващенко, В.М. Костюченко, М.А. Болюх, А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Н.В. Чабанова, Н.П. Кондраков, П.А. Костюк, В.Г. Лінник, В.В. Сопко та ін.

Питання, пов'язані з обліком фінансових результатів є предметом постійного обговорення серед науковців і практиків у сфері економіки та управління підприємством. Сутність та поняття фінансового результату для підприємців і бухгалтерів наочно відображається під час формування і відображення його в бухгалтерському обліку. Проте слід зауважити, що ринкові відносини вимагають перегляду системи бухгалтерського обліку, одним із центральних елементів яких є облік фінансових результатів.

Мета статті полягає у розкритті сутності фінансового результату та методів його формування, а також наведенні основних шляхів покращення фінансового результату підприємства.

Виклад основного матеріалу дослідження. На всіх етапах розвитку бухгалтерського обліку визначення фінансового результату майже беззаперечно визнавалося основною метою обліку. У різні часи у центрі уваги обліковців знаходилися прибуток і методика його розрахунку. У зв'язку із цим поставало багато проблем, пов'язаних із його визначенням, обліком та відображенням у звітності. Головною метою створення та подальшої діяльності будь-якого господарюючого суб'єкту незалежно від виду його діяльності чи форми власності є отримання кінцевого фінансового результату, тобто прибутку.

Достовірність формування фінансового результату є основою принципів і правил бухгалтерського обліку, обов'язкового дотримання яких вимагає законодавча база, зокрема концептуальні основи складання та подання фінансових звітів, Міжнародні стандарти фінансової звітності, Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1], На-

ціональні положення (стандарти) бухгалтерського обліку [2].

Фінансовий результат є визначальним критерієм ефективності господарювання, виступає центральною категорією в економіці кожного господарства, а тому навколо цього поняття завжди відбувалися дискусії як серед економістів, так і серед бухгалтерів.

Оскільки розуміння сутності поняття «фінансовий результат» – одна з головних передумов формування відповідних напрямів його обліку, аналізу та можливості здійснення своєчасного управлінського впливу на окремі його складники для підвищення ефективності діяльності підприємств, розглянемо це поняття більш детально.

Ф.Ф. Бутинець розкриває фінансовий результат через прибуток або збиток організації (співставлення доходів та витрат підприємства, відображених у звіті) [3, с.325];

А.Г. Загородній та Г.Л. Вознюк вважають, що фінансовий результат – це різниця між доходами та витратами підприємства чи його окремого підрозділу за певний час (приріст чи зменшення вартості власного капіталу підприємства внаслідок діяльності у звітному періоді) [4, с. 110].

А.Б. Борисов виражає фінансові результати як підсумки господарської діяльності підприємства або його підрозділів, приріст (зменшення) вартості власного капіталу (визначаються шляхом співставлення витрат з отриманими доходами) [5, с. 453].

Р.В. Скасюк трактує фінансовий результат як якісний та кількісний показник результативності господарської діяльності підприємства [6].

Сьогодні існують деякі проблеми в обліку фінансових результатів, а саме в тому, що за П(С) БО та за податковим законодавством отримуються різні показники прибутку, тому необхідно дослідити та вирішити проблеми практичної реалізації методики узгодження бухгалтерського та податкового прибутку.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [2] дає таке визначення доходів: це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників) за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена. Щодо економічної вигоди, то, згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», вона визначається як потенційна можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів. Витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

Із точки зору податкового обліку, відповідно до пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 ПКУ від

02.12.2010 № 2755-VI зі змінами і доповненнями, з 01.01.2015 об'єктом оподаткування є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування 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.

Розглядаючи сутність фінансового результату в даний час, потрібно у передусім відзначити такі його характеристики:

1. Фінансовий результат (прибуток) являє собою форму доходу суб'єкта господарської діяльності, що здійснює певний вид діяльності. Ця зовнішня найпростіша форма вираження прибутку є разом із тим недостатньою для його повної характеристики, тому що в деяких випадках активна діяльність у якій-небудь сфері може і не бути пов'язаною з одержанням прибутку (наприклад, політична, благодійна діяльність).

2. Фінансовий результат (прибуток) є формою доходу суб'єкта господарської діяльності, що вклав свій капітал для досягнення певного комерційного успіху. Категорія прибутку нерозривно пов'язана з категорією капіталу – особливим фактором виробництва – і в усередненому вигляді характеризує ціну функціонуючого капіталу.

3. Фінансовий результат (прибуток), не є гарантованим доходом суб'єкта господарювання, що вклав свій капітал у той чи інший вид бізнесу. Він є результатом тільки успішного здійснення цього бізнесу. Прибуток є певною мірою і платою за ризик здійснення підприємницької діяльності.

4. Фінансовий результат (прибуток) характеризує не весь дохід, отриманий у процесі господарської діяльності, а тільки ту частину доходу, що звільнена від понесених витрат на здійснення цієї діяльності. Тобто у кількісному вираженні прибуток є залишковим показником, що представляє собою різницю між сукупним доходом і сукупними витратами в процесі здійснення підприємницької діяльності.

5. Фінансовий результат (прибуток) є вартісним показником, вираженим у грошовій формі. Така форма оцінки прибутку пов'язана з практикою узагальненого вартісного обліку всіх пов'язаних із ним основних показників – вкладеного капіталу, отриманого доходу, понесених витрат тощо, а також з діючим порядком його податкового регулювання. Фінансовий результат (прибуток) є вартісним показником, вираженим у грошовій формі. Така форма оцінки прибутку пов'язана з практикою узагальненого вартісного обліку всіх пов'язаних із ним основних показників – вкладеного капіталу, отриманого доходу, понесених витрат тощо, а також із діючим порядком його податкового регулювання [8].

Фінансовий результат – це прибуток або збиток, який отримує господарюючий суб'єкт унаслідок своєї діяльності. Як бачимо, поняття фінансового результату тісно пов'язане з поняттями прибутків та збитків; уважається, що прибуток є синонімом фінансового результату.

Прибуток є основним джерелом фінансування розвитку підприємства, вдосконалення його техніко-технологічної бази, забезпечення всіх форм інвестування. Вся діяльність підприємства спрямовується на те, щоб забезпечити зростання прибутку або принаймні його стабілізацію на певному рівні. Це найпростіша і водночас найскладніша категорія ринкової економіки. Її простота визначається тим, що вона є стрижнем і головною рушійною силою економіки ринкового типу, основним спонукальним мотивом діяльності підприємств у цій економіці. Водночас її складність полягає у різноманітності сутнісних сторін, які вона відображає, а також у різноманітності видів, в яких вона виступає.

Питання щодо проблем розробки методики розрахунку фінансових результатів висвітлювалися у роботах Н.А. Бреславцева, В.П. Кодацького, В. Леонтієва, Я.В. Соколова, Л.В. Ловінської та ін. У роботах вітчизняних економістів досліджено питання облікової політики та організації облікового процесу на підприємстві, проте питання, пов'язане з порядком розрахунку фінансових результатів, залишилося недостатньо висвітленим.

На сьогоднішній день існує два принципові підходи до розрахунку фінансових результатів підприємства, які мають деякі модифікації у різних країнах світу:

1) метод порівняння доходів і витрат (метод «витрати – випуск»): передбачає визначення прибутку (збитку) згідно з принципом нарахування та відповідності доходів і витрат, тобто як різниця між доходами і витратами звітного періоду. Отже, порівнюються доходи з витратами, які були понесені для отримання цих доходів. Визначення фінансового результату за методом «витрати – випуск» передбачає існування двох способів:

– перший спосіб називають «лінійним», тобто він передбачає порівняння випуску з минулими витратами з відображенням знову створеної вартості загальною сумою з наступною деталізацією;

– другий спосіб використовується у бухгалтерському обліку з відображенням по дебету споживання підприємством минулої праці і сторонніх витрат та знову створеної вартості за її елементами;

2) метод порівняння капіталу (або метод зміни чистих активів): передбачає визначення приросту власного капіталу у звітному періоді як різниці між сумою власного капіталу на кінець і на початок звітного періоду, тобто якщо власний капітал на кінець звітного періоду збільшується, то підприємство отримує прибуток, а якщо навпаки – збиток [9, с. 47].

Для обліку фінансових результатів використовують рахунки 79 «Фінансові результати» та 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Якщо рахунок 79 «Фінансові результати» є номінальним і на кінець звітного періоду закривається (сальдо немає), то рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» є пасивним і його сальдо відображається в балансі (табл. 1).

Визначений фінансовий результат за рахунком 79 «Фінансові результати» переносять на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», при цьому дебетують рахунок 79 «Фінансові результати» і кредитують рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Визначений фінансовий результат за рахунком 79 «Фінансові результати» переносять на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», при цьому дебетують рахунок 79 «Фінансові результати» і кредитують рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

На рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» ведеться облік нерозподілених прибутків чи непокритих збитків поточного та минулих років, а також використаного в поточному році прибутку. За кредитом рахунка відображають отримання та збільшення при-

Таблиця 1

Типова кореспонденція рахунків з обліку фінансового результату [10]

| № п/п | Зміст господарської операції | Кореспондуючі рахунки | |
|-------|--|-----------------------|--------|
| | | Дебет | Кредит |
| 1 | Віднесено на результат операційної діяльності: собівартість реалізації | 79 | 90 |
| | - загальновиробничі витрати | 79 | 91 |
| | - адміністративні витрати | 79 | 92 |
| | - витрати на збут | 79 | 93 |
| | - інші витрати операційної діяльності | 79 | 94 |
| | - доходи від реалізації | 70 | 79 |
| | - інший операційний дохід | 71 | 79 |
| 2 | Відображено податок на прибуток, який підлягає сплаті до бюджету | 79 | 98 |
| 3 | Визначено: нерозподілений прибуток | 79 | 44 |
| | - непокритий збиток | 44 | 79 |

бутку від усіх видів діяльності, а за дебетом – збитки та використання прибутку. Облік на рахунку ведуть за субрахунками 441 «Прибуток нерозподілений», 442 «Непокриті збитки», 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» наростаючим підсумком із початку року – до його розподілу та списання після закінчення звітного року [10].

Фінансовий результат діяльності підприємства виражається у зміні величини його власного капіталу за звітний період. Здатність підприємства забезпечити неухильне зростання власного капіталу може бути оцінена системою показників фінансових результатів. Узагальнено найбільш важливі показники фінансових результатів діяльності підприємства представлені у формі № 2 річної та квартальної бухгалтерської звітності. До них належать: прибуток (збиток) від реалізації; прибуток (збиток) від фінансово-господарської діяльності; прибуток (збиток) звітного періоду; нерозподілений прибуток (збиток) звітного періоду. Безпосередньо за даними форми № 2 можуть бути розраховані також показники фінансових результатів: прибуток (збиток) від фінансових та інших операцій; прибуток, що залишається в розпорядженні організації після сплати податку на прибуток та інших обов'язкових платежів (чистий прибуток); валовий дохід від реалізації товарів, продукції, робіт, послуг. У формі № 2 за всіма переліченими показниками наводяться також порівняльні дані за аналогічний період минулого року [11, с. 821].

Ключовим елементом організації і реалізації моделі управління прибутком суб'єкта господарювання є визначення стратегії управління. У цілому стратегія є узагальнюючою сукупністю окремих взаємозв'язаних дій, реалізація яких є необхідною для досягнення встановлених довгострокових цілей шляхом координації і розподілу ресурсів. Відповідно, стратегія дає змогу визначити особливості і ключові параметри формування і реалізації моделі управління прибутком на конкретному підприємстві виходячи зі специфіки його фінансово-господарської діяльності. Головним індикатором управління прибутком виступають показники прибутковості, які відбивають рівень відносної ефективності результатів фінансово-господарської діяльності підприємства порівняно з витратами (наприклад, прибутковість інвестицій; прибутковість акцій, прибутковість власного капіталу) [12, с. 88].

Механізм розподілу прибутку має бути побудований так, щоб цілком сприяти підвищенню ефективності виробництва, стимулювати розвиток нових форм господарювання. Багато вчених вважають головним напрямом, що забезпечує успіх та досягнення цілей управління підприємством в умовах ринкової економіки, управління якістю прибутку. Процес управління здійснюється шляхом реалізації функцій пла-

нування, прогнозування, аналізу, організації, мотивації і контролю. «Управління якістю – це цілеспрямований процес скоординованого впливу на об'єкти управління для встановлення, забезпечення і підтримки необхідного його рівня якості, що забезпечує вимоги споживачів та суспільства в цілому» [13, с. 31].

Для вдосконалення формування прибутку підприємства та економічного обґрунтування його потреби пропонуємо здійснювати планування розподілу прибутку в такому порядку:

1. Визначення потреби у прибутку за напрямками його використання.
2. Формування цільової структури розподілу прибутку.
3. Визначення пріоритетності у використанні прибутку за окремими напрямами використання.
4. Балансування потреби у прибутку за напрямками його використання з можливостями отримання прибутку під час здійснення господарсько-фінансової діяльності підприємства.

Таким чином, на нашу думку, основними шляхами покращення цільової структури використання прибутку підприємства є:

- визначення пріоритетного напрямку використання прибутку – капіталізації коштів, що сприяють подальшому розвитку підприємства та покращенню фінансових результатів від діяльності підприємства;
- оптимізація розміру коштів, спрямованих на фонд споживання, зокрема грошових коштів, спрямованих на матеріальне заохочення працівників, що сприятиме підвищенню продуктивності праці і, як наслідок, розміру прибутку в майбутні періоди, а також соціального розвитку підприємства;
- розрахунок оптимального розміру резервного фонду та скерування коштів на забезпечення його збільшення;
- оптимізація коштів, що спрямовуються в інші цільові фонди та на інші цілі;
- забезпечення умов діяльності підприємства, за яких прибуток, що підлягає розподілу підприємства, не буде використовуватися для сплати підприємством штрафних санкцій;
- складання детального плану використання та розподілу прибутку підприємства з визначеними датами та конкретним кошторисом;
- проведення чіткого контролю над виконанням поставлених завдань у плані використання та розподілу прибутку;
- проведення економічної роботи щодо аналізу динаміки та чинників отриманих прибутків у базовому періоді, виявлення резервів, що сприятимуть максимізації прибутку, а також планування формування, розподілу та використання прибутку на наступні періоди [14, с. 127].

Висновки. Таким чином, можна стверджувати, що фінансовий результат є досить складною та багатовимірною категорією. Фінансовий результат у формі прибутку виступає головною

метою діяльності підприємства на ринку та одним із ключових показників, який визначає ефективність його діяльності. Інформація про фінансовий результат відображається у фінансових звітах підприємства та є загальнодоступною інформацією для визначення рівня ліквідності, платоспроможності та фінансової стійкості підприємства і головним джерелом інформації для потенційних партнерів.

Для покращення та підвищення ефективності обліку фінансових результатів доцільним вважаємо:

- по-перше, закріпити на законодавчому рівні сутність такого поняття, як «фінансові результати», уточнити перелік показників, які характеризують фінансові результати підприємства;

- по-друге, розширити перелік класифікаційних ознак, які дадуть змогу в майбутньому розробити систему та механізми управління окремими складниками фінансових результатів для управління рівнем фінансових результатів у довгостроковій та короткостроковій перспективах;

- по-третє, розробити спеціальні реєстри – аналітичні відомості про фінансові результати для узагальнення облікової інформації з метою задоволення інформаційних потреб різних користувачів.

Отже, виходячи із вищевикладеного, можна зробити висновок, що проблеми обліку фінансових результатів на сьогоднішній день є недостатньо вирішеними та потребують удосконалення.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
3. Бутинець Ф.Ф. Економічний аналіз : [навч. посіб.] / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир : Рута, 2003. – 680 с.
4. Загородній А.Г. Фінансово-економічний словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк. – К. : Знання, 2007. – 1072 с.
5. Борисов А.Б. Большой экономический словарь / А.Г. Борисов. – М. : Книжный мир, 1999. – 895 с.
6. Скасюк Р.В. Сутність і значення фінансових результатів у системі розвитку господарської діяльності промислових підприємств / Р.В. Скасюк [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal1/natura1/npkntu_e.
7. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
8. Бурлака С.М. Особливості визначення фінансових результатів діяльності підприємств / С.М. Бурлака, О.В. Шушлякова [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.repository.hneu.edu.ua/jspui/bitstream/92.pdf>.
9. Рета М.В., Пляка Г.О. Сучасні проблеми обліку фінансових результатів діяльності підприємств / М.В. Рета, Г.О. Пляка [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.kpi.kharkov.ua/archive>.
10. Теорія бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://library.if.ua/books/46.html>.
11. Губарик О.М. Фінансовий облік в управлінні доходами і фінансовими результатами в діяльності підприємства / О.М. Губарик, А.М. Корінь [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://global-national.in.ua/archive/7-2015/172.pdf>.
12. Білик М.Д. Фінансовий менеджмент : [навч. посіб. для студ. екон. спец.] / М.Д. Білик, М. Поддєрьогін. – Тернопіль : Лілея, 2006. – 425 с.
13. Мишин В.М. Управление качеством : [учебник для студентов вузов, обучающихся по специальности «Менеджмент организации» (061100)] / В.М. Мишин ; 2-е изд. перераб. и доп. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 463 с.
14. Вужинська О.І. Вдосконалення формування та використання прибутку підприємства / О.І. Вужинська, В.І. Блонська // Науковий вісник. – 2008. – Вип. 18.1. – С. 122–128.