

УДК 658.15

Мардус Н.Ю.*кандидат економічних наук,
доцент кафедри економічного аналізу та обліку
Національного технічного університету
«Харківський політехнічний інститут»***Шкарлат А.О.***студент
Національного технічного університету
«Харківський політехнічний інститут»***ТЕОРЕТИЧНІ І МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ВИЗНАЧЕННЯ
ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВА В ОБЛІКУ ТА АУДИТІ****THEORETICAL AND METHODOLOGICAL APPROACH TO DETERMINING
THE PROFITS OF ENTERPRISE IN ACCOUNTING AND AUDIT****АНОТАЦІЯ**

Статтю присвячено актуальним питанням визначення прибутку в обліку й аудиті на вітчизняних підприємствах. Визначено поняття термінів фінансових результатів і прибутку підприємства, досліджено нормативну базу з регулювання фінансових результатів підприємства (прибутку) в Україні, розглянуто основні методичні підходи організації бухгалтерського і податкового обліку до формування і використання прибутку на підприємстві. Узагальнено теоретичні і методичні підходи до визначення прибутку підприємства в обліку й аудиті.

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

АННОТАЦІЯ

Стаття посвячена актуальним вопросам определения прибыли в учете и аудите на отечественных предприятиях. Определено понятие финансовых результатов и прибыли предприятия, исследована нормативная база по регулированию финансовых результатов предприятия (прибыли) в Украине. Рассмотрены основные методические подходы к организации бухгалтерского и налогового учета по формированию и использованию прибыли на предприятии. Обобщены теоретические и методические подходы к определению прибыли предприятия в учете и аудите.

Ключевые слова: прибыль, финансовый результат, доход, затраты, бухгалтерский учет, налоговый учет, аудит.

ANNOTATION

The article is devoted to topical issues of the definition of income in accounting and auditing in domestic enterprises. The concept of financial results and profits, investigated the regulatory framework for regulation of financial results (profits) in Ukraine, the basic methodological approaches of accounting and tax accounting on the formation and use of profits in the company and summarized theoretical and methodological approaches to determining the profits of the enterprise to account and audit.

Keywords: profit, financial result, income, expenses, accounting, tax accounting, audit.

Постановка проблеми. Актуальність дослідження полягає в тому, що нині існує потреба в удосконаленні обліково-аналітичного забезпечення процесу управління формуванням і використанням прибутку підприємства і його аудиту для підвищення ефективності діяльності підприємств. Це зумовлює необхідність удосконалення теоретичних і методичних підходів до визначення фінансових результатів (прибутку) підприємства в обліку, аудиті й аналізі для покращання оптимізації прибутковості під-

приємства і прийняття ефективних управлінських рішень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. За результатами проведеного дослідження нами виявлено, що в сучасній науковій літературі розвиваються теорії прибутку економістів XIX – початку XX ст., переважна більшість яких є вузько спрямованими, що пояснюється тим, що кожен з авторів формулює своє визначення, акцентує увагу на тих чи інших специфічних характеристиках прибутку виходячи з мети дослідження та очікувань щодо майбутніх результатів.

Визначення сутності прибутку як економічної категорії неможливе без дослідження наукових концепцій щодо теорій прибутку. Вагомий внесок у розвиток наукових поглядів щодо прибутку зробили А. Сміт, Д. Рікардо, К. Маркс, Й. Шумпетер, Ф. Найт, П. Самуельсон, Е. Чемберлен та ін. На сучасному етапі питанню прибутку особливу увагу приділяли такі вітчизняні та зарубіжні вчені-економісти, як І.О. Бланк, В.І. Блонська, Н.В. Зінченко, С.В. Мочерний, А.М. Поддєрьогін, С.Ф. Покропивний, Г.В. Савицька, Т.В. Савчук, С.Л. Асаулюк, В.І. Блонська, О.Є. Висока, І.О. Ігнатюк, І.О. Кривошея-Гулько, С.М. Лихолат, М.М. Павлишенко та ін. У працях даних авторів було узагальнено наявні теоретичні підходи до визначення поняття «прибуток», проте до уваги вищезазначені автори брали лише теоретичні концепції, які розкривають його як економічну категорію.

Із точки зору діяльності підприємства дослідженням прибутку займалися такі науковці, як А.М. Герасимович, У.Я. Груздевич, А.М. Мороз, І.М. Парасій-Вергуненко, В.С. Стельмах, А.В. Череп, О.О. Юшкевич та ін.

Змістовний внесок у розвиток теоретико-методичних та практичних питань визначення прибутку за розрахунковим підходом зробили В.В. Бобко, Н.І. Верхоглядова, Н.І. Некрасова, М.М. Павлишенко, Т.В. Савчук та ін.

Дослідженню даної теми в галузі обліку, аудиту та аналізу присвячено багато ро-

біт українських і зарубіжних учених, таких як: М.Т. Білуха, В.В. Іваненко, Н.М. Грабова, В.Г. Герасимчук, Х. Валленройтер, А.В. Андрейчиков, Є.В. Мних, Н.М. Ткаченко, В.П. Загородній, О.В. Лишиленко, В.С. Лень, В.В. Гливенко, Л.І. Лук'яненко, В.І. Єфіменко, М.Р. Лучко, І.Д. Бенько, М.Т. Чумаченко, Г.В. Савицька та ін.

Виділення невіршених раніше частин загальної проблеми. Проте становить значний інтерес до теоретико-методичних і практичних підходів з організації обліку й аудиту прибутку в контексті обліково-аналітичної інформації з питань формування і використання прибутку на підприємстві та пошуку шляхів його оптимізації.

Для ефективного управління діяльністю підприємства необхідне вдосконалення теоретичних і методичних підходів до формування фінансового результату підприємства (прибутку) і його використання в системі обліку і аудиту. Тому основним питанням дослідження, що залишається невіршеним, є визначення теоретичних і методичних підходів до формування і використання прибутку підприємства для надання правдивої достовірної інформації внутрішнім і зовнішнім користувачам щодо реального фінансового стану підприємства та перспектив його розвитку.

Мета статті полягає у дослідженні теоретичних, методичних і практичних аспектів, що стосуються визначення фінансових результатів (прибутку) підприємства та їх оптимізації для забезпечення користувачів фінансової звітності обліково-аналітичною інформацією.

Виклад основного матеріалу дослідження. Мета діяльності будь-якого підприємства – отримання позитивного фінансового результату та пошук шляхів його збільшення. Результативність діяльності відображається у фінансово-економічних показниках, які найбільш точно характеризують фінансовий стан суб'єкта господарювання та дають уявлення про економічний потенціал його розвитку.

Оскільки в даній статті розглядається сутність поняття «прибуток» як об'єкта обліку й аудиту, то для формування повнішого уявлення з точки зору потреб обліково-аналітичних підходів варто розглянути поняття «фінансові результати».

У сучасних умовах економічного розвитку суб'єктів господарювання питання фінансових результатів в бухгалтерському обліку вважається одним із ключових під час здійснення господарської діяльності, оскільки фінансовий результат є основним підсумковим показником.

Фінансові результати (прибуток або збиток) характеризують майже всі аспекти діяльності підприємства: продуктивність праці, ступінь використання основних засобів, трудових, матеріальних і грошових ресурсів, собівартість реалізованої продукції, її якість, обсяг та ціни реалізації продукції тощо [1].

Трактування фінансових результатів є важливою науковою проблемою. Ця категорія залишається в центрі уваги вчених не лише у сфері бухгалтерського обліку, а й у філософії, економічній теорії, мікроекономіці, макроекономіці, фінансів, менеджменту, і містить багато суперечностей та протиріч, що зумовлює актуальність її дослідження.

Розуміння сутності фінансового результату діяльності підприємств та прийняття ефективних управлінських рішень щодо подальшого їх розвитку – головна передумова підвищення ефективності діяльності підприємств.

Вивчення нормативно-правової бази України дає змогу зазначити, що в законодавстві не розглядається сутність саме поняття «фінансовий результат». Зокрема, НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» обґрунтовано лише сутність дефініцій «прибуток» та «збиток», що призводить до труднощів у визначенні сутності, ролі та значення фінансового результату [2].

У ході дослідження проведено аналіз нормативно-правової, наукової та довідкової літератури в розрізі даного питання для виявлення особливостей сутності досліджуваного поняття та визначення його місця в системі бухгалтерського обліку. У результаті аналізу виявлено, що між фахівцями в галузях бухгалтерського обліку, фінансів, економіки та юридичних наук немає однозначності щодо визначення сутності поняття «фінансовий результат», але ми схиляємося до думки, що можна виділити певні ознаки, за якими згруппуються думки науковців щодо сутності фінансових результатів:

- результат співставлення доходів та витрат підприємства (Ф.Ф. Бутинець, А.Г. Загородній і Г.Л. Вознюк, Н.М. Ткаченко, В.М. Опарін, Л.М. Худолій);
- приріст чи зменшення капіталу (С.Л. Лондар і О.В. Тимошенко, А.Г. Загородній і Г.Л. Вознюк);
- вираження у формі прибутку або збитку (Ф.Ф. Бутинець, А.Г. Загородній і Г.Л. Вознюк, А.Д. Мочерний, М.С. Пушкар, Н.М. Ткаченко, В.М. Опарін, Л.М. Худолій, М.С. Чебанова і С.С. Василенко);
- підсумки (результат) діяльності (Р.В. Скасюк, М.С. Пушкар).

Також варто зазначити, що думки багатьох науковців стосовно сутності поняття «фінансовий результат» є тотожними.

Таким чином, ми можемо зробити певні висновки про те, що фінансовий результат трактується як співставлення доходів і витрат діяльності підприємства, може бути прибутком або збитком, що, своєю чергою, приводить до зростання (прибутку) або зменшення (збитку) власного капіталу. І саме отриманий фінансовий результат характеризує якість діяльності підприємства. Як бачимо, спектр визначень досить широкий, що можна пояснити різними підходами науковців до розуміння даного поняття [2].

Також, як показали дослідження, науковці розглядають фінансовий результат підприємств окремих галузей. С.Л. Червінська визначає суть економічної категорії «фінансовий результат аграрного підприємства» як різницю між майновим станом підприємства на кінець і початок звітного періоду, що найповніше характеризує сутність даної категорії.

У дослідженнях, присвячених обліковому відображенню фінансових результатів діяльності, М.М. Залатдінов пропонує уточнити характеристики фінансового результату. Зокрема, для узагальнення доходів та витрат науковець пропонує використовувати термін «фінансові результати» (обов'язкового в множині). Для характеристики прибутку або збитку необхідно використовувати лише термін «кінцевий фінансовий результат» (в однині), оскільки може виникати або прибуток, або збиток, або «нульовий фінансовий результат».

Вище було розглянуто трактування поняття «фінансові результати» з економічної та облікової точок зору.

О.О. Вороніна звертає увагу на те, що серед найпоширеніших підходів до визначення поняття «фінансовий результат» є економічний, бухгалтерський та управлінський. На нашу думку, дефініцію «фінансові результати» можна розглядати також із боку податкових розрахунків та управлінського обліку [2].

Можна зробити висновок, що недосконалість наведених визначень спричинена різними факторами, найвагоміші з них – існування різних підходів до розуміння досліджуваного поняття (економічний, фінансовий, обліковий тощо), і те, що кожен із дослідників розглядає фінансові результати чи то в певній галузі економіки, чи прив'язуючи їх до конкретного завдання або об'єкта бухгалтерського обліку [3].

Щодо трактування досліджуваного поняття в управлінському обліку, то даному питанню присвячені праці Л.В. Нападковської. У наукових дослідженнях автор розмежує поняття «фінансовий» та «управлінський» результат. У фінансовій бухгалтерії результат у цілому по підприємству визначається без калькулювання собівартості продукції шляхом порівняння затрат (у розрізі елементів) із випуском продукції у фінансовій бухгалтерії. В управлінській бухгалтерії фінансовий результат визначається по виробках, а потім – по внутрішніх і зовнішніх сегментах [2]. Тобто в управлінському обліку сутність фінансового результату зводиться до визначення результату діяльності за видами реалізованої продукції (центрами відповідальності, сегментами діяльності), а у фінансовому обліку – у цілому за основним видом діяльності.

Серед думок зарубіжних учених можна виділити три основних трактування фінансового результату.

Фінансовий результат, як стверджував берлінський адвокат Г.В. Симон, – це приріст протягом звітного періоду капіталу (засобів, які

зробили власники) підприємства (відповідно, збиток визначається як його зменшення).

Податкове законодавство ототожнює поняття «фінансові результати» та «прибуток». Ст. 134 Податкового кодексу України передбачено, що прибуток визначається шляхом зменшення суми доходів звітного періоду на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат звітного податкового періоду [4].

Друге трактування фінансового результату дає Е. Шмаленбах, професор Кельнського університету: це різниця між доходами і витратами підприємства. Він убачав, що для визначення фінансового результату – прибутку, слід зосередитися на русі грошових витрат і доходів.

Третє трактування впливає із праць І. Фішера: фінансовий результат є збільшення протягом звітного періоду оцінки активу за рахунок зміни його дохідності [5].

Ураховуючи розглянуті вище аспекти трактування сутності фінансових результатів, у бухгалтерському обліку фінансовий результат варто розуміти як результат господарської діяльності, що є різницею від порівняння доходів і витрат підприємства за вирахуванням сум податків, що визначається за визначений період і в цілому або за видами діяльності та узагальнюється у вигляді прибутку (збитку).

Позитивним фінансовим результатом діяльності підприємства є прибуток, збільшення якого означає примноження фінансових ресурсів та зростання фінансових результатів. Негативне (від'ємне) значення категорії фінансового результату відображається в показнику збитку, який свідчить про низький рівень або відсутність результативності господарської діяльності, неефективне управління ресурсним, виробничим та економічним потенціалом підприємства, невміле використання наявного капіталу, низьку якість роботи менеджменту підприємства тощо.

Аналіз характеристик фінансового результату в економічній та обліковій літературі дає змогу сказати, що фінансовий результат – це категорія, що відображає результативність господарської діяльності у вигляді відповідного показника – прибутку або збитку. Проте ми вважаємо нелогічним і некоректним ототожнення прибутку і збитку з доходами та витратами підприємства для цілей облікового відображення даних об'єктів бухгалтерського обліку, з чого впливає недосконалість наведених визначень.

Таким чином, розмір прибутку чи збитку характеризується фінансовими результатами діяльності підприємства.

Можна зробити висновок, що недосконалість наведених визначень спричинена різними факторами, найвагоміші з них – існування різних підходів до розуміння досліджуваного поняття (економічний, фінансовий, обліковий тощо) і те, що кожен із дослідників розглядає фінансові результати чи то в певній галузі економіки,

чи прив'язуючи їх до конкретного завдання або об'єкта бухгалтерського обліку [3].

Наприклад, у трактуванні категорій «прибуток» і «збиток» Н.В. Прохар виділяє кількісну та якісну сторони. О.В. Гриनावцева вдосконалила поняття «фінансовий результат» відповідно до стандартів бухгалтерського обліку. Уточнено поняття фінансових результатів господарської діяльності як економічної категорії приділяє увагу Д.Є. Свідерський [2].

Сучасні підходи до трактування сутності категорії «прибуток» стосуються переважно визначення його як частини доходу від реалізації продукції, форми прояву вартості додаткового продукту, який зі сфери виробництва переходить у сферу обміну, де й реалізується.

А.М. Поддєрьогін визначає прибуток як частину додаткової вартості продукту, що реалізується підприємством, яка залишається після покриття витрат виробництва. За Й.М. Петровичем прибуток є основним джерелом збагачення власників підприємства, розширення та модернізації виробництва. Відповідно до принципів організації бухгалтерського обліку, прибуток, у числі інших (емісійний дохід, внески засновників у статутний капітал, пайові внески), належить до джерел власних економічних ресурсів підприємства. Джерелом інформації про одержаний прибуток як результат діяльності підприємства, визначає вчений, є перша частина («Фінансові результати») форми № 2 фінансової звітності підприємства «Звіт про фінансові результати» («Звіт про сукупний дохід») за окремий звітний період.

І.М. Бойчик визначає прибуток як частину чистого доходу, що залишається підприємству після відшкодування всіх витрат, пов'язаних із виробництвом, реалізацією продукції та іншими видами діяльності.

З погляду Г.Г. Кірейцева, прибуток визначається як найважливіша фінансова категорія, що відображає позитивний фінансовий результат господарської діяльності підприємства, характеризує ефективність виробництва і в кінцевому підсумку свідчить про обсяг та якість виробленої продукції, стан продуктивності праці, рівень собівартості. Прибуток є не лише джерелом забезпечення внутрішньогосподарських потреб підприємства, але й джерелом формування бюджетних ресурсів держави. Як кінцевий фінансовий результат діяльності підприємства він становить різницю між загальною сумою доходів та витратами на виробництво і реалізацію продукції.

О.С. Філімоненков вважає, що прибуток – це грошовий вираз вартості реалізованого чистого доходу, основна форма грошових накопичень господарюючих суб'єктів. Він характеризує дохідність підприємства від проведення відповідних заходів, окупленість вкладених витрат і використаного майна в результаті проведення заходів [7].

Згідно НП(С)БО 1, прибуток – це сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними ви-

трати. А збитки – перевищення суми витрат над сумою доходів, для отримання яких здійсненні ці витрати [8].

Вагомий внесок у дослідження сутності дефініції «прибуток» зробили О.Д. Данилов та Т.В. Паєнко, які розглядають його як складову частину власного капіталу [9].

Прибуток підприємства характеризується не тільки своєю багатоаспектною роллю, але й різноманіттям видів, в яких він виступає. Під загальним поняттям «прибуток» розуміють всілякі його різновиди [10].

Відповідно до Податкового кодексу України, прибутком вважається сума валових доходів, скоригована відповідним чином для потреб оподаткування [4].

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», під доходами в бухгалтерському обліку розуміють збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, що викликають зростання власного капіталу (за винятком збільшення капіталу за рахунок внесків власників). Витрати – 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 розподілення власниками) [8].

Порядок визнання доходу та витрат регламентується П(С)БО 15 «Дохід» та П(С)БО 16 «Витрати».

Ураховуючи різноманітні підходи до визначення прибутку в обліку й аудиті, можна виділити такі його основні риси: прибуток є результатом діяльності підприємства за певну дату від комплексної діяльності (операційної, фінансової та інвестиційної); прибуток (чистий прибуток) підприємства – це та частина, яка залишається у підприємства після всіх відрахувань; прибуток є вартісним показником, вираженим у грошовій формі.

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 [11].

Отже, прибуток підприємства в умовах ринкової економіки є головною метою підприєм-

ницької діяльності, основним показником ефективності діяльності підприємства, основним джерелом розвитку діяльності підприємства та індикатором банкрутства. До того ж прибуток підприємства є основним джерелом формування соціальних потреб суспільства, що створює систему економічного розвитку держави.

Висновки. У статті здійснено узагальнення понять «фінансовий результат» і «прибуток» підприємства, визначено нормативно-правове забезпечення формування фінансових результатів (прибутку) підприємства.

У результаті дослідження встановлено, що прибуток є результатом господарської діяльності підприємства, який характеризує ефективність господарювання, спроможність підприємства здійснювати подальшу господарську діяльність, а також є об'єктом оподаткування, що визначає співвідношення між доходами і витратами за певний період та визначається за даними спеціального податкового обліку.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Дейнека О.В., Остапенко О.А. Сутність поняття «фінансовий результат» та особливості його формування / О.В. Дейнека, О.А. Остапенко // Молодіжн. наук. вісн. УАБС НБУ. Економічні науки. – 2013. – № 4.
2. Шипіна С.Б. Сутність поняття «фінансові результати» як об'єкта бухгалтерського обліку / С.Б. Шипіна // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2012. – № 1(59).
3. Тесленко Т.І. Облік фінансових результатів: проблеми та шляхи вдосконалення / Т.І. Тесленко, Н.В. Конькова // Бізнес Інформ. Економіка, бух. облік та аудит. – 2013. – № 4.
4. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
5. Есманова Л.І. Управління фінансовими результатами сільськогосподарських підприємств : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.04 / Л.І. Есманова ; Сум. нац. аграр. ун-т. – Суми, 2009. – 20 с.
6. Скалюк Р.В. Економічний механізм управління фінансовими результатами промислових підприємств: теоретичні основи забезпечення функціонування / Р.В. Скалюк // Економічний вісник Донбасу. – 2011. – № 2. – С. 86–93.
7. Непочатенко О.О. Фінанси підприємств : [навч. посіб.] / О.О. Непочатенко. – К. : Центр навчальної літератури, 2013 – 504 с.
8. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 07 лютого 2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
9. Садовська І.Б. Бухгалтерський облік : [навч. посіб. для вищої школи] / І.Б. Садовська ; Луцьк. нац. техн. ун-т. – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 688 с.
10. Гавриш А.О. Класифікація прибутку як основа управління фінансовими результатами підприємств / А.О. Гавриш // Науковий вісник НУБіП України. – 2012. – С. 169.
11. Мардус Н.Ю. Теоретичні і методичні підходи до визначення фінансового результату в обліку і аудиті / Н.Ю. Мардус, К.Ю. Корсунова // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2016. – Вип. 8. – С. 873–875.