

Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка" включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки

**Ефективна  
ЕКОНОМІКА**

Дніпропетровський державний  
аграрно-економічний університет



№ 4, 2011 [Назад](#) [Головна](#)

УДК 657:658.871.878

*О. Ф. Андросова,*  
к.е.н., доц. кафедри «Фінанси та банківська справа»  
*А. О. Губарь,*  
магістрантка гр.ФЕУ-616  
Запорізький національний технічний університет

## ОСОБЛИВОСТІ МЕТОДИКИ І ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

### FEATURES OF METHOD ORGANIZATIONS OF ACCOUNTING FINANCIAL RESULTS

**Анотація.** З урахуванням поглядів провідних вітчизняних та зарубіжних науковців запропоновано власне визначення такої економічної категорії, як прибуток. Розглянуто основні характеристики прибутку підприємств та його вплив на розвиток економічних процесів. Запропоновано до рахунка 79 «Фінансові результати» відкрити додатковий субрахунок 79.5 «Фінансовий результат звітного періоду», що дозволить узагальнити інформацію, яку використовують для складання проміжної та річної фінансової звітності.

**Ключові слова:** доходи, витрати, фінансовий результат, прибуток, збиток, дохід на вкладений капітал, фінансовий результат звітного періоду.

**Annotation.** Taking definition of such economic category, as profit. The basic characteristics of profit of the enterprises and its influence on development of economic processes are considered. It is offered to account 79 «Financial results» to open additional subaccount 79.5 «Financial result of the accounting period» that will allow to generalize the information which use for drawing up of the intermediate and into account sights conducting domestic and foreign scientific workers are offered own annual financial reporting.

**Key words:** incomes, expenses, financial result, profit, the loss, the income on the invested capital, financial result of the accounting period.

#### Вступ

Характерною особливістю сучасного розвитку економіки України є глобальні економічні перетворення в сфері виробництва на основі ринкових відносин. Ринкові відносини вимагають перегляду системи бухгалтерського обліку і аудиту, одним із центральних елементів яких є облік та аудит доходів, витрат і фінансових результатів. Основною метою підприємства в умовах ринку стає одержання максимального прибутку при мінімальних витратах з паралельним підвищенням якості обслуговування споживачів. Важливим є той факт, що основою фінансово-економічного розвитку та стабільності підприємства за наявності конкуренції є збереження фінансової незалежності, яку забезпечує позитивний фінансовий результат діяльності – прибуток.

Для прийняття ефективних управлінських рішень необхідна достовірна інформація про результати діяльності, сформована з урахуванням специфіки господарювання підприємств та їх організаційної структури.

Насамперед це стосується об'єктивної інформації щодо витрат та доходів, як визначальних складових фінансових результатів. У процесі реформування системи бухгалтерського обліку в Україні зазнали істотних змін методологічні засади формування, обліку й відображення у звітності фінансових результатів звітного періоду з орієнтацією на концептуальні основи і принципи визнання доходів та витрат. Проте, це не забезпечило створення цілісної системи формування показників фінансового результату та відображення їх у фінансовій звітності. Незважаючи на те, що принципи, організація й методика обліку, порядок формування облікових політики підприємств України відповідають міжнародним стандартам фінансової звітності, все ж існує ряд невідповідностей в окремих концептуальних підходах щодо їх визнання. Саме тому є актуальною необхідність дослідження й формування методичних підходів щодо визначення фінансових результатів в системі бухгалтерського обліку.

Проблеми обліку фінансових результатів на підприємствах ретельно досліджені у працях відомих вітчизняних учених, зокрема І.О. Белий, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, Дем'яненко М.Я., В.М. Жук, Г.Г. Кірейцев, Ковальчук М.І., Кужельного М.В., Лавріненко Л.І., Ю.Я. Литвин, Лишценко О.В., Мних С.В., Моссаковського В.Б., В.Г. Лінник, В.В. Сопко, Л.К. Сук, П.Т. Саблук, Ткаченко Н.М., Л.С. Шатковська, В.О. Шевчук, В.П. Ярмоленко та інші.

Провідні науковці зробили значний внесок у розвиток обліку, однак ряд проблем залишається не вирішеним, оскільки становлення нормативної бази обліку і звітності та теоретичне обґрунтування цих процесів перебуває на стадії формування й розвитку. Запровадження національних стандартів бухгалтерського обліку не завжди відповідає новим вимогам промислового виробництва. При цьому залишаються нез'ясованими питання обліку фінансових результатів де має місце неузгодженість фінансового, управлінського та податкового обліку на рівні підприємства.

Тому об'єктивно існує необхідність у подальшому вивченні та дослідженні проблем організації і методики обліку фінансових результатів. Саме цим зумовлене обрання теми статті дослідження й саме це підтверджує її актуальність.

#### Постановка завдання

Метою статті є теоретичне обґрунтування положень та розробка практичних рекомендацій з удосконалення найважливіших аспектів методики й організації обліку фінансових результатів діяльності вітчизняних підприємств.

#### Результати

Досить важливим є той факт, що рівень ефективності господарської діяльності будь-якого підприємства характеризують фінансові результати, одержані внаслідок цієї діяльності, якими можуть бути як прибутки, так і збитки. Категорія «фінансові результати» враховує обидві сторони інтегрованого завдання: скільки отримано і якою ціною досягнуто [4, с. 61].

В умовах ринкової економіки України прибуток розглядають не тільки як результативний і оціночний показник діяльності підприємств. Він став метою діяльності підприємства, головною умовою його ділової активності та подальшого розвитку, ефективному здійсненню своїх функцій на споживчому ринку відповідно до попиту на продукцію (роботи, послуги), які виготовляє (виконує, надає) підприємство. Прибуток набуває нових суттєвих рис, зокрема його розглядають як дохід на вкладений капітал в той чи інший вид бізнесу. Досить важливим є той факт, що на сьогоднішній день на превеликий жаль, існує законодавче розмежування понять чистого прибутку та прибутку до оподаткування, що обумовлено різними законодавчими підходами до визначення доходів, витрат, а разом з тим, і формування фінансового результату діяльності підприємства. Причиною такого явища є те, що прибуток виступає основним джерелом фінансових ресурсів як на мікро-, так і на макрорівнях і тому відображає суперечності між загальнодержавними інтересами та розвитком підприємств як суб'єктів господарювання.

Зрештою, прибуток є основним рушійним стимулом розвитку ринкової економіки. Саме його високий рівень свідчить про привабливість підприємств тієї чи

іншої галузі з погляду віддачі від вкладення інвестицій і змушує капітали мігрувати. В сучасних умовах глобалізації, коли капітали вільно «перепливають» з однієї країни в іншу, перебудовуючи структуру національної економіки кожної з країн, прибуток привертає увагу не тільки практиків, а й теоретиків. Саме тому, у процесі розвитку економічної теорії визначення понять «прибуток» і «збиток» постійно вдосконалювалося.

Враховуючи складність визначення сутності прибутку, доцільно було б розглянути основні його характеристики:

- 1) прибуток являє собою форму доходу підприємства, яке здійснює певний вид діяльності;
- 2) категорія прибутку нерозривно пов'язана з категорією капіталу, оскільки прибуток є формою доходу підприємства, яке здійснює капіталовкладення для досягнення комерційного успіху;
- 3) прибуток характеризує не весь дохід, отриманий в процесі підприємницької діяльності, а тільки ту частину доходу, яка залишається за вирахуванням витрат на здійснення даної діяльності;
- 4) прибуток є вартісним показником, що виражений в грошовій формі [7].

Перевагами прибутку користуються не тільки господарі підприємств. Прибуток – це те, що дає можливість підприємствам бути корисним соціальним і економічним механізмом.

Досить важливо відзначити, механізм розподілу прибутку підприємства через податкову систему дозволяє поповнювати дохідну частину державного бюджету, що дає можливість державі здійснювати заплановані програми розвитку економіки.

Прибуток характеризує ефективність господарювання підприємства за всіма напрямками його діяльності: виробничою, збутовою, постачальницькою, фінансовою та інвестиційною. Він становить основу економічного розвитку підприємства і зміцнення його фінансових відносин з партнерами.

Для розкриття суті та поняття фінансових результатів на промислових підприємствах розглянуто основні характеристики прибутку підприємств і його вплив на розвиток економічних процесів, що здійснюються на цих підприємствах (рис.1).

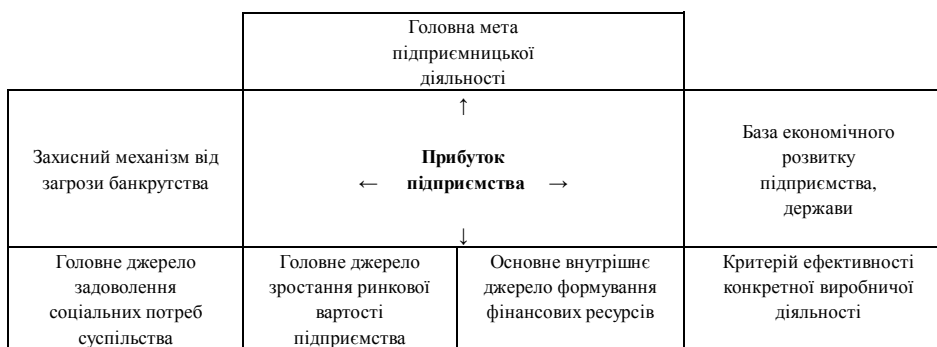


Рис. 1. Загальна характеристика прибутку підприємства

Крім підприємницького прибутку в економічній літературі [1, 2, 7] розглядаються й інші види прибутку (бухгалтерський; від страхування; економічний; емісійний; капіталізований; нормальний; плановий; на акцію; реінвестований; чистий; біржовий; валовий; внутрішній; додатковий; курсовий; мінімальний; монополістичний; фінансовий).

Отже, на основі цього, нами сформульовано загальне визначення прибутку. Прибуток – це перетворена, похідна форма додаткової вартості, яка з кількісного аспекту є різницею між ціною продажу продукції (товарів) і витратами діяльності підприємства. Як перетворена форма додаткової вартості, прибуток – результат усього авансованого капіталу, факторів виробництва. Такими факторами в сучасних умовах західна економічна наука називає працю, капітал (засоби виробництва), землю, діяльність управлінського апарату з організації виробництва, підприємницьку діяльність (щодо нових комбінацій техніки і технології, створення нових товарів, освоєння нових джерел сировини, впровадження досягнень НТП), а також ризик, інформацію тощо.

Разом з тим, важливим моментом є обчислення прибутку, яке є одним із найважливіших питань методології бухгалтерського обліку. Алгоритм визначення фінансового результату для підприємств передбачений П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» [10].

Узагальнюючою формою фінансової звітності, в якій формуються фінансові результати, включаючи промислові підприємства, є форма №2 «Звіт про фінансові результати», який складають відповідно до затвердженого П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати». Важливо відзначити, що згідно класифікації, передбаченої даним П(С)БО 3, критерієм формування прибутку (збитку) є його визначення за окремими видами діяльності підприємства. Формування фінансових результатів зводиться до визначення прибутку або збитку за видами діяльності - звичайної й надзвичайної.

Так, у загальному вигляді, результат господарської діяльності підприємства за принципом формування прибутку (збитку) підприємства відповідно до процесу відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку обчислюють за формулою (1):

$$ЧП(З) = (\pm ФР \text{ о.д} \pm ФР \text{ ф.о} \pm ФР \text{ і.з.д} \pm Ф \text{ н.п.}) \quad (1)$$

де:

ФР о.д. - фінансовий результат від операційної діяльності;

ФР ф.о. - фінансовий результат від фінансових операцій;

ФР і.з.д. - фінансовий результат від іншої звичайної діяльності;

ФР н.п. - фінансовий результат від надзвичайних подій;

ЧП(З) - чистий прибуток або збиток.

Відзначимо, що відповідно Інструкції про застосування Плану рахунків визначення фінансових результатів проводиться через закриття субрахунків за окремими видами діяльності рахунку 79 «Фінансові результати», а разом з тим, визначення кінцевого сальдо, яке списують на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Синтетичний рахунок 79 «Фінансові результати» у своєму складі містить чотири субрахунки, такі як: 79.1 «Результат операційної діяльності», 79.2 «Результат фінансових операцій», 79.3 «Результат іншої звичайної діяльності» та 79.4 «Результат надзвичайних подій».

Загально прийнятим є те, що за дебетом рахунку 79 «Фінансові результати» відображують суму нарахованого податку на прибуток, що списується із рахунку 98 «Податки на прибуток». При нарахуванні останнього необхідно попередньо визначити на основі додаткових розрахунків суму податку на прибуток (окремо від звичайної діяльності та надзвичайних подій).

Досить проблемним питанням на наш погляд є відсутність в інструктивних матеріалах з бухгалтерського обліку порядку віднесення податку на прибуток від звичайної діяльності (субрахунок 98.1) на фінансові результати – на конкретні субрахунки рахунку 79. Згідно чинного законодавства порядок ведення обліку на рахунку 79 «Фінансові результати», на якому накопичується інформація про фінансові результати від звичайної діяльності та надзвичайних подій, не дає можливості оперативного, повного об'єктивного висвітлення результатів господарської діяльності [11].

Відмітимо, що з метою достовірного, оперативного формування фінансових результатів у промислових підприємствах залежно від видів діяльності виникає потреба відкриття до рахунку 79 «Фінансові результати» субрахунку 79.5 «Фінансовий результат звітного періоду», що не суперечить чинному законодавству. Саме таке нововведення сприятиме узагальненню інформації про фінансові результати, яку використовують для складання проміжної та річної фінансової звітності. Відмітимо, що на нововведеному субрахунку буде акумулюватися інформація про доходи та витрати всіх субрахунків рахунку 79 «Фінансові результати», тобто протягом року контролюється одержання фінансового результату підприємства в розрізі усіх видів діяльності.

Введення субрахунку 79.5 «Фінансовий результат звітного періоду» та разом з тим, запропоновані зміни до реєстрів бухгалтерського обліку сприяють достовірному відображенню в обліку процесу формування інформації про фінансові результати за звітний період, забезпечує повну інформацію для складання Звіту за формою № 2 «Звіт про фінансові результати». Інформація може бути використана підприємством для аналізу внутрішньогосподарської діяльності підрозділів підприємства на основі затвердженої облікової політики, визначення податку на прибуток, оперативного складання фінансової звітності.

Організаційно-методологічні підходи до обліку витрат, доходів і результатів діяльності сконцентровано увагу на дослідженні методологічних засад визнання і обліку доходів згідно з вимогами П(С)БО 15 "Дохід" і витрат згідно з П(С)БО 16 "Витрати", проаналізовано існуючі недоліки і обґрунтовано напрямки удосконалення методики і організації бухгалтерського обліку результатів діяльності. Система бухгалтерського обліку підприємств України повинна не лише забезпечити підготовку фінансової звітності відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку, але й передбачити можливість трансформації звітності українських підприємств у фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності, або, як мінімум, її зіставлення з показниками, отриманими на основі цих стандартів.

Одним з аспектів проблеми організації обліку фінансових результатів є класифікація доходів і витрат. Визнані доходи класифікуються в бухгалтерському обліку згідно з вимогами положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 "Дохід" 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 [9]. Далі в стандарті вказано, що склад доходів, віднесених до відповідної групи, встановлено положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати". Втім, необхідно наголосити, що, згідно з положенням, доходи класифікують за такими групами: дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); інші операційні доходи; дохід від участі в капіталі; інші фінансові доходи; інші доходи; надзвичайні доходи. Це означає, що встановлена П(С)БО 15 "Дохід" і П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати" класифікація доходів за групами не збігається, саме тому ми пропонуємо уточнену класифікацію доходів [8, 9]. Запропонована класифікація доходу за джерелами отримання збігається з підходами визнання доходу згідно з П(С)БО 15 "Дохід" і відповідає економічній сутності господарських операцій і класифікації доходів за групами, зокрема: 1. Дохід, отриманий внаслідок продажу активів; 2. Дохід отриманий внаслідок використання активів іншими сторонами – дохід від участі в капіталі і дохід, отриманий внаслідок інвестиційної діяльності; 3. Інші доходи, які отримані внаслідок певних подій і не пов'язані з господарською діяльністю [9].

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначає положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати". Критичний аналіз сукупності методичних засад щодо класифікації витрат засвідчив, що впродовж останніх років склався класичний підхід до їх застосування. Однак організація і методика обліку потребує вдосконалення за окремими напрямками, зокрема: необхідність уточнення підходів щодо віднесення витрат до конкретної їх складової, уточнення і конкретизація методичних засад класифікації та обліку витрат звітного періоду, забезпечення витрат наступних періодів, витрат майбутніх періодів і зменшення доходу та власного капіталу.

#### Висновки

Система обліку фінансових результатів є необхідною та важливою частиною функціонування вітчизняних підприємств. У статті запропоновано визначення такої економічної категорії, як прибуток. Розглянуто основні характеристики прибутку підприємств та його вплив на розвиток економічних процесів. Запропоновано до рахунка 79 «Фінансові результати» відкрити додатковий субрахунок 79.5 «Фінансовий результат звітного періоду», що дозволить узагальнити інформацію, яку використовують для складання проміжної та річної фінансової звітності.

Проведене дослідження економічної суті, методичних підходів до визнання доходів, витрат і формування фінансового результату. Доведено, що в умовах дії ринкових відносин, для прийняття управлінських рішень на рівні підприємства і розрахунку загальнодержавних статистичних показників важливого значення набуває інформація про фінансові результати. Важливість показника прибутку (збитку) для різних користувачів підтверджує об'єктивну потребу запровадження єдиних принципів, методологічних засад визнання доходів та витрат.

Дослідженні основні питання стосовно формування та обліку фінансових результатів діяльності є досить вирішальними і багато в чому їх вирішення вплине на зміцнення економічного стану вітчизняних підприємств.

#### Список використаних джерел:

1. Бутинець Ф.Ф., Бондар В.П. Звітність підприємства. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 427 с.
2. Вербило О. Ф., Бойко З. І. Бухгалтерський облік. — К.: НАУ, 2004. — 424 с.
3. Інструкція «Про застосування плану рахунків бух. обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» МФУ № 291 від 30.11.1999 р.
4. Захожай В. Б., Базась М. Ф., Матюха М. М., Базась В. М. Бухгалтерський облік у галузях економіки : Підручник. – К. : МАУП, 2005. – 968 с.
5. Лень В. С. Бухгалтерський облік у галузях економіки: Навч. посібник. – К. : Знання-Прес, 2005. – 491 с.
6. Лишилєнко О. В. Бухгалтерський фінансовий облік. — К.: Центр навчальної літератури, 2005. — 528 с.
7. Нестеренко Ж. К. Бухгалтерський облік промислових підприємств : Навчальний посібник. – К. : Центр навчальної літератури, 2005. – 311 с.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №15 "Дохід" МФУ № 290 від 29.11.1999 р.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №16 "Витрати": МФУ № 318 від 31.12.1999 р.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 3 „Звіт про фінансові результати” МФУ №87 від 31.03.1998 р.
11. Шумляк Б.О., Татаренко І.В., Рябий Є.І. Бухгалтерський облік. – Д., 2008. – 342 с.
12. Хом'як Р. Л. Бухгалтерський облік та оподаткування: Навчальний посібник. – Львів : Бухгалтерський центр «Ажур», 2008. – 1112 с.

*Стаття надійшла до редакції 19 квітня 2011 року.*



ТОВ "ДКС Центр"