

ВИЗНАЧЕННЯ ТА ОБЛІК ФІНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТУ: ВІТЧИЗНЯНИЙ І ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД

Стаття присвячена актуальним питанням формування прибутку підприємств. У статті досліджено теоретичні проблеми визначення фінансових результатів діяльності підприємств у вітчизняній та зарубіжній практиці.

Ключові слова: прибуток, фінансовий результат.

Постановка проблеми. Закономірно, що основним економічним чинником, який в значній мірі визначає прибутковість підприємства, є фінансовий результат підприємства. При цьому фінансовий результат виступає тим комплексним показником, який узагальнює усі результати виробничо-господарської діяльності підприємства та визначає її ефективність.

В наш час багато які економісти схильні бачити головну причину нинішньої економічної нестабільності в Україні у непослідовності проведення економічних реформ, частих змінах економічного курсу та складу уряду. Безумовно, така точка зору не позбавлена об'єктивності, однак сучасна економічна ситуація зумовлена в рівній мірі як макроекономічними та політичними проблемами, так і багатьма мікроекономічними чинниками. Так, не викликає сумніву той факт, що сучасний стан виробництва в Україні значною мірою є наслідком низької прибутковості та збитковості значної більшості вітчизняних підприємств.

Оскільки величина фінансового результату визначає можливість подальшого розвитку підприємства (розширення виробництва, оновлення його основних фондів, впровадження нових прогресивних технологій і т.д.) та створює запас фінансової стійкості, який дозволяє підприємству оперативно реагувати на зміни у ринковій кон'юнктурі, то питання зниження собівартості та водночас підвищення прибутковості набувають особливої актуальності в сучасний період ринкових реформ та економічних перетворень.

Аналіз літературних джерел. Дослідженню проблем формування та обліку фінансових результатів приділяли увагу такі вчені, як: В.П. Багров, В.Я. Соколов, Ф.Ф. Бутинець, Г.В. Савицька, С.Ф. Голов, В.І. Іващенко, В.М. Костюченко, М.А. Болух, А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Є.О. Підгора, М.Г. Чумаченко, В.О. Мец, М.Р. Остапюк, Н.В. Чабанова, Н.П. Кондраков, П.А. Костюк, В.Г. Лінник, В.В. Сопко та інші.

Виклад основного матеріалу. На всіх етапах розвитку бухгалтерського обліку визначення фінансового результату майже беззаперечно визнавалося основною метою обліку. В різні часи в центрі уваги обліковців знаходився прибуток, методика його розрахунку. У зв'язку з цим піднімалось багато проблем, пов'язаних з його визначенням, обліком та відображенням у звітності.

Головною метою створення та подальшої діяльності будь-якого господарюючого суб'єкту, не залежно від виду його діяльності чи форми власності, є отримання кінцевого фінансового результату, тобто прибутку. 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.

Перші визначення прибутку збігалися зі значенням валового доходу, який за індивідуалістичною системою розподілу поділявся на три категорії: доходи від капіталу, землі та доходи від праці. Вважалося, що кожен із видів доходів є обов'язковою винагородою для одержувача за надані ним послуги у народному господарстві.

З розвитком самого бухгалтерського обліку з'являлося і трактування фінансового результату з облікової точки зору. Розвиток обліку фінансових результатів нерозривно

пов'язаний з історією розвитку бухгалтерського обліку, оскільки протягом усього процесу його вдосконалення визначення результату діяльності було одним з найважливіших об'єктів обліку навколо якого завжди виникали дискусії та проблеми.

За багаторічну історію обліку виникло багато різних точок зору щодо обліку прибутку, але майже всі вчені погоджувались з тим, що основна мета обліку – це визначення фінансових результатів, виявлення та розкриття причин утворення прибутку і виникнення збитків. Однак і на сучасному етапі існує багато проблем, пов'язаних з визначенням прибутку, його обліком та відображенням у звітності. П.А.Костюк характеризує прибуток так: «Прибуток – частина чистого доходу, що залишається в розпорядженні господарюючих підприємств та організацій», А.Н.Кузьмінський вважає, що «... Внаслідок підприємницької діяльності підприємство отримує прибуток (різницю між продажною вартістю реалізованої продукції та її фактичною собівартістю)...», тобто різницю між доходом та витратами [21, с.220].

До 2000 року фінансовий результат на підприємствах України визначався як алгебраїчна сума прибутку від реалізації і позареалізаційних фінансових результатів. Прибуток від реалізації товарів, робіт, послуг обчислювався як різниця між виручкою від реалізації і повною собівартістю продукції. В основі такого підходу до фінансового результату була теорія додаткової вартості К. Маркса. При цьому і трактування предмета бухгалтерського обліку пов'язувалося із процесами господарської діяльності як складовими процесу розширеного відтворення [20, с.59]. На нашу думку, таке розуміння фінансового результату, а також предмета бухгалтерського обліку забезпечувало розробку досить жорсткої системи контролю за використанням і збереженням державної власності, яка, зауважимо, добре виконувала свої функції.

Сьогодні також існують 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 прибутків.

Розглядаючи сутність фінансового результату в даний час, потрібно у першу чергу 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 з тим недостатньою для його повної характеристики, тому що у деяких випадках активна діяльність у якій-небудь сфері може і не бути пов'язаною із одержанням прибутку (наприклад, політична, благодійна діяльність).

2.Фінансовий результат (прибуток), є формою доходу суб'єкта господарської діяльності, що вклав свій капітал з метою 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 в процесі господарської діяльності, а тільки ту частину доходу, що «звільнені» 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 з ним основних показників – вкладеного капіталу, отриманого доходу, понесених витрат тощо, а також з діючим порядком його податкового регулювання.

Фінансовий результат - це прибуток або збиток, який отримує господарюючий суб'єкт внаслідок своєї діяльності. Як бачимо, поняття фінансового результату тісно пов'язане з поняттями прибутків та збитків, вважається, що прибуток є синонімом фінансового результату. Прибуток є основним джерелом фінансування розвитку підприємства, удосконалення 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.

Прибуток найпростіша і водночас найскладніша категорія ринкової економіки. Її простота визначається тим, що вона є стержнем і головною рушійною силою економіки ринкового типу, основним спонукальним мотивом діяльності підприємців у цій економіці. У той же час її складність полягає у різноманітності сутнісних сторін, які вона відображає, а також у різноманітності видів, у яких вона виступає [15, с.327].

Для того, щоб більш повно розкрити сутність фінансових результатів, необхідно розглянути, як його зміст трактується провідними економістами. На думку професора Мочерного С.В., прибуток – одна з форм чистого доходу в умовах розвинутих товарно-грошових відносин, що виражає вартість додаткового і часткового необхідного продукту, за своєю величиною - це різниця між продажною ціною товару і витратами на його виробництво [18, с.262]. С.Ф. Голов вважає, що прибуток - це різниця між доходами від певної діяльності й витратами на її здійснення [16, с.529]. На думку Ф.Ф. Бутинця, прибуток - це різниця між доходами від певної діяльності й витратами на її здійснення [14, с.513]. Зважаючи на думки різних авторів ми можемо сказати, що прибуток – це чистий дохід, який виражений у грошовій формі, суб'єкта господарської діяльності, і характеризує його винагороду за ризик здійснення підприємницької діяльності та являє собою різницю між усіма доходом і пов'язаними з ними витратами. Дане визначення на нашу думку є найбільш вагомим, тому що воно лаконічне, достатньо розширене, дає можливість точно зрозуміти сутність досліджуваної категорії.

Визначення і описи поняття «збиток» в спеціальній літературі зустрічається досить мало. Це пов'язано з тим, що категорії «прибуток» і «збиток» протилежні за змістом, але разом з цим виражають зміст поняття «фінансовий результат». Тому даючи характеристику прибутку, про збиток забувають. Хоча інформацію можна відобразити з точністю, але навпаки, і це вже буде характеристика збитку. Збиток – це своєрідний антипод прибутку, і порядок його формування нічим не відрізняється від позитивного результату діяльності, тобто збиток також знаходиться як різниця доходів та витрат діяльності господарюючого суб'єкта, тільки результат матиме від'ємне значення [20, с.136].

Також, в деяких економічних джерелах ми зустрічаємо тлумачення поняття «фінансовий результат», де його визначають як різницю між доходами та витратами підприємства чи його окремого підрозділу за певний час; приріст чи зменшення вартості власного капіталу підприємства внаслідок діяльності у звітному періоді [22, с.524].

Загалом порядок формування фінансових результатів можна зобразити у вигляді схеми представленої на рис.1.

Як економічна категорія, фінансовий результат визначається як різниця між сукупною виручкою та сукупними витратами підприємства. Перевищення валової сукупної виручки над сукупними витратами стає можливим завдяки створенню додаткової вартості.

Додаткова вартість виступає у вигляді збільшення вартості товару відносно витрат на його виробництво, як прирощування всього авансованого капіталу [27, с.95].

Таким чином, відповідно до поданої вище схеми формування кінцевого фінансового результату, можна сказати, що основоположними поняттями фінансових результатів як економічної, так і бухгалтерської категорії є поняття доходів і витрат, тому для повного усвідомлення суті фінансових результатів нам необхідно розглянути і їх зміст.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 3 «Звіт про фінансові результати» [11, с.20], дає наступне визначення доходів:

Доходи - 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 з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1, с.26] 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).

З точки зору податкового обліку, відповідно до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» використовуються такі визначення, як валові доходи та валові витрати [2, с.26].

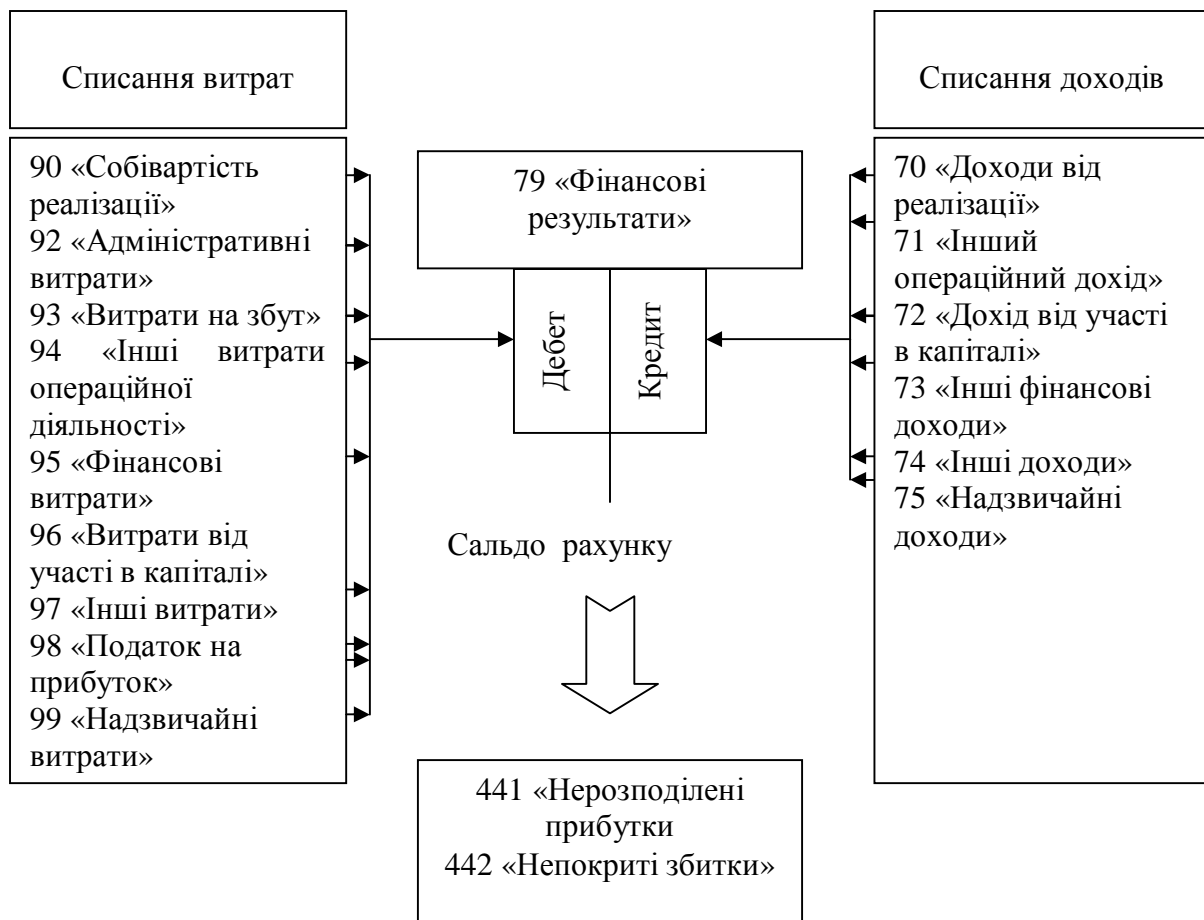


Рис.1. Формування кінцевого фінансового результату

Валовий дохід - загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України.

Валові витрати - сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які виготовляються таким платником податку для їх подальшого використання у власній господарській діяльності.

В податковому обліку прибуток який підлягає оподаткуванню, визначається як різниця між скорегованим валовим доходом, валовими витратами та амортизацією основних фондів і нематеріальних активів виробничого призначення. Відповідно, так як в діяльності

підприємства можуть виникати різні види доходів та витрат, то кінцевий фінансовий результат необхідно розділяти на певні види, тобто здійснювати їх класифікацію.

Національними положеннями (стандартами), передбачені такі види діяльності, як:

Операційна діяльність - це основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю. Основна діяльність визначається згідно з П(С)БО 3 як операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу.

Інвестиційна діяльність - це придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів.

Фінансова діяльність - це діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства.

Надзвичайна подія - це подія або операція, яка відрізняється від звичайної діяльності підприємства та не очікується, що вона повторюватиметься періодично або в кожному наступному звітному періоді [19, с.513].

Відповідно до видів діяльності виділяють:

- фінансові результати операційної діяльності;
- фінансові результати інвестиційної діяльності;
- фінансові результати фінансової діяльності;
- фінансові результати надзвичайних подій.
- Якщо розглядати фінансові результати відповідно до їх величини, то можна виділити:
 - позитивні фінансові результати (прибуток);
 - нульовий фінансовий результат;
 - негативний фінансовий результат (збиток).

В залежності від змісту, фінансовий результат поділяють на:

- Економічний - частина загального доходу після вирахування економічних витрат;
- Бухгалтерський - сума прибутку до оподаткування, визначена та відображена у Звіті про фінансові результати;
 - Податковий - сума прибутку, визначена за податковим законодавством як об'єкт оподаткування за звітний період;
 - За характером використання існує прибуток :
 - Розподілений - сума чистого прибутку, яка була розподілена у звітному періоді за напрямками, передбаченими установчими документами;
 - Нерозподілений - сума чистого прибутку, яка не була розподілена у звітному періоді;
- За складом прибуток поділяють [19, с.513]:
 - Валовий - прибуток від реалізації продукції (робіт, послуг);
 - Чистий - прибуток, що залишається у підприємства після сплати податків, відрахувань, обов'язкових платежів, надходить у певне його розпорядження;
 - Маржинальний - граничний додатковий прибуток, одержаний в результаті реалізації додаткової одиниці продукції;
 - Загальний - загальна сума прибутку підприємства, що включає фінансові результати від різних видів діяльності;

Планом рахунків бухгалтерського обліку (рахунок 79 «Фінансові результати») передбачено наступну класифікацію [10]:

- результат основної діяльності;
- результат фінансових операцій;
- результат іншої звичайної діяльності;
- результат надзвичайних подій;

Відповідно до рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» прибуток поділяють на:

– прибуток нерозподілений - це прибуток поточного та минулого звітних періодів, яка не була використана у поточному або минулих звітних періодах;

– непокриті збитки - це збитки підприємства, які не були покриті у поточному або минулих звітних періодах за рахунок нерозподіленого прибутку, резервного, пайового чи додаткового капіталу тощо;

– прибуток, використаний у звітному періоді - це сума прибутку, який був розподілений між власниками (нарахування дивідендів), або був спрямований на виплати за облигаціями, відрахування в резервний капітал та інше використання прибутку в поточному періоді.

– Методикою економічного аналізу також передбачено поділ фінансових результатів, згідно з якою прибуток (збиток) поділяється на:

– балансовий прибуток (збиток) - являє собою загальний фінансовий з урахуванням всіх прибутків і збитків, тобто різниця між чистим прибутком, який був отриманий від усіх видів діяльності і збитками;

– прибуток, який оподатковується, є різницею між скоригованими валовими прибутками та валовими витратами, згідно з Законом України «Про оподаткування прибутку»;

– госпрозрахунковий прибуток являє собою чистий прибуток, який залишається в розпорядженні підприємства після вирахування з неї всіх відповідних сум податків, відрахувань та інших платежів, а також покриття збитків [19, с.194].

Таким чином, фінансовий результат є одним з найважливіших показників, який узагальнює усі результати господарської діяльності та який характеризує ефективність діяльності суб'єкта господарювання. У фінансових результатах знаходять пряме відображення всі аспекти діяльності підприємства: рівень використання виробничих засобів, трудових, матеріальних і фінансових ресурсів; особливості технології та організації виробництва; собівартість реалізованої продукції, її якість; обсяг реалізації, реалізаційні ціни; продуктивність праці; державне регулювання розвитку галузі тощо.

Важливою особливістю є те, що на сьогодні в Україні діють дві різні методики визначення фінансового результату підприємства, це обумовлено наявністю двох видів звітності, податкової та фінансової, в яких порядок визначення доходів і витрат не співпадає.

Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні. Відповідно до Закону, якого прибуток підприємства визначається як різниця між отриманими доходами і понесеними підприємством витратами за певний період. Відповідно, збиток підприємства визначається як перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійсненні ці витрати.

При визначенні фінансових результатів доволі вагомими є доходи та витрати, адже саме вони розкривають сутність прибутку(збитку), тому доволі актуальним є розгляд вимог та норм саме положень (стандартів) бухгалтерського обліку «Доходи» [11, с.84] та «Витрати» [11, с.87] і Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28.12.1994 №334/94 [2, с.26], який з точки зору податкового обліку розкриває зміст доходу, витрат, прибутку.

Інформація, розкрита у цих нормативних актах, являється доволі важливою, адже саме у порядку визнанні доходів та витрат і є основна відмінність отриманого фінансового результату за бухгалтерським та податковим обліком.

Доходи та витрати визнані в бухгалтерському обліку, як правило визнаються валовими доходами та витратами і в податковому обліку, але різниця може виникнути в результаті неспівпадання по звітних періодах, оскільки момент визнання доходу та витрат в бухгалтерському і в податковому обліку різні. Крім того встановлено різні підходи по визнанню доходів, витрат, валових доходів та витрат по окремих операціях, які визнаються валовими доходами та витратами і не являються доходами і витратами в бухгалтерському обліку.

Згідно з Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» [2, с.27], прибутком вважається сума валових доходів, тобто по суті доходів від усіх видів діяльності, скоригована певним чином для цілей оподаткування, зменшена на суму валових витрат підприємства і на вартість зносу (амортизації) основних засобів і нематеріальних активів. Суми доходів та витрат, відповідно закону, визнаються за правилом першої події, також в законі подано вичерпний перелік доходів та витрат, які включаються чи не включаються відповідно до валових доходів та валових витрат, тому при визначенні прибутку підприємства за податковим обліком, слід керуватися відповідними статтями Закону. Аналіз складу валових доходів і валових витрат свідчить про те, що прибуток як об'єкт оподаткування являє собою досить умовну величину, яка відображає співвідношення між доходами і витратами підприємства за певний, законодавчо встановлений період оподаткування. Головна його особливість полягає в тому, що він безпосередньо не залежить від собівартості продукції, від різниці між виручкою від реалізації продукції і витратами на виробництво цієї продукції. Прибуток як об'єкт оподаткування визначається за даними спеціального податкового обліку, який не співпадає з бухгалтерським обліком прибутку.

У Законі України «Про підприємства в Україні» записано: «Підприємство — самостійний господарюючий статутний суб'єкт, який ... здійснює виробничу, науково-дослідницьку і комерційну діяльність з метою одержання відповідного прибутку (доходу)... На всіх підприємствах основним узагальнюючим показником фінансових результатів і господарської діяльності є прибуток (доход)». Цими нормативними положеннями визначається роль і місце прибутку в економіці підприємства. На відміну від ПДВ і акцизного збору, прибуток, що його одержують підприємства у сфері виробництва товарів і послуг, хоч він також є одним із головних джерел формування централізованих фінансових ресурсів держави, в значній своїй частині використовується тими підприємствами, які його одержали, на збільшення виробництва, реконструкцію і технічне переозброєння їх основних засобів, удосконалення технології, матеріальне заохочення трудящих та соціальний розвиток колективів. Законодавство України, яке регулює господарську діяльність суб'єктів підприємництва та порядок організації бухгалтерського обліку і звітності, з одного боку, і також систему оподаткування прибутку — з іншого, під «прибутком» визначає два різних економічних явища. Проаналізувавши нормативні документи, ми можемо зробити висновок, що фінансовий результат є одним з основних показників, що характеризують діяльність підприємства. Саме тому прибуток (збиток) є в складі кожного з елементів річної фінансової звітності суб'єктів господарської діяльності. А П(С)БО з першого по п'ятий деталізують відображення даних показників в звітності. Адже правильно складена звітність є запорукою успішного аналізу виробничо-господарської діяльності та її стратегічного планування та прогнозування, що, в свою чергу, є прямим шляхом в покращенні діяльності підприємства.

Вище згадані Положення дають характеристику відображення фінансових результатів в певних нестандартних умовах: зміни валютних курсів, зміни рівня та темпів інфляції, припинення діяльності господарюючого суб'єкта, тощо. Також за поданими вище даними можемо зробити висновок про відмінність у визначенні фінансового результату в бухгалтерському і податковому обліку. Остаточний фінансовий результат в бухгалтерському обліку визначається як різниця між різними видами доходів та витрат підприємства за звітний період, на противагу податковому, — де прибуток (збиток) визначається за формулою «валові доходи – валові витрати – амортизація».

Крім того значна кількість з розглянутих документів наводять визначення фінансових результатів для певної галузі або сегменту економіки. Але вся сукупність законодавчої бази, що регулює дане питання призначена для достовірного обліку та відображення фінансових результатів. Ефективна діяльність підприємств залежить від системи управління, від тієї політики, яку обрала держава для ведення бухгалтерського обліку. Значного впливу на ведення обліку національними підприємствами завдає міжнародний досвід, якого аж ніяк не слід нехтувати.

У зарубіжних системах обліку вихідним моментом і метою є визначення фінансового результату, що віддзеркалює ефективність використання вкладеного власником капіталу. При цьому прибуток трактується як складова власного капіталу, тобто його приріст протягом певного часу; виробничі ресурси розглядаються не за їх місцем у процесі розширеного відтворення, а за строком повернення вкладених у них коштів (необоротні й оборотні); сама діяльність — не як сукупність процесів розширеного відтворення, а як витрачання вкладеного капіталу (власного й залученого) з метою його збільшення [23, с.59]. У зарубіжних країнах можна використовувати три методи визначення фінансового результату. Головний із них — метод «витрати — випуск», що базується на моделі В. Леонт'єва. Другий метод спирається на формулу балансу: актив дорівнює сумі власного капіталу і зобов'язань. Третій — визначає фінансовий результат як зміну вартості чистих активів на початок і кінець звітного періоду. Для розрахунку фінансового результату за кожним методом передбачені певні моделі у планах рахунків, які, в свою чергу, пов'язані зі структурою фінансових звітів. У таблиці 1. відображено сутність кожного методу визначення фінансового результату, джерело даних для розрахунку, сфера застосування [23, с.64].

Таблиця 1

Визначення фінансового результату в зарубіжних країнах

Види обліку	Тип модуля у планах рахунків	Класи бухгалтерських рахунків	Метод визначення фінансового результату	Звітність
Фінансовий облік	Балансовий	«Необоротні активи», «Запаси», «Капітал», «Довгострокові зобов'язання»,	1. Результат = Актив – Капітал – Зобов'язання. 2. Зміна вартості	Фінансова звітність(бухгалтерський баланс)
		«Поточні зобов'язання», «Забезпечення»	чистих активів на початку і наприкінці звітного періоду	
	Витрати – випуск	«Витрати за елементами», «Витрати за видами діяльності», (Франція), «Витрати за функціями підприємства» (США, Канада, Великобританія), «Доходи (за видами діяльності або функціями підприємства)»	Результат = Доходи - Витрати	Фінансова звітність (звіт про фінансові результати)
Управлінський облік	Відображення результату фінансового обліку	«Фінансовий результат за центрами відповідальності», «Аналітичний фінансовий результат»	Відображений результат фінансового обліку деталізується, перегрупується відповідно до мети аналізу ефективності діяльності	Внутрішня звітність за даними управлінського обліку

Якщо зіставити фінансовий результат, обчислений за кожним із трьох методів на одному підприємстві за певний звітний період, то результати розрахунків можуть суттєво відрізнятись. Так, приріст вартості чистих активів не позбавлений впливу таких чинників, як залучення капіталу шляхом емісії цінних паперів або позичання коштів у банку та в інших кредиторів; переоцінка активів на дату складання балансу; вилучення прибутку засновниками; погашення зобов'язань.

Перший метод, за яким фінансовий результат обчислюється шляхом вирахування з вартості активів власного капіталу і зобов'язань, технічно можна подати як різницю суми залишків активних і пасивних рахунків. Цей спосіб можливий тому, що всі операційні

рахунки (рахунки доходів і витрат) закриваються на дату складання балансу і залишків не мають. До речі, зіставлення фінансового результату, обчисленого за першим і третім методами, дає можливість перевірити правильність обліку. Якщо результати обох розрахунків збігаються, то прибуток обчислено правильно.

На підприємствах зарубіжних країн головним способом визначення фінансового результату є спосіб, що ґрунтується на зіставленні доходів і витрат, тобто третій за наведеною таблицею. Перший і другий — використовуються для підприємств малого бізнесу в умовах спрощеного оподаткування. З аналітичною метою їх може використовувати будь-який користувач фінансової звітності. Розглядаючи баланс, уже можна зробити його попередню експертизу на предмет достовірності показника фінансового результату.

Розглянемо особливості формування кінцевого фінансового результату у зарубіжних країнах, а саме у Франції, Молдові, Швейцарії, Іспанії, Німеччині, Російській Федерації, США.

Визначення фінансових результатів на французьких підприємствах відбувається двома способами за даними фінансової бухгалтерії:

а) лінійним, коли зіставляється випуск товарів із минулими витратами та відображається новостворена вартість загальною сумою з наступною її деталізацією;

б) у вигляді бухгалтерського рахунку в дебеті відображається споживання підприємства, тобто витрати, а в кредиті - випуск продукції, тобто реалізація [24, с.164].

За французьким варіантом загальний результат роботи підприємства визначається шляхом підсумовування експлуатаційних, фінансових і надзвичайних витрат. Експлуатаційними є види діяльності, що передбачені статутом підприємства: виробнича, торгівельна, будівельна, транспортна, постачальницько-збутова та ін. Фінансовою є діяльність, пов'язана з фінансовим і банківським обслуговуванням підприємства (випуск акцій, фінансова участь у діяльності підприємств, надання та отримання кредитів). Надзвичайною називається діяльність за операціями довготривалого характеру, як правило, від 2 до 5 років (наприклад, реалізація основних засобів, авторського чи орендного права).

За кожним із видів діяльності проводиться зіставлення витрат із випуском і продажем (реалізацією) та визначення фінансових результатів.

Доходи	Витрати	Фінансовий результат
поточні	поточні	
фінансові	фінансові	
непередбачені	непередбачені	Прибуток чи збиток

Рис.2. Схема розрахунку фінансових результатів

Основними особливостями визначення фінансового результату методом «витрати — випуск» є:

- точне визначення новоствореної вартості за даними фінансової бухгалтерії;
- за даними фінансової бухгалтерії розроблення матриці «витрати – випуск» і на її основі визначення новоствореної вартості;
- визначення фінансового результату роботи підприємства без обчислення фактичної собівартості виготовленої, відвантаженої та реалізованої продукції.

У результаті цього значно знижується трудомісткість бухгалтерських робіт, підвищується оперативність і посилюється контроль фінансових органів.

У Загальному Плані рахунків Франції 1982 р. результат визначався за 3 видами діяльності: поточній (експлуатаційній), фінансовій та екстраординарній [24, с.165].

Схему розрахунку фінансових результатів за планом рахунків бухгалтерського обліку Франції можна зобразити на рис.2.

Різниця між доходами і витратами визначається, як правило, в кінці звітної періоду (тижня, місяця, кварталу, півріччя, року) і оформляються у формі звіту про прибутки та збитки. Економічний взаємозв'язок між фінансовою і управлінською бухгалтеріями на французьких підприємствах здійснюється за допомогою спеціальних відображуючих рахунків, які призначені для відображення з фінансової в управлінську бухгалтерію залишків ресурсів на початок і кінець періоду, витрат і виручки від реалізації за певний період. В результаті бухгалтерія, що заснована на використанні методу «затрати – випуск», використовує чотирьохкратний принцип відображення господарських операцій на рахунках (таблиця 2).

Таблиця 2

Чотирьохкратний принцип відображення господарських операцій на рахунках

Класи рахунків	Результат діяльності
класи 1-5	± результат, що витікає зі змін майнового стану фірми;
класи 6-8	± результат, що визначається співвідношенням витрат та випуску;
клас 9, рахунок 90	± результат, що визначається у процесі відображення витрат з фінансової до управлінської бухгалтерії;
клас 9, рахунки 92-98	± результат, визначений по відповідних центрах відповідальності.

Відповідно до цього виділяють чотири різні методи визначення фінансового результату. У малих, ремісничих, фермерських, торгових та інших господарствах його розраховують як зміну чистих активів протягом року.

Доволі особливим є спосіб визначення фінансового результату у Молдові, там він визначається лише розрахунковим шляхом, тобто співставлення сум всіх рахунків доходів і витрат без бухгалтерських записів, так як протягом року суми з рахунків доходів і витрат не підлягають взаємопогашенню. Враховуючи, що податок з доходу також є видом витрат, в баланс записується чистий прибуток (збиток).

Тільки в кінці звітної періоду фінансовий результат визначається системними записами. Але використовувати лише рахунки доходів і витрат неможливо, так як їх досить багато. Тому суми із зазначених рахунків зводяться на спеціальному рахунку 351 «Підсумковий результат», а в кінці року переноситься на рахунок 333 «Чистий прибуток (збиток) звітної періоду».

Якщо розглянути особливості визначення фінансових результатів в країнах африканського союзу, то тут можна зауважити, що чистий фінансовий результат в них може визначатися двома шляхами: за даними управлінської бухгалтерії та за даними рахунків фінансової бухгалтерії (рис.3).

У Швейцарії, так як і в інших країнах, однією з основних цілей діяльності є отримання прибутку, який визначають шляхом порівняння доходів та витрат. Витрати виробництва включають накладні витрати, окрім адміністративних та комерційних витрат. Постійні накладні виробничі витрати розподіляються, виходячи з потужності обладнання. Витрати на виплату відсотків можна відносити до складу накладних витрат. Більшість компаній включають частину непрямих витрат до вартості запасів. Але є фірми, які оцінюють готову продукцію тільки за прямими витратами виробництва.

Базою оподаткування прибутку є чистий дохід, скоригований на суму витрат, які виходять за рамки загальноприйнятої практики бізнесу. Податкове коригування включає, в основному, виявлення прихованих резервів з наступним зарахуванням до складу доходів. Збитки вираховують при розрахунку суми податків, які підлягають сплаті в майбутньому періоді, протягом періоду від 2 до 7 років. Крім того, податки залежать від показника

прибутку на власний капітал [12, с.428]. Оподатковуваний власний капітал включає капітал і резерви, відображені в звітності, та приховані резерви.

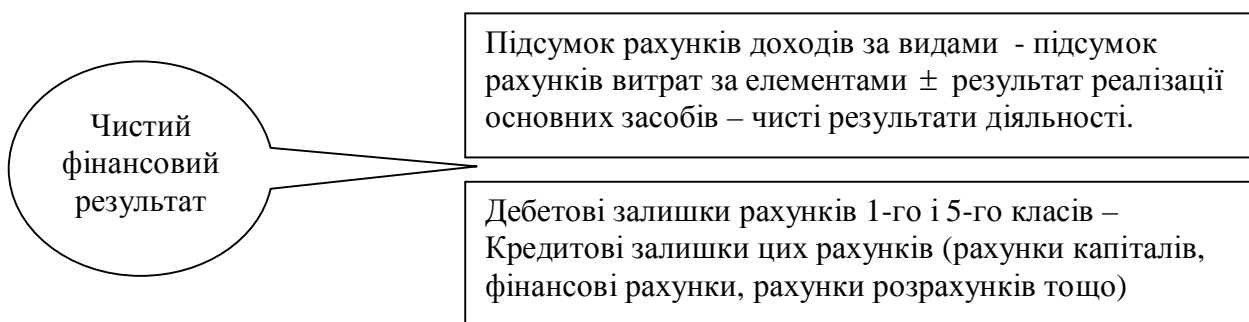


Рис.3. Шляхи визначення чистого фінансового результату у країнах африканського союзу

Фінансовий результат на російських підприємствах визначають шляхом порівняння усіх доходів та витрат. У звіті про прибутки та збитки доходи організації за звітний період відображаються з поділом на виручку, операційні доходи, позареалізаційні доходи, а у випадку виникнення - надзвичайні доходи [12, с.431]. Щодо обліку витрат діяльності, то він регламентується Положенням з бухгалтерського обліку 10 «Витрати організації». Згідно даного Положення витрати залежно від їх характеру, умов здійснення і напрямків діяльності організації поділяються на витрати за звичайними видами діяльності (витрати пов'язані з виготовленням продукції, придбанням і продажем товарів); операційні витрати (витрати, пов'язані з наданням за плату в тимчасове користування активів організацій, витрати, пов'язані з участю в статутних капіталах інших організацій, відсотки, що сплачуються організацією за надання нею в користування грошових коштів (кредитів, позик тощо); позареалізаційні витрати (витрати, які виникають внаслідок стихійного лиха, пожежі, аварії, націоналізації майна тощо) (рис. 4).

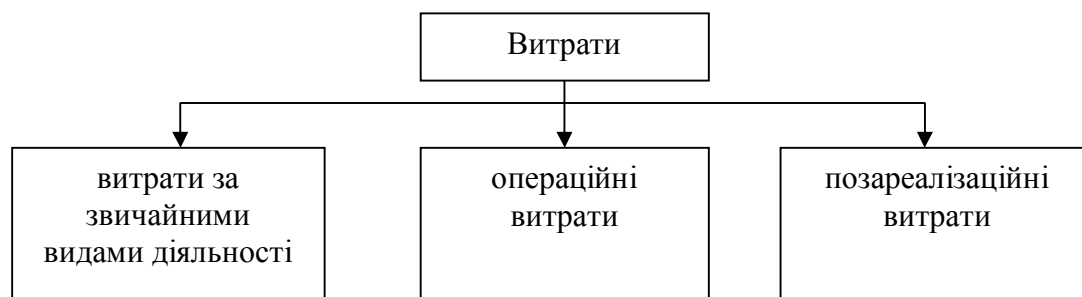


Рис.4. Витрати залежно від їх характеру, умов здійснення і напрямків діяльності організації

Витрати, відмінні від витрат по звичайних видах діяльності, вважаються іншими витратами. До інших витрат також належать надзвичайні витрати.

Особливістю німецької практики є відображення відстрочених доходів і витрат окремими розділами в балансі. Рахунки витрат та доходів є свого роду складовими рахунку «Власний капітал». В плані рахунків Німеччини для їх обліку передбачені рахунки доходів в класах 2 і 8 та рахунки витрат в класах 2 і 4.

Зміст всіх пов'язаних з витратами та доходами проводок полягає у визначенні результату діяльності підприємства (прибуток чи збиток, зміна величини власного капіталу) за звітний період. Прагнення досягти цієї мети веде до специфічного споживання вартості, яке називається витратами виробництва, та до специфічного приросту вартості, який має назву виробничий дохід.

Витрати класифікують наступним чином:

1) цільові витрати, які виникають безпосередньо в процесі виробництва;
2) нейтральні витрати, які виникають та обліковуються у звітному періоді, але не впливають на виробничий прибуток, оскільки вони не пов'язані безпосередньо з виробничим процесом. До них відносять:

- витрати, не пов'язані з виробництвом, які не мають нічого спільного з процесом виробництва;
 - нерегулярні витрати, які пов'язані з виробництвом, але повинні бути нейтралізовані через їх величини, що постійно змінюються;
 - витрати, які відносяться до інших звітних періодів;
- 3) додаткові витрати.

Доходи та виробничі доходи звітного періоду класифікуються таким чином:

1) цільові доходи: основні виробничі доходи, тобто та частка доходів, яка виникає в межах виробництва, є одночасно виробничими доходами;

2) нейтральні доходи: приріст вартості, який, відноситься до звітного періоду, але виникає поза процесом виробництва. Тут також розрізняються наступні групи доходів:

- доходи, не пов'язані з виробництвом, які не мають нічого спільного з процесом виробництва;
- нерегулярні доходи, які пов'язані з виробничим процесом, але бажана їх нейтралізація через величини, що дуже змінюються;
- дохід, який відноситься до інших звітних періодів.

3) додаткові виробничі доходи, тобто доходи, які ніколи не призводять до надходжень.

Відповідно до поданого поділу доходів та витрат виділяють наступні види фінансових результатів, які розраховують як різницю відповідних груп доходів та витрат (рис.5):

- Цільові;
- Нейтральні;
- Додаткові.

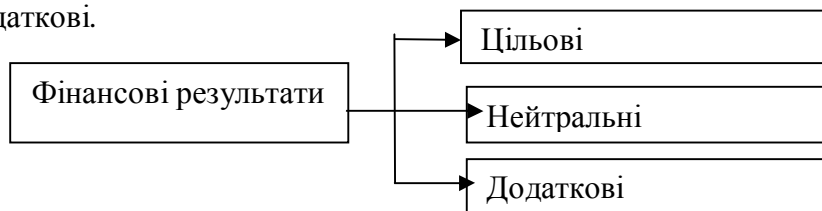


Рис.5. Класифікація фінансових результатів в Німеччині

Результат підприємницької діяльності визначається в фінансовому обліку до тих пір, поки в бухгалтерському обліку дійсно відображаються тільки доходи (нейтральні доходи + цільові доходи) та витрати (нейтральні витрати + цільові витрати), проблеми не виникне. Якщо ж в цій системі бухгалтерського обліку необхідно визначити і результат виробничої діяльності, то поряд з відображенням цільових доходів і цільових витрат (основні виробничі доходи та основні витрати) також відображають додаткові виробничі доходи та витрати.

Працівники облікової служби у Польщі чистий прибуток (збиток) поточного року відображають в балансі узагальнено, так як його використання залежить від рішення, яке приймається на щорічних зборах акціонерів. Величина прибутку (збитку), відображена в балансі, повинна бути еквівалентною чистому результату, зменшеному на суму відрахувань із прибутку (величині, відображеній на рахунку «Прибутки і збитки»), основну частину яких складають податки.

Доволі вагомим є досвід ведення обліку закордонної країни США. Облік цієї країни має ряд своїх особливостей: весь облік спрямований на оперативне визначення фінансового результату; визначення фінансового результату проводиться на базі групування витрат за елементами з чітким відображенням додаткової вартості.

У професійних планах рахунків США облік витрат за елементами організується у спеціальних класах рахунків [12, с.422]. В США часто використовуються два технічні терміни щодо регулюючих проводок, які пов'язані з відображенням в обліку доходів та витрат (таблиця 3).

Таблиця 3

Сутність нарахованих та відкладених витрат/доходів

Терміни	Визначення	Приклад
Нараховані витрати	Витрати, ще не сплачені або не зареєстровані, які мали місце	Плата нарахована працівникам, але ще не сплачена
Нараховані доходи	Дохід нарахований але не отриманий або не зареєстрований	Послуги надані до отримання плати
Відкладені доходи	Дохід отриманий наперед але не нарахований	Плата за оренду отримана як передоплата
Відкладені витрати	Витрати сплачені наперед, але ще не мали місце	Страхова премія сплачена наперед

Принцип реалізації - один з принципів традиційного бухгалтерського обліку, який регулює визначення прибутку. Принцип реалізації стверджує, що коли дохід був зароблений в звітному періоді, він повинен бути зареєстрованим та відображеним в цьому періоді разом з тим активом, який був створений (рахунок до отримання). Це завершується регулюючою проводкою з метою визнання дебіторської заборгованості на зароблену, але ще не отриману суму, і суми заробленого доходу.

У США мета бухгалтерських розрахунків полягає у визначенні чистого прибутку відповідно до загальноприйнятих бухгалтерських принципів, в той час як завданням податкового кодексу є визначення прибутку, який належить до оподаткування, та суми податку відповідно до податкового законодавства США та окремих штатів.

Отже, розглянувши особливості обліку результатів діяльності в зарубіжних країнах і відповідно до МСФЗ дохід визнається як збільшення економічних вигод протягом облікового періоду у вигляді надходження або збільшення корисності активів чи зменшення зобов'язань, що веде до збільшення власного капіталу, крім випадків, пов'язаних із внесками учасників власного капіталу. В кожній країні визнання доходу відбувається відповідно до власних нормативних документів, проте є два спільні критерії: суму доходу можна достовірно визначити; очікується надходження майбутніх економічних вигод. Щодо витрат, то в кожній країні їх відображення зумовлене тим, яку систему обліку використовує підприємство: директ-костинг або стандарт-кост, які витрати включають до собівартості, а які ні. Кінцевий фінансовий результат загалом можна розрахувати шляхом віднімання від отриманих доходів понесені витрати.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Фінансовий результат є одним з найважливіших показників, який узагальнює усі результати господарської діяльності та який характеризує ефективність діяльності суб'єкта господарювання. У фінансових результатах знаходять пряме відображення всі аспекти діяльності підприємства: рівень використання виробничих засобів, трудових, матеріальних і фінансових ресурсів; особливості технології та організації виробництва; собівартість реалізованої продукції та її якість; обсяг реалізації, реалізаційні ціни; продуктивність праці; державне регулювання розвитку галузі тощо.

Важливою особливістю є те, що на сьогодні в Україні діють дві різні методики визначення фінансового результату підприємства, це обумовлено наявністю двох видів звітності, податкової та фінансової, в яких порядок визначення доходів і витрат не співпадає. Остаточний фінансовий результат в бухгалтерському обліку визначається як різниця між різними видами доходів та витрат підприємства за звітний період, на противагу податковому, – де прибуток (збиток) визначається за формулою «валові доходи – валові витрати – амортизація». Основною метою обліку фінансових результатів є розробка і обґрунтування

управлінських рішень, направлених на підвищення ефективності діяльності господарюючого суб'єкта.

Розглянувши особливості визначення прибутку на закордонних підприємствах, можна сказати, що надзвичайно важливо впровадити в практику бухгалтерського обліку підприємств України визначення фінансового результату різними методами, а не лише методом «витрати - випуск». Саме з концепції прибутку як приросту власного капіталу впливає можливість його розрахунку як приросту чистих активів, або як різниці суми залишків активних і пасивних рахунків.

Список використаних джерел:

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність: Закон України №996-XIV від 16.07.1999р. зі змінами та доповненнями // www.ligazakon.ua
2. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 27.04.07р. №283/97-ВР зі змінами та доповненнями // www.rada.kiev.ua.
3. Закон України «Про господарські товариства» від 19. 09. 1991 року, № 1576-XII // www.rada.kiev.ua
4. Методичні рекомендації з аналізу і оцінки фінансового стану підприємств від 28 липня 2006 р. // www.nau.kiev.ua.
5. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000р. №356 // www.nau.kiev.ua
6. Наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2001 р №143 «Про кореспонденцію рахунків» // www.nau.kiev.ua.
7. Наказ ДПА України від 8 липня 1997 р. №214 і зареєстрований в Міністерстві юстиції України 14.08.97 за 313/2117 // www.nau.kiev.ua
8. Наказ міністерства фінансів «Про затвердження методики аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств державного сектору економіки» від 14.02. 2006 р. // www.nau.kiev.ua
9. Наказ міністерства економіки України «Про внесення змін до порядку складання, затвердження та контролю виконання фінансових планів державних підприємств, акціонерних, холдингових компаній та інших суб'єктів господарювання, у статутному фонді яких більше 50 відсотків акцій (часток, паїв) належать державі та їх дочірніх підприємств» від 31.03.2006 р. // www.nau.kiev.ua
10. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та інструкція про його застосування затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. №291 // www.nau.kiev.ua
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку в Україні// 34 положення (стандартів) бухгалтерського обліку. – К.: КНТ, 2009. – 172с.
12. Бутинець Ф.Ф., Горецька Л.Л. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит». – Житомир: ПП «Рута», 2003. – 544 с.
13. Бухгалтерський облік фінансових витрат. / В.П. Пархоменко // Бухгалтерський облік та аудит. – 2006. - №10. – с.3-6
14. Бухгалтерський фінансовий облік: Посібник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / за редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – 5-е вид. доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2003. – 726 с.
15. Володькін М.В. Економіка промислового підприємства: Навч. посіб. – К.: Знання 2003. – 600 с.
16. Голов С.Ф., Костюченко В.М., Кравченко І.Ю., Ямборко Г.А. Фінансовий облік: Підручник – К.: Лібра, 2005.- 976 с.

17. Економічний словник-довідник: За ред. д.е.н., проф. Мочерного С.В. – К.: Феміна, 1995 – 324 с.
19. Економічний аналіз: Підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит». За ред. проф. Ф.Ф.Бутинця – 2-ге вид., доп. і перероб. - Житомир: ПП «Рута», 2007. – 704 с.
20. Економічний зміст фінансових результатів діяльності підприємства: історичний аспект / Н.В. Уткіна // Формування ринкових відносин в Україні. – 2007. - №11. – с.133-137
21. Економічна сутність понять «витрати» та «дохід» / М.В. Рибченко, Р.В. Кіслань // Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. – 2007. - №2. - с.217-220.
22. Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Партин Г.О. Облік і аудит: Термінологічний словник. – Львів: “Центр Європи”, 2002. – 671 с.
23. Концепція фінансових результатів в системі бухгалтерського обліку підприємства. / Л.Г. Ловінська // Фінанси України. – 2003. - №11. – с.58-65.
24. Лучко М.Р., Бенько І.Д. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: Навч. посіб. – К.: Знання, 2006. – 311с.
25. Манів З. О., Луцький І. М. Економіка підприємства: Навч. посіб. – К.: Знання, 2004. – 580 с. – (Вища освіта ХХІ століття)
26. Примак Т. О. Економіка підприємства: Навч. посіб. – 2-ге вид., стер. – К.: Вікар, 2002, - 176 с. – (Вища освіта ХХІ століття)
27. Фінанси підприємств: Підручник / Кер. авт. кол. і наук. ред.. проф.. А. М. Поддєрьогін – 4-те вид., доп. та перероб. - К.: КНЕУ, 2002. – 571с.
28. Чабанова Н.В., Василенко Ю.А. Бухгалтерський фінансовий облік: Посібник. – К.: видавничий центр «Академія», 2002. – 672с.

Патаридзе-Вишнева М.В. Определение и учет финансового результата: отечественный и зарубежный опыт

Статья посвящена актуальным вопросам формирования прибыли предприятий.

В статье исследованы теоретические проблемы определения финансовых результатов деятельности отечественных и зарубежных предприятий.

Ключевые слова: прибыль, финансовый результат

Pataridze-Vishnevskaya M.V. Definition and the account of financial result: domestic and foreign experience

The article is devoted to the actual questions of forming of enterprises' income. In the article the theoretical problems of financial results definition of home and foreign enterprises activities are researched.

Keywords: profit, financial result