

ОСОБЛИВОСТІ ВИЗНАЧЕННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

Анотація. Розглянуто концептуальні та організаційно-методологічні засади обліку фінансових результатів у системі бухгалтерського обліку суб'єктів господарювання. Визначено основні недоліки та напрями вдосконалення умов визнання доходу в Україні, а також організаційні основи обліку податку на прибуток.

Аннотация. Рассмотрены концептуальные и организационно-методологические основы учета финансовых результатов в системе бухгалтерского учета хозяйствующих субъектов. Определены основные недостатки и направления совершенствования условий признания дохода в Украине, а также организационные основы учета налога на прибыль.

Annotation. Conceptual as well as organization and methodological bases of financial results accounting in the system of economic entities accounting are considered. The main lacks and directions of improving the conditions of recognition of the income in Ukraine are defined. Organizational bases of accounting the profit tax are determined.

Ключові слова: фінансові результати, прибуток, збиток, витрати, дохід, метод "витрати-випуск", податок на прибуток.

Показники фінансових результатів мають надзвичайно важливе значення в управлінні підприємством. У величині прибутку відображаються всі аспекти діяльності господарюючого суб'єкта: технологія та організація виробництва, ефективність адміністративної та соціальної політики, рівень кваліфікації трудових ресурсів, а також зовнішні чинники – економічне та соціальне становище в країні, стан розвитку галузі тощо. Сукупність цих факторів визначають ефективність виробництва та перетворюють прибуток на джерело економічного розвитку підприємства.

Також зростає роль контролю в системі управління суб'єктом господарювання, що спрямований на досягнення достовірності, зрозумілості та законності відображення у бухгалтерському обліку й фінансовій звітності фінансових результатів. Це пояснює необхідність отримання достовірної інформації про дійсний стан операційної, фінансової та інвестиційної діяльності користувачами бухгалтерської та небухгалтерської інформації. Традиційні форми та методи контролю не завжди ефективні й часто не можуть бути використаними для виявлення невикористаних резервів оптимізації витрат, непродуктивних витрат, неефективних шляхів формування доходів та використання прибутку тощо.

Проблеми обліку доходів, витрат, формування й відображення у фінансовій звітності результатів діяльності підприємств ґрунтовно досліджені у працях відомих вітчизняних вчених, зокрема Білухи М. Т., Бутиця Ф. Ф., Сопка В. В., Кіндрацької Л. М., Мниха Є. В., Чумаченка М. Г., Шевчука В. О. Їх дослідження ґрунтуються на засадах ринкових відносин.

Метою статті є вивчення теоретичних засад визнання доходів та витрат суб'єктів підприємницької діяльності як об'єктів обліку, обґрунтування доцільності практичного застосування загальноприйнятих принципів визнання доходів і витрат, визначення фінансових результатів.

Достовірність формування фінансового результату є основою принципів і правил бухгалтерського обліку, обов'язкового дотримання яких вимагає законодавча база, зокрема концептуальні основи складання та подання фінансових звітів, міжнародні стандарти фінансової звітності, Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку.

В умовах реформування бухгалтерського обліку в Україні і запровадження нових положень (стандартів) бухгалтерського обліку забезпечено дотримання, при визначенні та класифікації доходів українських підприємств, вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності. Формування методологічних засад обліку фінансових результатів здійснено з орієнтацією на загальноприйняті принципи обліку [1].

Для визначення фінансового результату підприємства в звіті необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи та витрати відображають у бухгалтерському обліку, а на підставі цього обліку – у Звіті про фінансові результати у момент їх виникнення, а не у момент надходження або сплати грошей (спосіб нарахування).

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 розподілу власниками) за звітний період [2].

Доходи – 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 звітний період [2].

При способі нарахування дохід у Звіті про фінансові результати відображається в момент надходження активу або погашення зобов'язань, які приводять до збільшення власного капіталу підприємства (крім зростання капіталу за рахунок внесків учасників). Витрати відображаються у звіті в момент вибуття активу або збільшення

вилучення або розподілу власникам). Згорання (перекриття) доходів і витрат не дозволяється, крім випадків, передбачених відповідними положеннями (стандартами).

Фінансовим результатом господарської діяльності підприємства є прибуток або збиток. Прибуток в основному утворюється в результаті продажу (реалізації) готової продукції (послуг, товарів). Крім того, й підприємство може продавати (реалізовувати) інші матеріальні цінності й послуги допоміжних виробництв та господарств, а також мати доходи і збитки, що збільшують або зменшують розмір прибутку, від інвестиційної та фінансової діяльності. Прибуток формується поступово протягом фінансово-господарського року. Більшу частину прибутку становить прибуток від реалізації продукції, одержаний у вигляді різниці між виручкою від реалізації продукції і витратами на її виробництво та збут.

Однією з головних загальноекономічних проблем як у практичному, так і в науковому плані є проблема трактування фінансового результату діяльності підприємства, методологія та методика його визначення й оподаткування.

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 та повною собівартістю продукції.

Під бухгалтерським прибутком розуміють фактичний приріст власного капіталу протягом звітного періоду, який визначається за даними бухгалтерського обліку. Методика його розрахунку відпрацьована десятиліттями і спрямована на те, щоб власники, які відлучені від управління підприємством, могли отримати правдиву інформацію про прибуток, на частку якого вони мають право, а достовірність цієї інформації могли б підтвердити зовнішні аудитори без ретельного вивчення самого підприємства. Наслідком цього є те, що в бухгалтерському обліку відображаються лише ті доходи і витрати, які можуть бути точно визначені й обчислені.

Цікавою науковою та практичною проблемою є максимальне наближення економічного й бухгалтерського прибутків. Суттєву розбіжність між цими показниками в деяких аспектах подолано. Зокрема, на підприємствах країн – членів ЄС – до складу витрат від звичайної діяльності при визначенні фінансового результату входить стаття "Податки з прибутку", яка відображає суму податку на прибуток, що припадає на суму доходів звітного періоду, і може суттєво відрізнитися від суми податку, котрий сплачений відповідно до податкового законодавства.

В економічній літературі витрати на сплату податків не відносять до тих, що впливають на розмір економічного прибутку. Але сам факт урахування цих витрат при обчисленні фінансового результату створює в бухгалтерському обліку умови для визначення реального прибутку як доходу, "очищеного" від усіх видів витрат, у тому числі й витрат на сплату податків.

Порядок визначення фінансового результату на підприємствах України та відображення його у звітності регламентується у таких положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку: П(С)БО 15 "Дохід", П(С)БО 16 "Витрати", П(С)БО 17 "Податок на прибуток" [3].

Суб'єкти господарювання в Україні розраховують фінансовий результат за методом "витрати-випуск". План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств передбачає визначення фінансового результату за видами діяльності.

Надзвичайно важливо впровадити у практику бухгалтерського обліку підприємств України визначення фінансового результату різними методами, а не лише методом "витрати-випуск". Саме з концепції прибутку як приросту власного капіталу випливає можливість його розрахунку як приросту чистих активів або як різниці суми залишків активних і пасивних рахунків [3].

Для узагальнення інформації про фінансові результати діяльності підприємства використовується рахунок 79 "Фінансові результати". Рахунок призначено для обліку й узагальнення інформації про фінансові результати підприємства від звичайної діяльності та надзвичайних подій.

За кредитом рахунка 79 "Фінансові результати" відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом – суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також нарахована сума податку на прибуток, що підлягає перерахуванню до бюджету.

Сальдо рахунка в разі його закриття списується на рахунок 44 "Нерозподілений прибуток".

Рахунок 79 "Фінансові результати" має такі субрахунки:

791 "Результат операційної діяльності";

792 "Результат фінансових операцій";

793 "Результат іншої звичайної діяльності";

794 "Результат надзвичайних подій".

Головною складовою фінансових результатів операційної діяльності є фінансові результати від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

Різниця між різними видами доходів і прибутків (кредит рахунка 79 "Фінансові результати") і різними видами витрат (дебет рахунка 79 "Фінансові результати") є кінцевим фінансовим результатом діяльності підприємства. Таким чином, якщо кредитовий оборот рахунка 79 "Фінансові результати" більший за дебетовий, то на суму різниці обліковується нерозподілений прибуток звітного періоду. У випадку, якщо дебетовий оборот рахунка 79 "Фінансові результати" більший від кредитового обороту, тобто підприємство здійснило більше витрат, ніж отримало доходів, то таке підприємство має непокріті збитки.

Нерозподілений прибуток – це частина чистого прибутку, що отриманий за певний період і підлягає розподілу [4].

Істотним питанням організації обліку фінансових результатів є визнання витрат із податку на прибуток. Основна проблема – поділ суми витрат за податком на прибуток на частини та їх зіставлення із відповідним звітним періодом. В економічній літературі питання щодо узгодження витрат з податку на прибуток, відстрочених податкових активів і зобов'язань недостатньо розкриті. Через недостатню теоретичну обґрунтованість і складність реалізації методики розподілу витрат з податку на прибуток на практиці підприємств України необхідно враховувати витрати з податку на прибуток, які визначаються згідно з вимогами П(С)БО 17 "Податки на прибуток".

Підхід, встановлений національним стандартом до визначення податку на прибуток, відповідає вимогам МСФЗ 12 "Податки на прибуток" і є новим для підприємств України. Оскільки визначення фінансового результату підприємства переплітається з проблемами макроекономічного регулювання, виникає потреба у розробці єдиної методики обліку витрат із податку на прибуток, відстрочених податкових активів і зобов'язань, з урахуванням особливостей податкового законодавства України [3].

Формування фінансових результатів може змінюватись залежно від цілей розвитку підприємства. Якщо підприємство загалом націлено на високі темпи розвитку, збільшення обсягу продажів, завоювання частки ринку, максимізацію прибутку, то метою формування фінансових результатів є високі темпи їхнього зростання. Якщо підприємство стабілізує свою діяльність, задовольняючись мінімальним рівнем рентабельності або навіть збитковою діяльністю, то управління фінансовими результатами повинне бути сконцентроване на отримання такої суми, що забезпечує поточну платоспроможність. А якщо в основу діяльності підприємства покладено інтереси власників, то цільовою настановою формування кінцевих фінансових результатів є такі показники, як рентабельність інвестиційного або власного капіталу [5].

В умовах дії ринкових відносин для прийняття управлінських рішень на рівні підприємства й 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.

Отже, правильне та достовірне визначення фінансового результату в системі бухгалтерського обліку забезпечується через використання загальноприйнятих принципів визнання доходів, витрат і їх розподілу за звітними періодами. Це уможлиблює однакову інтерпретацію показників фінансової звітності різними користувачами.

Наук. керівн. Шушлякова О. В.

Література: 1. Коришко Н. Організація обліку фінансових результатів суб'єктів підприємницької діяльності / Н. Коришко // Економічний аналіз. – 2010. – Вип. 6. – С. 84–86. 2. Звіт про фінансові результати [Текст] : положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3, затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua. 3. Стегней М. І. Особливості інструментарію визначення результатів господарської діяльності / М. І. Стегней, С. В. Нестерова, Л. Федурця // Науковий вісник Ужгородського університету. Спецвип. – 2011. – № 33. – С. 253–259. 4. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика : навч.-практ. посібн. / Н. І. Верхоглядова, В. П. Шило, С. Б. Ільїна та ін. – К. : Центр учбової літератури, 2010. – 536 с. 5. Фецович Т. Р. Формування фінансових результатів підприємств / Т. Р. Фецович // Вісник ЛКА : зб. наук. пр. Сер. економічна. – Львів : Вид. ЛКА, 2011. – № 36. – С. 405–409.