УДК *657.4*
JEL Code *M41*

В.І. ГАНІН*
(Харківський торговельно-економічний інститут Київського національного торговельно-економічного університету, м. Харків, Україна)

К.В. ЛОГВІНЕНКО**
(Харківський торговельно-економічний інститут Київського національного торговельно-економічного університету, м. Харків, Україна)

Теоретичні аспекти обліку фінансових результатів діяльності підприємства

На всіх етапах розвитку облікової практики визначення фінансового результату майже беззаперечно визнавалося основною метою бухгалтерського обліку. У сучасних умовах господарювання важливість обліку кінцевого результату діяльності зросла ще більше, адже величина фінансового результату визначає можливість подальшого розвитку підприємства (розширення виробництва, оновлення його основних фондів, упровадження нових прогресивних технологій) та створює запас фінансової стійкості, який дає підприємству змогу оперативно реагувати на зміни у ринковій кон'юнктурі. Метою статті є розкриття теоретичних засад бухгалтерського обліку фінансових результатів діяльності підприємства та удосконалення окремих аспектів його організації. Здійснено аналіз основних положень обліку фінансових результатів діяльності підприємства, викладених у міжнародних (МСБО 18 «Дохід») та національних (П(С)БО 15 «Дохід», П(С)БО 16 «Витрати») стандартах бухгалтерського обліку. Визначено, що умови визначення доходів в національному та міжнародному стандартах суттєво між собою відрізняються, що свідчить що стандарти не є повністю ідентичними. Розкрито структуру доходів і витрат за різними ознаками класифікації. Наведено структурно-логічну схему визначення чистого прибутку / збитку підприємства. Проведено аналіз стану формування фінансових результатів досліджуваного підприємства. Виявлено, що аналіз та структуризація витрат і доходів надає чітку інформацію для планування подальшої діяльності підприємства. Запропоновано підхід до удосконалення плану рахунків досліджуваного підприємства, реалізація якого дозволить швидше та більш якісно відстежувати всі витрати та доходи підприємства окремо за кожним видом виробленої готової продукції.

Ключові слова*: фінансовий результат, прибуток, збиток, дохід, витрати, робочий план рахунків, фінансова звітність підприємства.*

V.I. HANIN
(Kharkiv Institute of Trade and Economics of Kyiv National University of Trade and Economics, Kharkiv, Ukraine)

K.V. LOHVINENKO
(Kharkiv Institute of Trade and Economics of Kyiv National University of Trade and Economics, Kharkiv, Ukraine)

Theoretical Aspects of Accounting for Enterprise Financial Results

At all stages of the accounting practice development the calculation of financial result was almost unquestionably recognized as the main purpose of accounting. In modern business conditions, the importance of accounting for the financial result of activities has grown even more, because the magnitude of the financial result determines the possibility of the enterprise further development (expansion of production, updating of its fixed assets, introduction of new advanced technologies) and creates a reserve of financial stability, which gives the enterprise the ability to

* **Ганін Віктор Іванович**, професор кафедри міжнародних економічних відносин та фінансів Харківського торговельно-економічного інституту Київського національного торговельно-економічного університету (м. Харків), кандидат економічних наук, професор.

** **Логвіненко Катерина Вікторівна**, магістрант Харківського торговельно-економічного інституту Київського національного торговельно-економічного університету (м. Харків).

respond quickly to changes in market conditions. The purpose of the article is to disclose the theoretical foundations of accounting for the enterprise financial results and to improve certain aspects of its organization. The analysis of the main provisions for the accounting of the enterprise financial results, set out in international (IAS 18 "Income") and national (National Accounting Standard 15 "Income", National Accounting Standard 16 "Expenses") accounting standards was carried out. It was determined that the conditions for recognition income in national and international standards are different, which indicates that the standards are not completely identical. The structure of income and expenses on various grounds of classification was disclosed. The structural and logical scheme for calculation the net profit / loss of an enterprise was presented. The analysis of the formation of the financial results of the studied company was conducted. It was revealed that the analysis and structuring of costs and revenues provides clear information for planning the future activities of the enterprise. An approach to the improvement of the chart of accounts of the studied company was proposed, the implementation of which will allow to quickly and more accurately track all the expenses and incomes of the enterprise separately for each type of finished product produced.

Keywords: *financial result, profit, loss, income, costs, work chart of accounts, enterprise financial statement.*

Постановка проблеми. В сучасних умовах господарювання основна мета кожного підприємства полягає в отриманні високого прибутку як основного власного джерела формування фінансових ресурсів та створення умов для забезпечення безперервного процесу відтворення. Все це повинно здійснюватися при мінімальних витратах. Позитивний фінансовий результат діяльності сприяє зміцненню фінансової стійкості та інвестиційної привабливості, що, відповідно, покращує подальшу перспективу розвитку підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У вітчизняній літературі опубліковано чимало праць, в яких досліджуються теоретичні та практичні аспекти формування фінансових результатів підприємств та підвищення їх прибутковості, насамперед, таких науковців, як Ф.Ф. Бутинець, А.Г. Загородній, М.С. Чебанова, Ю.А. Верига, С.Ф. Голов та багато інших. Питаннями обліку формування фінансових результатів займалися й зарубіжні вчені: О.О. Бауер, Е. Жамс, А. Дайле. В класичній економічній школі поняття прибутку розглядалось як особлива категорія фінансових результатів, це питання досліджували англійські вчені-економісти У. Петті, А. Сміт та Д. Рікардо.

Проте, незважаючи на значний науковий доробок вчених-економістів з даної теми, ряд важливих проблем формування фінансових результатів та підвищення прибутковості підприємств потребують подальших досліджень, глибокого вивчення і формування нових підходів та напрямів удосконалення. Зокрема, сьогодні гостро постає питання забезпечення прозорого обліку фінансових результатів та точності здійснення аналізу показників, який показує достовірну оцінку діяльності підприємства.

Метою статті є розкриття теоретичних засад бухгалтерського обліку фінансових результатів діяльності підприємства та удосконалення окремих аспектів його організації.

Методика дослідження. Для досягнення поставленої мети було використано економіко-статистичні методи дослідження, а саме табличний та графічний.

Виклад основних результатів. Головною метою діяльності кожного підприємства є отримання позитивного кінцевого результату для подальшого ефективного розвитку. Трактування поняття «фінансові результати» і досі викликає дискусії серед економістів та бухгалтерів. На думку Ф.Ф. Бутинця, прибуток або збиток організації – це співставлення доходів та витрат підприємства, що відображаються у звіті [1, с. 325]. Під фінансовими результатами А.Г. Загородній розуміє різницю між доходами та витратами підприємства чи його окремого підрозділу за певний час [4, с. 110]. М.С. Чебанова у своїх дослідженнях акцентує увагу на прибутку або збитку, одержаному від діяльності підприємства взагалі [10, с. 98].

Як відомо, прибуток утворюється в результаті продажу (реалізації) готової продукції, надання послуг підприємством, купівлі-продажу іноземної валюти. Це сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати. Збиток – це зворотний зв'язок між доходами та витратами, тобто це від'ємний фінансовий результат, коли витрати перевищують суму доходів.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» не дає чіткого поняття «фінансові результати», але розглядає невід'ємні його складові – доходи та витрати. Доходи – збільшення економічних вигод у вигляді збільшення активів або зменшення зобов'язань, яке призводить до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників), а витрати – зменшення економічних вигод у вигляді зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками) [7].

Облік доходів здійснюється згідно П(с)БО 15 «Дохід» [8] і має своє відображення в 7 класі плану рахунків бухгалтерського обліку «Доходи і результати діяльності», який має безліч субрахунків.

Згідно П(с)БО 15 «Доходи», вони класифікуються за такими групами:

– дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

– чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

– інші операційні доходи;

– фінансові доходи;

– інші доходи [8].

Дохід – одна з основних форм накопичення фінансових ресурсів у вигляді грошових коштів. Вірогідний облік доходів є однією з найважливіших ділянок аналітичних дій. Саме їх ефективне співвідношення визначає життєздатність підприємства, виявляє резерви підвищення ефективності виробництва, сприяє оцінці економічного стану діяльності та перспектив подальшого її розвитку.

Категорію «дохід» також дуже ретельно розглядає МСБО 18 «Дохід» [6]. Якщо порівнювати умови визначення доходів в національному та міжнародному стандартах, то можемо бачити, що вони суттєво між собою відрізняються. Тому не зважаючи на те, що П(с)БО 15 [7] спирається на МСБО 18, між ними все ж таки є деякі розбіжності. Наприклад, окремі операції за МСБО розглядаються як фінансування діяльності підприємства, тоді як за П(С)БО – це звичайна реалізація, що передбачає отримання доходу. Ще однією відмінністю є те, що на відміну від національних положень за МСБО при визнанні доходу враховується не лише юридична сутність господарських операцій (тобто не тільки перехід права власності), але й економічний зміст (ризики та переваги володіння). Зокрема, якщо за МСБО підприємство залишає за собою суттєвий ризик володіння, операція не розглядається як реалізація і дохід не визнається.

Не менш важливою складовою фінансового результату є витрати. П(с)БО 16 «Витрати» [9] формує інформацію про витрати підприємства. У бухгалтерському обліку для відображення обліку витрат використовуються рахунки 9 класу «Витрати діяльності». Облік витрат підприємства класифікується за різними ознаками, тому в таблиці 1 наведено детальну їх структуру.

Таблиця 1

Структура витрат за різними ознаками класифікації

Витрати за видами діяльності	
Матеріальні витрати	Витрати на оплату праці
Відрахування на соціальні заходи	Амортизація
	Інші операційні витрати
Витрати за елементами	
Собівартість реалізованої продукції	Витрати на збут
Адміністративні витрати	Інші операційні витрати

Джерело: складено авторами на основі [9].

Облік витрат за різними ознаками класифікації дуже цікавий, адже витрати за видами діяльності показують на які цілі були витрачені активи підприємства, а витрати за елементами – відображають, які конкретно ресурси було витрачено. Дана структура витрат залежить від особливостей технологічного процесу підприємства, рівня оплати праці робітників, якості матеріалів та сировини з якої виробляється продукція. Таким чином, аналіз та структуризація витрат надає чітку інформацію для планування подальшої діяльності підприємства.

Хоча окремого МСФЗ «Витрати» в міжнародній практиці не існує, але всі питання, що стосуються поняття та класифікації витрат, повністю розкриваються у Концептуальній основі складання та подання фінансових звітів, МСФЗ (IAS) 1 «Подання фінансових звітів», МСФЗ (IAS) 2 «Запаси», МСФЗ (IAS) 16 «Основні засоби». Зіставивши між собою міжнародні та національні стандарти, можна помітити, що певні положення П(с)БО 16 «Витрати» прямо повторюють правила МСФЗ. Але разом з тим МСФЗ розкриває деякі положення, які не знайшли в подальшому свого відображення в національному стандарті бухгалтерського обліку.

В бухгалтерському обліку для чіткого та прозорого відображення фінансових результатів застосовується рахунок 79 «Фінансові результати». Даний рахунок містить 3 субрахунки:

791 «Результат операційної діяльності»;

792 «Результат фінансових операцій»;

793 «Результат іншої звичайної діяльності».

Слід правильно відокремлювати доходи і витрати підприємства, які матимуть безпосередній вплив на величину фінансового результату в кінці періоду. Для достовірного відображення обліку фінансових результатів підприємства буде доцільно використовувати схему формування та визначення фінансового результату (рис. 1).

Таким чином, розмір прибутків або збитків господарської діяльності підприємства є найважливішим підсумковим показником і потребує чіткого відображення в формі № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід).

На основі схеми формування та визначення фінансового результату проаналізуємо показники поліграфічної компанії ТОВ «Славена» (м. Харків) (табл. 2), основним видом якої є друкування фармацевтичної упаковки для національного і зарубіжного ринків продажу.

Порівняльний аналіз чистого фінансового результату підприємства дозволяє оцінити ефективність його діяльності, конкурентоздатність його на ринку. Для порівняльного аналізу чистого фінансового результату доцільно порівнювати не лише його абсолютні величини, а й відносні.

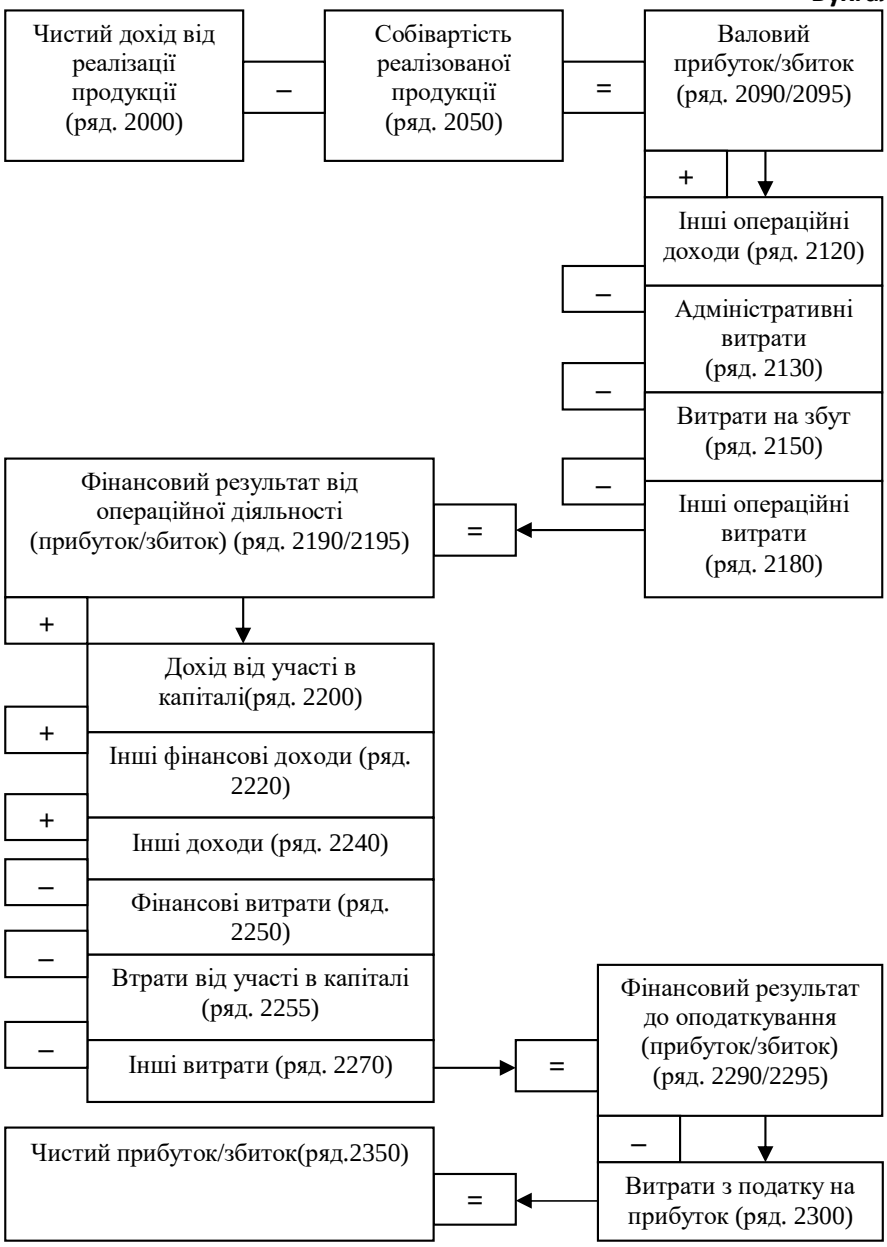

Рис. 1. **Структурно-логічна схема визначення чистого прибутку/збитку підприємства**
Джерело: власна розробка авторів на основі [7].

Таблиця 2

Аналіз формування чистого фінансового результату ТОВ «Славена» за 2015-2017 рр., тис. грн.

№ з/п	Показники, тис. грн.	Роки			Абсолютне відхилення (+; -)		Відносне відхилення, %	
		2015	2016	2017	2016 від 2015	2017 від 2016	2016 від 2015	2017 від 2016
1.	Валовий прибуток	7054,6	7175,2	6429,6	120,6	-745,6	1,71	-10,39
2.	Фінансовий результат від операційної діяльності	2020,5	2313,3	853,9	292,8	-1459,4	14,49	-63,13
3.	Фінансовий результат до оподаткування	2021,2	2431,8	945,2	410,6	-1486,6	20,31	-61,13
4.	Чистий фінансовий результат (прибуток/ збиток)	1657,4	1994,1	775,1	336,7	-1219,0	20,31	-61,13

Джерело: власна розробка авторів на основі фінансової звітності ТОВ «Славена».

Проаналізувавши дані (табл. 2), можна зробити висновок, що за 2015-2017 рр. підприємство здійснювало прибуткову діяльність. Проте, величина чистого прибутку протягом трьох досліджуваних років зазнала суттєвих змін, прибуток варіює від 1657,4 тис. грн. до 775,1 тис. грн. Стосовно відсоткової різниці, то в порівнянні з 2015 роком чистий прибуток 2017 року знизився на 53,23 %. Цей показник для ТОВ «Славена» пов'язаний з тим, що у 2017 році собівартість закупівельних товарів і сировини для виготовлення готової продукції зросла порівняно з попередніми роками. Собівартість готової продукції даного підприємства безпосередньо і тісно пов'язана з курсом долара США, який у 2017 році склав 26,62 грн., коли в 2015 році курс становив 21,86 грн. Не менш важливою причиною такого різкого зниження величини чистого прибутку є те, що поліграфічна компанія працює тільки на «свого клієнта». Щоб не втратити своїх потенційних покупців, ТОВ «Славена» робить все можливе для того, щоб надалі вони не відійшли на сторону конкурентів. Можливо це не зовсім доцільно, але тільки цей показник дасть змогу міцно триматися на ринку продажів і в кінцевому результаті отримувати прибуток для підприємства.

Відобразимо графічно проведений аналіз формування чистого прибутку на ТОВ «Славена» за 2015-2017 (рис. 2).

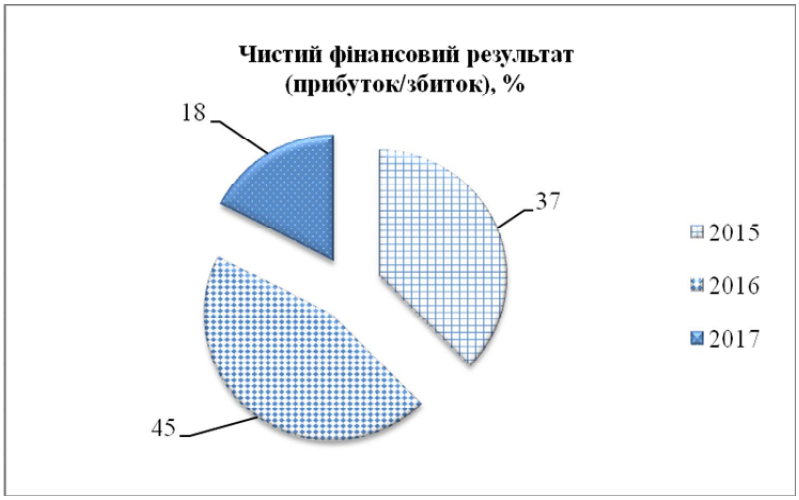

Рис. 2. **Аналіз чистого прибутку ТОВ «Славена» протягом 2015-2017 років, %**
Джерело: власна розробка авторів на основі отриманих результатів (табл. 2).

Як показують наявні дані, ТОВ «Славена» відноситься до ефективно функціонуючих підприємств. Проте протягом останніх років спостерігається скорочення маси прибутку, що є негативним показником для ефективності функціонування підприємства в майбутньому.

З метою покращення та удосконалення системи обліку фінансових результатів ТОВ «Славена», вважаємо доцільним ввести до 7 та 9 класу рахунків бухгалтерського обліку спеціальні до них субрахунки. Це дасть змогу більш детально, прозоро та точно відображати показники чистого прибутку підприємства та здійснювати їх аналіз.

Поліграфічна компанія виробляє три види готової продукції: інструкції, етикетки та пачки, які мають велику різновидність та класифікуються за відповідними артикулами. Найголовнішим в цьому є те, що всі три види продукції виробляються із різної сировини та матеріалів. Саме цей фактор ускладнює облік ведення понесених витрат на кожен вид продукції. Тому для поліпшення обліку ведення доходів та витрат виробленої готової продукції, пропонуємо введення деяких змін у відповідні класи рахунків.

7 клас рахунків «Доходи і результати діяльності»

– 701.1. Дохід від реалізації готової продукції (Інструкції);

– 701.2. Дохід від реалізації готової продукції (Етикетки);

– 701.3. Дохід від реалізації готової продукції (Пачки).

9 клас рахунків «Витрати діяльності»

– 901.1. Собівартість реалізованої готової продукції (Інструкції);

– 901.2. Собівартість реалізованої готової продукції (Етикетки);

– 901.3. Собівартість реалізованої готової продукції (Пачки).

Надалі це дасть змогу швидко та якісно розраховувати масу чистого прибутку від кожного виду виробленої продукції.

Висновки. Достовірний облік фінансових результатів господарювання є одним з найважливіших показників життєдіяльності підприємства в цілому. В ході дослідження було обґрунтовано сутність таких понять як «фінансові результати», «доходи», «витрати» та надано їхню характеристику.

Здійснено аналіз теоретичних основ формування обліку фінансових результатів діяльності підприємств відповідно до міжнародних та національних стандартів бухгалтерського обліку, що дозволило виявити розбіжності окремих положень. Наведено

структурно-логічну схему визначення чистого прибутку / збитку підприємства.

Запропоновано підхід до удосконалення плану рахунків досліджуваного підприємства, реалізація якого дозволить швидше та більш якісно відстежувати всі витрати та доходи підприємства окремо за кожним видом виробленої готової продукції.

4 Список використаних джерел

1. Бутинець Ф. Ф. Економічний аналіз: навч. посіб. Житомир: Рута, 2003. 680 с.
2. Верига Ю. А., Гладких Т. В., Орищенко М. М. Фінансовий облік: навч. посіб. К.: Центр учбової літератури, 2012. 438 с.
3. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: монографія. К.: Центр учбової літератури, 2007. 522 с.
4. Загородній А. Г., Вознюк Г. Л. Фінансово-економічний словник. К.: Знання, 2007. 1072 с.
5. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99
6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 «Дохід» від 01.01.2012 р. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_025
7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансівУкраїни від 07.01.2013 р. № 73. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/ laws/show/z0336-13
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290 (із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів). URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 (із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів).URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00
10. Чебанова М. С., Василенко С. С. Бухгалтерський облік: навч. посіб. Київ: Академія, 2002. 671 с.

4 References

1. Butynets, F. F. (2003). Ekonomichnyi analiz [Economic analysis]. Zhytomyr: Ruta.
2. Veryha, Yu. A., Hladkykh, T. V., Oryshchenko, M. M. (2012). Finansovyi oblik [Accounting]. Kyiv: Tsentr uchbovoi literatury.
3. Holov, S. F. (2007). Bukhhalterskyi oblik v Ukraini: analiz stanu ta perspektyvy rozvytku [Accounting in Ukraine: An Analysis of the Status and Prospects of Development]. Kyiv: Tsentr uchbovoi literatury.
4. Zahorodnii, A. H., Vozniuk, H. L. (2007). Finansovo-ekonomichnyi slovnyk [Financial and Economic Dictionary]. Kyiv: Znannia.
5. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (1999). Instruktsiia pro zastosuvannia Planu rakhunkiv bukhhalterskoho obliku aktyviv, kapitalu, zoboviazan i hospodarskykh operatsii pidpryiemstv i orhanizatsii [Instruction on the application of the Plan of Accounts of Accounting for Assets, Capital, Commitments and Business Operations of Enterprises and Organizations]. Retrieved from http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99
6. IAS 18 – Revenue. Retrieved from http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_025
7. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2013). Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 1 «Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti» [National Accounting Standard 1 «General Requirements for Financial Statements»]. Retrieved from http://zakon3.rada.gov.ua/ laws/show/z0336-13
8. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (1999). Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 15 «Dokhid» [National Accounting Standard 15 «Revenue»]. Retrieved from http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99
9. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (1999). Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 16 «Vytraty» [National Accounting Standard 16 «Expenses»]. Retrieved from http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00
10. Chebanova, M. S., Vasylenko, S. S. (2002). Bukhhalterskyi oblik [Accounting]. Kyiv: Akademiia.