

УДК 657.36: 657.37:658

## ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ ДІЯЛЬНОСТІ: СУТНІСТЬ, ПОРЯДОК ФОРМУВАННЯ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ

Т.М. Знамеровська, Т.Г. Халевицька  
Одеський державний аграрний університет, м. Одеса

*Анотація.* У статті розкрито сутність поняття «фінансовий результат», подано критичний огляд існуючих у фаховій літературі підходів до його визначення, що дало можливість сформулювати власну думку щодо тлумачення цього поняття. Розглянуто актуальні питання формування фінансових результатів діяльності підприємств в сучасних умовах господарювання. Схематично представлено визначення фінансового результату підприємства згідно з національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку (НП(С)БО) 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Обґрунтовано та запропоновано концептуальні підходи до формування інформаційних ресурсів про фінансові результати діяльності підприємства в системі рахунків бухгалтерського обліку.

*Ключові слова:* фінансові результати, результати діяльності, прибуток, збиток, формування прибутку, система рахунків бухгалтерського обліку.

**Вступ.** Однією з головних загальноекономічних і бухгалтерських наукових і практичних проблем, яка особливо загострилася в ринкових умовах, є визначення фінансового результату діяльності підприємства.

У бухгалтерському обліку структура і порядок формування фінансового результату є одним із важливіших питань. Від того, наскільки раціонально ведеться облік фінансових результатів, залежить величина виплат у бюджет, розрахунки з акціонерами. Достовірна звітність про фінансові результати є об'єктивною основою для аналізу фінансового стану підприємства, його прибутковості. У цьому зв'язку дуже важливо, щоб у бухгалтерському обліку і звітності були достовірно відображені всі господарські операції підприємства, враховані всі доходи і витрати в розрізі видів його діяльності, галузеві особливості підприємства.

**Аналіз останніх досліджень.** З'ясуванню змісту, механізму формування і відображення в бухгалтерському обліку фінансового результату діяльності підприємств приділяли значну увагу в своїх працях вітчизняні та зарубіжні вчені-економісти у різні періоди часу. Вагомий внесок у дослідження цих проблем зробили Т.О. Білик, Д.А. Янок, О.В. Петраковська, О.І. Мазіна, С.О.

Кучеркова, Т.О. Токарева та інші.

Відаючи належне розробкам вітчизняних та зарубіжних вчених, слід зазначити, що в питаннях визначення сутності, порядку формування та відображення в обліку фінансових результатів залишається чимало невирішених проблем, що потребують детального дослідження і розробки пропозицій для практичної діяльності. З'ясування сутності фінансових результатів є неодмінною умовою для визначення особливостей їх бухгалтерського обліку. Існують різні погляди з приводу теоретико – методичних засад і організаційної основи формування фінансових результатів, проте всі вони неоднозначні та потребують подальших досліджень.

В економічній літературі немає єдиного підходу до визначення кінцевого фінансового результату діяльності підприємств. У зв'язку з цим вивчення сутності фінансового результату є предметом дослідження багатьох авторів.

Так, Д.А. Янок визначив фінансовий результат як прибуток або збиток в закінчених операціях [1, с. 19].

О.В. Петраковською доведено, що фінансові результати діяльності – це прибуток чи збиток, що утворюється як різниця між доходами і витратами, і призводить до збільшення чи зменшення капіталу в результаті фінансово – господарської діяльності [2, с. 20].

Більш правильним, на думку Т.О. Білик, є трактування винагороди підприємців – як «фінансового результату», (прибутку чи збитку) суб'єкта господарювання, який визначається як різниця між його сукупними доходами і витратами, що за позитивного результату представляє додаткову вартість, виступає одним із джерел фінансування подальшого розвитку і поточної діяльності підприємства, основним критерієм оцінки її ефективності [3, с. 18].

С.О. Кучеркова стверджує, що фінансовий результат – це кінцевий результат діяльності підприємства за звітний період, який виражається прибутком або збитком, відображається у фінансовій звітності (форма 2 «Звіт про фінансові результати») і визначається послідовно розрахунковим способом з урахуванням усіх видів доходів і витрат, отриманих у процесі здійснення господарських операцій [4, с. 19]

Т.О. Токарева приходять до висновку, що фінансові результати діяльності доцільно розглядати з двох сторін: як економічну категорію і як методику визначення результату діяльності конкретного суб'єкту підприємницької діяльності:

- як економічна категорія фінансовим результатом діяльності є додана вартість, створена працею робітників унаслідок господарської діяльності (теорія А. Сміта, Д. Рікардо, К. Маркса);

- для окремих суб'єктів господарської діяльності фінансовими результатами можуть бути: прибуток – перевищення доходів над витратами, або збиток – перевищення витрат над доходами [5, с. 18].

Слушною з цього приводу є думка О.І. Мазіної. Так, автор вважає, що як облікова категорія фінансовий результат є наслідком порівняння доходів, отриманих від господарської діяльності та витрат, понесених для отримання цих доходів за визначений період. Як економічна категорія фінансовий результат – це прибуток, джерелом якого є перетворена форма доданої вартості, а додана вартість виступає як наслідок усього авансованого капіталу. Об'єднуюча категорія узагальнює як економічну, так і облікову категорії й формулюється як зміна власного капіталу (чистих активів) господарюючого суб'єкту за звітний період, що є результатом господарських операцій та подій, не пов'язаних з особистим капіталом власників підприємства [6, с. 21].

Мета дослідження полягає у систематизації поглядів учених-економістів на сутність поняття «фінансовий результат»; дослідженні порядку формування фінансових результатів, відображення їх в обліку та розробки практичних рекомендацій щодо його вдосконалення.

**Результати досліджень.** В умовах ринкових відносин головним критерієм оцінки ефективності діяльності підприємств є їх прибутковість. Досягненню їх високого рівня сприяє глибоке економічне дослідження формування фінансових результатів діяльності, як основи прийняття виважених рішень щодо їх економічного регулювання. Проблеми, пов'язані з формуванням фінансових результатів діяльності постійно знаходяться в центрі уваги вчених-економістів. Адже у величині фінансових результатів безпосередньо віддзеркалюються всі аспекти діяльності господарюючого суб'єкта: технологія і організація виробництва, система внутрішнього та зовнішнього управління, особливості діяльності, які визначають якість та обсяг виготовленого продукту, рівень собівартості, стан продуктивності праці тощо. Сукупність цих факторів визначають ефективність виробництва і перетворюють прибуток на основну рушійну силу ринкового механізму господарювання та основне джерело економічного і соціального розвитку підприємства та держави в цілому.

У вітчизняній практиці алгоритм визначення фінансових результатів для середніх і великих підприємств передбачено НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», для малих підприємств фінансові результати діяльності розраховують відповідно до методики, наведеної П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємства».

З прийняттям НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» підприємства визначають прибуток – збиток на різних стадіях його формування. Виділяють валовий, операційний прибуток, прибуток до оподаткування, чистий

прибуток [7].

Визначимо сутність поняття прибутку відповідно до нового стандарту, розглянувши окремі статті форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)»:

- валовий прибуток – різниця між чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);

- прибуток (збиток) від операційної діяльності визначається як алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), іншого операційного доходу, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат;

- прибуток (збиток) до оподаткування визначається як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, фінансових та інших доходів (прибутків), фінансових та інших витрат (збитків);

- чистий прибуток (збиток) розраховується як алгебраїчна сума прибутку (збитку) до оподаткування, податку на прибуток та прибутку (збитку) від припиненої діяльності після оподаткування [7].

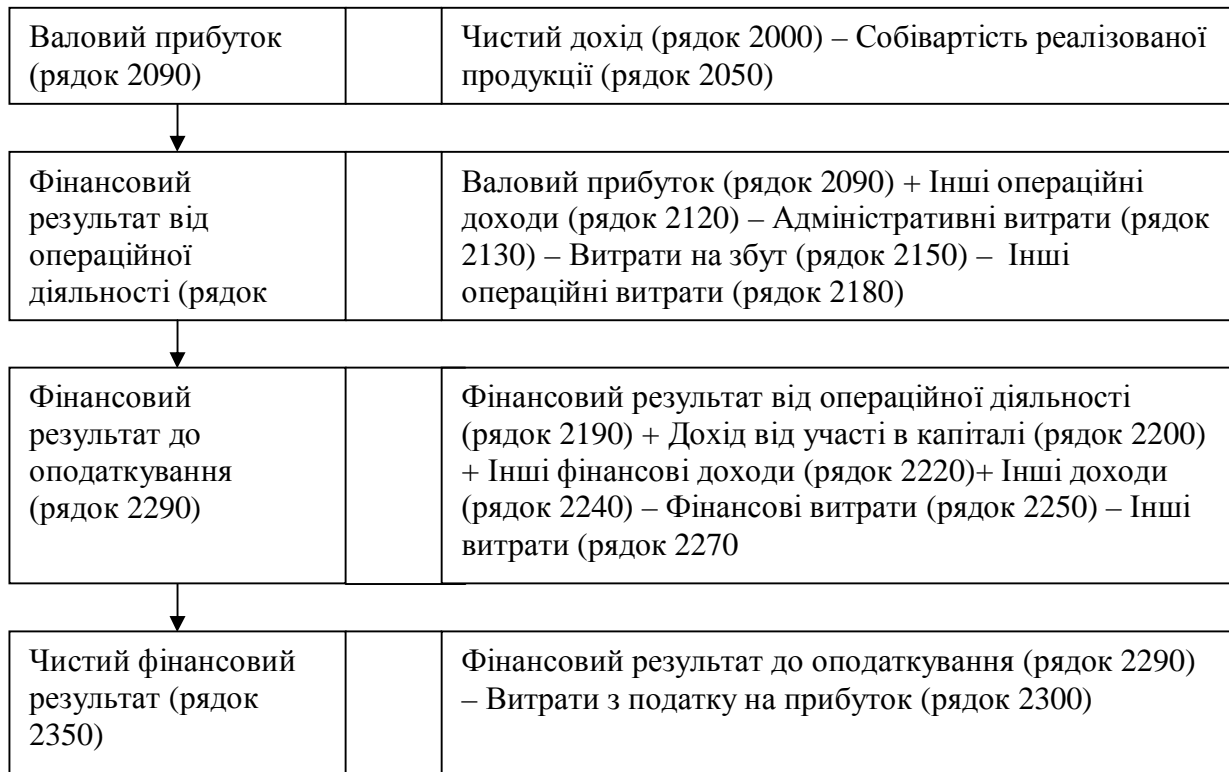
Розмір та характер прибутків і збитків за кожний період діяльності підприємства є найважливішими підсумковими показниками їх роботи, тому при їх визначенні слід користуватися, на нашу думку, логічною схемою (рис.1).

Бухгалтерський облік з 2000-го року передбачає ведення на окремих рахунках доходів (клас 7 «Доходи і результати діяльності») і витрат (клас 9 «Витрати діяльності» – для комерційних підприємств, крім малих), які по закінченні звітного періоду списуються в порядку закриття на відповідні субрахунки фінансово-результатного рахунку 79 «Фінансові результати», щоб мати окремі суми фінансових результатів за видами діяльності.

Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, в розвитку рахунку 79 відкриваються наступні субрахунки:

- 791 «Результат операційної діяльності»;
- 792 «Результат фінансових операцій»;
- 793 «Результат іншої діяльності» [8].

Однак, з метою усунення неузгодженостей між потребами в інформації щодо видів діяльності та наявною методикою її формування на рахунку 79 «Фінансові результати» пропонуємо внести зміни до складу його субрахунків: 791 «Результат основної діяльності», 792 «Результат іншої операційної діяльності», 793 «Результат фінансової діяльності», 794 «Результат інвестиційної діяльності».



**Рис. 1** Визначення фінансового результату підприємства

Результат основної діяльності формується за доходами рахунку 70 «Доходи від реалізації» і витратами, облік, яких ведеться на рахунках 90 «Собівартість реалізації», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут».

Результат іншої операційної діяльності формується за доходами рахунку 71 «Інший операційний дохід» і витратами рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності». Сума результатів діяльності підприємства за субрахунками 791 і 792 буде надавати інформацію про фінансовий результат від операційної діяльності

Результат фінансової діяльності формується за доходами рахунку 73 «Інші фінансові доходи» і витратами рахунку 95 «Фінансові витрати».

Результат від інвестиційної діяльності формується за доходами рахунку 74 «Інші доходи», який варто було б змінити на «Доходи від інвестиційної діяльності» і витратами рахунку 97 «Інші витрати», який доцільно назвати «Інвестиційні витрати». Одночасно на рахунку 794 необхідно відобразити доходи і витрати від участі в капіталі суб'єктів інвестування, які формуються, відповідно, на рахунках 72 «Дохід від участі в капіталі» і 96 «Втрати від участі в капіталі». Облік операцій на рахунках 72 і 96 доцільно узагальнювати на окремих субрахунках рахунків 74 і 97.

Для узагальнення кінцевого результату діяльності підприємства сальдо, прибутків чи збитків за видами діяльності також в порядку закриття, списують

на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)».

Однак, доцільно було б запровадити до рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)» субрахунки з обліку прибутку чи збитку за відповідним видом діяльності, а саме: 441 «Прибуток (збиток) від основної діяльності»; 442 «Прибуток (збиток) від іншої операційної діяльності», 443 «Прибуток (збиток) від фінансової діяльності»; 444 «Прибуток (збиток) від інвестиційної діяльності»; 445 «Прибуток використаний у звітному періоді»; 446 «Нерозподілений прибуток».

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Узагальнюючи понятійно-категорійні підходи вчених-економістів до трактування змісту поняття «фінансовий результат», ми дійшли висновку, що фінансовий результат – це кінцевий результат діяльності підприємства за звітний період, який виражається прибутком або збитком. Прибуток – це позитивний фінансовий результат, який визначається на мікроекономічному рівні за звітний період та характеризується приростом власного капіталу за рахунок перевищення доходів над понесеними на їх досягнення витратами, а збиток – негативний фінансовий результат, який характеризується зменшенням власного капіталу за рахунок перевищення витрат над доходами.

Формування фінансових результатів можна розглядати як частину загальної системи господарювання, що пов'язана із прийняттям рішень щодо забезпечення необхідного їх розміру на рівні суб'єкта господарювання для досягнення тактичних та оперативних цілей.

Класифікація фінансових результатів за видами діяльності на рахунку 79 «Фінансові результати» та 44 «Нерозподілений прибуток (непокріті збитки)» дозволить контролювати вплив результатів окремого виду діяльності на загальний результат діяльності підприємства. Це надасть інформацію внутрішнім користувачам для прийняття управлінських рішень щодо покращення результатів в певному напрямку господарської діяльності. Перспективами подальших досліджень є удосконалення методичних засад відображення фінансових результатів у звітності.

### **Література**

1. Янок Д.А. Облік та аудит фінансових результатів в умовах стандартизації звітності: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04 / Д.А. Янок ; Нац. наук. центр «Ін-т аграр. економіки» УААН. – К., 2005. – 22 с.
2. Петраковська О.В. Облік, аналіз і аудит фінансових результатів діяльності банку: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / О.В. Петраковська; Нац. економ. університет імені Вадима Гетьмана. – К., 2009. – 21с.
3. Білик Т.О. Фінансові результати діяльності малих підприємств: оцінка і прогнозування: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08 / Т.О. Білик;

Науково-дослідний фінансовий інститут Академії фінансового управління. – К., 2009. – 20 с.

4. Кучеркова С.О. Облік фінансових результатів у сільськогосподарських підприємствах: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / С.О. Кучеркова ; Нац. наук. центр «Ін-т аграр. економіки» УААН. – К., 2008. – 21 с.

5. Токарева Т.О. Методика і організація обліку та аналізу фінансових результатів діяльності на малих підприємствах: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04 / Т.О. Токарева; Нац. економ. університет імені Вадима Гетьмана. – К., 2005. – 21 с.

6. Мазіна О.І. Облік та аналіз фінансового результату в управлінні суб'єктами малого підприємництва: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / О.І. Мазіна; Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2007. – 24 с.

7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 // Офіційний вісник України. – 2013. – № 19. – 97с.

8. Інструкція з використання Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій від 30.10.1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.liga.ua](http://www.liga.ua).

## АННОТАЦІЯ

**Знамеровская Т.Н., Халевицкая Т.Г. Финансовые результаты деятельности: сущность, порядок формирования и отражение в учете**

*В статье раскрыта сущность понятия «финансовый результат», подан критический обзор существующих в профессиональной литературе подходов к его определению, которое дало возможность сформировать собственное мнение относительно толкования этого понятия. Рассмотрены актуальные вопросы формирования финансовых результатов деятельности предприятий в современных условиях хозяйствования. Схематически представлено определение финансового результата предприятия согласно национального положения (стандарта) бухгалтерского учета (НП(С)БУ) 1 «Общие требования к финансовой отчетности». Обосновано и предложено концептуальные подходы к формированию информационных ресурсов о финансовых результатах деятельности предприятия в системе счетов бухгалтерского учета.*

**Ключевые слова:** *финансовые результаты, результаты деятельности, прибыль, убыток, формирование прибыли, система счетов бухгалтерского*

учета.

## SUMMARY

***Znamerovskaya T.N., Halevitskaya T.G. Financial results of activity: essence, order of forming and reflection in an accounting***

*In the article essence of concept «Financial result» is exposed. The critical review of the existing in professional literature approaches to determination of concept is given which enabled to form own opinion in relation to interpretation of this concept. The pressing questions of forming of financial results of enterprises activity are considered in the modern terms of management. Determination of enterprise financial result is schematically presented in obedience to national position (standard) of record-keeping (NP(S) A) 1 «General requirements to the financial reporting». Conceptual approach to forming of informative resources about the financial results of enterprise activity in the system of record-keeping accounts are grounded and offered.*

**Keywords:** *financial results, results of activity, income, loss, forming of income, system of record-keeping accounts.*