

УДК 657.44.008.6

## ОБЛІК ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ: ПИТАННЯ ТЕРМІНОЛОГІЇ

Бобко В. В.

*В статті проаналізована сутність фінансових результатів як багатоаспектної категорії та проведено тлумачення сутності понять „прибуток” і „збиток”. Кінцевою метою господарської діяльності будь – якого підприємства є фінансовий результат (прибуток або збиток). Прибутком є перевищення суми доходів від господарської діяльності над сумою витрат, понесених підприємством на створення цих доходів, а збиток – це перевищення сум витрат, понесених підприємством над доходами.*

**Ключові слова:** ринкові відносини, бухгалтерський облік, фінансовий результат, прибуток, дохід, збиток, фінансова звітність.

### ВСТУП

Запровадження ринкових відносин в Україні зумовило необхідність глибокого теоретичного осмислення сутності фінансового результату діяльності суб'єктів господарювання, що є вихідною умовою для її регулювання. Об'єктивність рішень, передусім, залежить від наявності достовірної інформації про діяльність підприємства зокрема щодо витрат і доходів як основних складових фінансових результатів.

Однак нинішня практика формування інформації свідчить про відсутність цілісної системи відображення і визначення фінансових результатів, що не дає змоги об'єктивно їх оцінювати й передбачати. Формування такої системи має враховувати: по-перше, витрати на виробництво продукції, які необхідно мінімізувати, оскільки економіка функціонує за обмежених ресурсів; по-друге, підвищувати доходи від реалізації продукції підприємства і, по-третє, система повинна ґрунтуватися на достовірній, повній та своєчасній інформації, яку більшою мірою формує бухгалтерський облік та економічний аналіз.

Фінансовий результат є одним із найважливіших об'єктів бухгалтерського обліку, що підтверджується великою кількістю публікацій науковців і практиків, присвячених дослідженню механізму його формування та визначенню економічної сутності.

Дослідженню проблеми обліку фінансових результатів значну увагу приділяють провідні вчені, які зосередили свою увагу, зокрема, на таких поняттях, як “прибуток” та „збиток”. Так, сучасні українські вчені у галузі бухгалтерського обліку, такі як Ф.Ф. Бутинець [1, с. 325], Ю.А. Верига [2, с. 137], С.Ф. Голов [3, с. 9], Н.М. Ткаченко [13, с. 524] трактують прибуток та збиток відповідно до П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати” [11].

О.В. Лишиленко [8, с. 14] та В.Г. Швець [14, с. 207] під прибутком розуміють джерело господарських засобів і відповідних резервів, збільшення капіталу в результаті діяльності та фінансовий результат.

М.В. Кужельний та В.Г. Лінник [6, с. 37–38] трактують прибуток як частину чистого доходу та джерело власних коштів підприємства.

Результати наукових досліджень з питань удосконалення обліку фінансових результатів мають суттєве значення для розвитку методики і практики відображення та оцінки фінансових результатів. Водночас, виникає потреба у систематизації запропонованих науковцями методик обліку та аналізу формування фінансових результатів та створенні єдиної обліково-аналітичної системи збору, обробки та використання інформації для ефективного управління формуванням фінансових результатів. Що підтверджує актуальність і доцільність дослідження.

**Метою дослідження** є обґрунтування й удосконалення теоретико-методичних засад і розробка рекомендацій з поліпшення обліково-аналітичного забезпечення управління прибутковістю аграрних підприємств.

Теоретико-методологічні основи дослідження ґрунтувались на використанні загальнофілософських, абстрактно-логічних та власне наукових методах: індукції, дедукції; аналізу та синтезу, групування і порівняння та структурування.

### 1 ДОХОДИ ТА ВИТРАТИ

За національними стандартами в Україні передбачено формування фінансових результатів (визначення прибутку або збитку) за двома системами залежно від побудови фінансового обліку.

Перша система побудована за англосаксонським принципом і передбачає зіставлення доходів із витратами, класифікованими за їх функціями (як складових собівартості товарної продукції), та вартістю розподілу адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат.

За другою системою фінансовий результат визначають як різницю між доходами підприємства та витратами, які акумулюються у Звіті про фінансові результати згідно з їх характером (за елементами), а не перерозподіляють серед різноманітних функцій підприємства.

В зв'язку з чим однією з головних загальноекономічних і бухгалтерських проблем як в практичному, так і в науковому плані стає трактування та визначення фінансового результату діяльності підприємства, зокрема таких понять, як доходи та витрати, а також прибуток та збиток.

Велика кількість визначень і підходів до дефініції суті фінансових результатів вимагає чіткого законодавчого формулювання та обґрунтування сутності.

Так, зміст категорій “прибуток” та “збиток” розкритий у П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати” [11], згідно якого прибуток – це сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати; збиток – перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати.

Найбільш прийнятною, вважаємо таку думку, що фінансовий результат – це вираження в грошовій формі результату господарської діяльності підприємства, як порівняння суми витрат з отриманими доходами.

У міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 18 «Дохід», поняття «дохід» визначається аналогічно із національним податковим законодавством, як валовий дохід, який в переважній більшості випадків не завжди має реальне наповнення фінансовими ресурсами [9, с. 405].

В свою чергу, згідно чинних нормативних документів, зокрема, Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», “дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена» [12, с. 144]. Аналогічної точки зору притримується і В.В. Кулішов [7, с. 79].

Такий підхід до поняття “дохід” виявляється неприйнятним тоді, коли підприємство є збитковим. В такому разі власний капітал, як правило, зменшується, але це не свідчить про те, що підприємство не отримувало доходу від реалізації продукції, робіт чи послуг, а також від інших видів діяльності. Саме за рахунок такого доходу вищезгадані підприємства підтримують свою виробничу діяльність.

На нашу думку, наведене вище визначення доходу не є в достатній мірі коректним та таким, що відповідає дійсному фінансово – економічному стану підприємства. Адже суб'єкти господарювання в процесі своєї діяльності можуть отримати прибуток, а потім використати його на власні потреби засновників або на сплату дивідендів. В такому випадку власний капітал не зростає, але це не свідчить про те, що підприємство не отримало доходу, що дає підстави вважати грошові надходження від реалізації продукції, робіт, послуг доходом. Інакше кажучи – це грошові кошти, які можуть бути використані на різні цілі.

Критичний аналіз сучасних літературних джерел свідчить, що дохід – це надходження на підприємство реальних грошових коштів або матеріальних цінностей за реалізовану продукцію, товари, послуги або від інших видів його діяльності за конкретний проміжок часу.

Ця теза знайшла своє підтвердження і в “Новому тлумачному словнику української мови”, де зазначається, що дохід – це гроші або матеріальні цінності, одержувані державою, торгово-промисловою установою, приватною особою та ін. в результаті якої-небудь діяльності [10, с. 603].

## 2 ПРИБУТОК ТА ЗБИТОК

У сучасній економічній науці поняття “прибуток” має різне значення. Мова може йти про доходи, які отримані підприємством, а також про задоволення потреб споживачів або про зиск (вигоду), який матиме країна при проведенні того або іншого заходу. У всіх випадках йдеться про прибуток підприємства, споживача, суспільства.

Однією з основних проблем, що постають сьогодні, є проблема термінології, яка не розв'язана. Автори застосовують досить широкий спектр варіантів термінів, під якими часто розуміють одне й те саме поняття.

Бухгалтерський прибуток є фактичним приростом власного капіталу протягом звітного періоду, що визначений за даними бухгалтерського обліку. Методика його розрахунку спрямована на те, щоб власники, які не беруть участі в управлінні підприємством, могли отримувати правдиву інформацію про прибуток, на частку якого вони мають право, а достовірність цієї інформації могли б підтвердити аудитори без ретельного вивчення всієї діяльності підприємства. Наслідком цього є те, що в бухгалтерському обліку відображають лише ті доходи і витрати, які можуть бути точно визначені. Доходи й витрати, які мають альтернативний характер і могли б бути наслідком прийняття різних варіантів управлінських рішень, у сукупності з доходами і витратами, визнаними в бухгалтерському обліку, використовують для визначення економічного прибутку. Тому економічний прибуток відображає вигоди використання вкладеного капіталу, а також кадрового потенціалу підприємства.

Законодавство України, яке регулює господарську діяльність суб'єктів підприємництва і порядок організації бухгалтерського обліку і звітності, з одного боку, і систему оподаткування прибутку — з другого, під «прибутком» визначає два різних економічних явища.

Згідно з Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» [4], прибутком вважається сума валових доходів, тобто по суті доходів від усіх видів діяльності, скорегована певним чином для цілей оподаткування, зменшена на суму валових витрат підприємства та вартості зносу (амортизації) основних засобів і нематеріальних активів. Головна його особливість полягає в тому, що він безпосередньо не залежить від собівартості продукції, а становить різницю між виручкою від реалізації і витратами на виробництво цієї продукції. Прибуток як об'єкт оподаткування визначається за даними спеціального податкового обліку, який не збігається з бухгалтерським обліком прибутку.

Прибуток - це частина отриманого на вкладений капітал чистого доходу підприємства, що характеризує його винагороду за ризик підприємницької діяльності [4, ст. 3; 11, п. 4].

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку визначають прибуток як залишкову суму після вирахування витрат (що включає коригування збереження капіталу в разі необхідності) з доходу, а також як будь-яку величину, що перевищує суму, необхідну для збереження капіталу на початок періоду [9, с. 58].

Під збитком у М(С)БО розуміють зменшення економічних вигод, що за своєю суттю не відрізняється від інших витрат [9, с. 49].

Прибуток з бухгалтерської точки зору – це позитивний фінансовий результат підприємницької діяльності, який визначається на мікроекономічному рівні за звітний період, характеризується приростом власного капіталу за рахунок перевищення доходів над понесеними витратами, порядок визнання яких законодавчо врегульований, науково обґрунтований або самостійно встановлений суб'єктом економічної діяльності.

Деякі вчені, зокрема С.Ф. Покропивний, розглядають прибуток, як ту частину виручки, яка залишається після відшкодування всіх витрат на виробничу і комерційну діяльність підприємства.

Також існує думка про те, що прибуток – це грошове втілення частини вартості додаткового продукту або частини новоствореної вартості, виробленої і реалізованої продукції, готової до розподілу. Отже, наголоситься на можливості реалізації виробленого продукту за певну суму коштів.

Дохід і прибуток – різні речі й співвідносяться як загальне і часткове. Дохід – це надходження на підприємство (виручки, дивідендів, штрафів і т. ін.), яке порівнюється з витратами і в складі цього доходу може бути часткою прибутку (а якщо витрати перевищують доходи — то збитком). Навіть якщо говорити про чистий дохід, то він не дорівнює прибутку, оскільки є розрахунковою величиною і включає внутрішнє споживання (в основі лежать різні методики визначення).

В економічній літературі існує багато різних поглядів на вирішення цієї проблеми. Найбільш оптимальною є точка зору, викладена багатьма вітчизняними та іноземними вченими, а саме: витрати – це грошовий вираз суми ресурсів (матеріальних цінностей, амортизаційних відрахувань, заробітної плати і т.д.) , які повністю використані підприємством у процесі виробництва та реалізації продукції (робіт, послуг) протягом звітного періоду.

Затрати, як свідчить переважна більшість літературних джерел, на відміну від витрат, є оплатою за придбані матеріали або послуги, яка з часом (у поточному або наступному звітному періоді) буде списана у витрати. Затрати звітного періоду, як правило, не збігаються із сумою витрат цього ж періоду, але завжди повинні дорівнювати вартості всіх придбаних матеріальних цінностей та наданих зі сторони робіт і послуг.

Це дає підстави стверджувати, що витрати звітного періоду складаються з вартості використаних ресурсів, які пов'язані з діяльністю підприємства у даному періоді, а також затрат, які не можуть бути пов'язані з доходами майбутніх періодів. Сума затрат може бути віднесена і до активів, якщо вона має можливість принести в майбутньому якусь вигоду – дохід.

Із вищевикладеного виходить, що збитки – це перевищення витрат, понесених підприємством у процесі господарської діяльності над отриманими доходами, які відображаються в пасиві балансу підприємства і зменшують його власний капітал.

## ВИСНОВКИ

Кінцевою метою господарської діяльності будь – якого підприємства є фінансовий результат (прибуток або збиток). Прибутком є перевищення суми доходів від господарської діяльності над сумою витрат, понесених підприємством на створення цих доходів, а збиток – це перевищення сум витрат, понесених підприємством над доходами. Не дивлячись на законодавче вирішення цього питання та значні науково – практичні напрацювання, проблеми термінології фінансових результатів є нагальними, та потребують подальшого поглибленого вивчення і уточнення.

### ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бухгалтерський фінансовий облік: Підруч. для студ. спец. "Облік і аудит" вищ. навч. закл. /За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 5-те вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рута", 2003. - 726 с.
2. Верига Ю.А. Еккаунтинг ефективності вкладення капіталу в торговельну сферу. Теоретичні аспекти системи еккаунтингу: [монографія] / Ю.А. Верига, С.М. Деньга. – Полтава: ПУСКУ, 2002. – Ч. 1. – 355 с.
3. Голов С.Ф. Управленческий учет как фактор повышения качества корпоративного управления / Голов С.Ф. // Вестник бухгалтера и аудитора Украины. – 2003. – №20. – С. 4-10.
4. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.97 р. №283/97-ВР (із змінами і доповненнями) // Право. Податки. Консультації. Збірник систематизованого законодавства. – 1997. – № 3. – С. 3–17.
5. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 р. № 996–XIV // Право. Податки. Консультації. Збірник систематизованого законодавства. – 2007. – № 1. – С. 6–11.
6. Кужельний М.В. Теорія бухгалтерського обліку: [підручник] / М.В. Кужельний, В.Г. Лінник. – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с.
7. Кулішов В.В. Погашение отложенных налоговых активов и обязательств по объектам основных средств / Кулішов В.В. // Бухгалтерский учет. – 2004. – №8. – С.5 – 9.
8. Лишилєнко О.В. Теорія бухгалтерського обліку: [навчальний посібник] / О.В. Лишилєнко. – К.: Центр навчальної літератури, 2003. – 215 с.
9. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку / [пер. з англ. за ред. С.Ф. Голова]. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 1998. – 736 с.
10. Новий тлумачний словник української мови: У трьох том. / Уклад. В.В. Яременко, О.М. Сліпущко. – К: Аконті, 2001. Том 3. – 864 с.2.
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати", затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87 // Право. Податки. Консультації. Збірник систематизованого законодавства. – 2008. – № 1. – С. 85–90.
12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затв. наказом МФУ від 31.12.99 р. № 318. // Бухгалтерський облік і аудит. – 1999. – №12. – С. 40-42.
13. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: [підручник] / Н.М. Ткаченко. – [6-е вид.]. – К.: А.С.К., 2002. – 784 с.
14. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: [навчальний посібник] / В.Г. Швець. – К.: Знання-Прес, 2003. – 444 с.

---

**Бобко Валентин Володимирович**, к.е.н., ст. викладач кафедри облік і аудит, Уманський національний університет садівництва