

Орехова А.І.

доктор економічних наук, професор,
професор кафедри обліку і оподаткування
Сумського національного аграрного університету

Толстошеева В.С.

здобувач вищої освіти
Сумського національного аграрного університету

Oriekhova Alvina

Doctor of Economic Sciences, Professor,
Professor at the Department of Accounting and Taxation
Sumy National Agrarian University

Tolstosheeva Victoria

Degree Seeking Applicant
Sumy National Agrarian University

ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ ТА ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

ORGANIZATIONAL ASPECTS AND PROBLEMS OF FINANCIAL RESULTS ACCOUNTING OF ENTERPRISES

Статтю присвячено дослідженню організаційних аспектів та проблем обліку фінансових результатів діяльності підприємств. Розкрито сутність фінансового результату, що є одним із найважливіших показників діяльності підприємства. Досліджено підходи до трактування поняття «фінансові результати» як важливого аспекту у формуванні концепції систематизації фінансових результатів підприємства. Окреслено проблемні питання організації бухгалтерського обліку фінансових результатів. Досліджено умови, що вимагають перегляду та вдосконалення системи бухгалтерського обліку, одним із центральних елементів якої є облік фінансових результатів. Визначено шляхи вдосконалення обліку фінансових результатів, що забезпечить інформацією внутрішніх користувачів для прийняття ними управлінських рішень щодо напрямів використання отриманих фінансових результатів за звітний період. На основі проведеного аналізу проблемних питань обліку об'єкта бухгалтерського дослідження визначено пріоритетні завдання, необхідні для подальшого вдосконалення обліку фінансових результатів діяльності підприємств.

Ключові слова: облік, фінансові результати, підприємство, звітність, облікова політика, МСФЗ.

Статья посвящена исследованию организационных аспектов и проблем учета финансовых результатов деятельности предприятий. Раскрыта сущность финансового результата, который является одним из важнейших показателей деятельности предприятия. Исследованы подходы к трактовке понятия «финансовые результаты» как важного аспекта в формировании концепции систематизации финансовых результатов предприятия. Обозначены проблемные вопросы организации бухгалтерского учета финансовых результатов. Исследованы условия, требующие пересмотра и усовершенствования системы бухгалтерского учета, одним из центральных элементов которой является учет финансовых результатов. Определены пути усовершенствования учета финансовых результатов, что обеспечит информацией внутренних пользователей для принятия ими управленческих решений по направлениям использования полученных финансовых результатов за отчетный период. На основе проведенного анализа проблемных вопросов учета объекта бухгалтерского исследования определены приоритетные задания, необходимые для дальнейшего усовершенствования учета финансовых результатов деятельности предприятий.

Ключевые слова: учет, финансовые результаты, предприятие, отчетность, учетная политика, МСФО.

The article is devoted to the study of organizational aspects and problems of accounting for financial performance of enterprises. Reliable calculation of the financial result of the enterprise – the key purpose of financial accounting. All accounting standards, both national and international, are aimed at determining the amount of profit. Recently, the role of the financial performance indicator of economic entities has changed. With the transition to a market economy qualitatively changes the terminological structure of this type of accounting group as profit. In this regard, there is a need to provide reliable information on the financial performance of economic entities. The essence of the financial result is one of the most important indicators of the enterprise. Approaches to the interpretation of the concept of “financial results” as an important aspect in the formation of the concept of systematization of financial results

of the enterprise are studied. It is determined that understanding the essence of this category and making effective management decisions to further achieve high financial results – the main guarantee of increasing the efficiency of business organizations. Currently, the ambiguity of definitions and calculations of the financial result indicator creates difficulties in its understanding and analysis for users interested in reporting. The problematic issues of the organization of accounting of financial results are outlined. Existing problems of accounting for financial results need to be addressed immediately, as well as the development of various mechanisms that will facilitate the adaptation of enterprises to market changes, international standards and the needs of external and internal users to obtain real information about business results. Ways to improve the accounting of financial results are identified, which will provide information to internal users for their management decisions on the use of the obtained financial results for the reporting period. Based on the analysis of problematic issues of accounting for the object of accounting research, the priority tasks necessary for further improvement of accounting for financial performance of enterprises.

Keywords: accounting, financial results, enterprise, reporting, accounting policy, IFRS.

Постановка проблеми. Ефективне управління підприємством в умовах ринкової економіки залежить від різноманітних факторів, основне місце серед яких посідає раціональна організація бухгалтерського обліку. Вона забезпечує виваженість та обґрунтованість прийнятих управлінських рішень шляхом надання об'єктивної та достовірної облікової інформації про доходи, витрати та фінансові результати діяльності підприємства. Дослідження наукових праць вітчизняних та зарубіжних авторів, а також критична оцінка практики ведення обліку на підприємствах України дає підстави дійти висновків щодо наявності невирішених та дискусійних питань стосовно термінології, порядку визнання доходів та витрат, їх оцінювання, класифікації, накопичення на рахунках, обчислення та розподілу прибутку (покриття збитків) і навіть формування звітної інформації. Оскільки доходи, витрати та фінансові результати є найскладнішими об'єктами обліку, то вони потребують постійного вдосконалення, яке можливе шляхом застосування системного підходу.

Нині неоднозначність визначень та розрахунків показника фінансового результату створює складності у його розумінні та аналізі зацікавленим у звітності користувачам.

Достовірне обчислення фінансового результату діяльності підприємства є ключовою метою фінансового обліку. Усі облікові стандарти, як національні, так і міжнародні, спрямовані на визначення суми прибутку. Останнім часом роль показника фінансового результату економічних суб'єктів змінилася. З переходом до ринкової економіки якісно змінюється термінологічний устрій такої групи обліку, як прибуток. У зв'язку з цим виникла потреба надання надійної інформації щодо фінансових результатів діяльності економічних суб'єктів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у розроблення теоретико-методичних засад обліку фінансових результатів здійснили такі вчені, як М. Білик, С. Голов, В. Дерій, З.-М. Задорожний, С. Івахненко, Г. Кірейцев, Г. Крамаренко, Л. Лахтіонова, Г. Ліхоносова, Є. Мних, Г. Назарова, Ю. Пеняк, В. Плаксієнко, П. Попович, І. Прокопенко, Г. Пчелинська, М. Пушкар, В. Сопко, М. Чумаченко, Ю. Цал-Цалко, К. Шевчук.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Високо оцінюючи здобутки названих науковців, зазначаємо, що проблеми обліку фінансових результатів та їх відображення у фінансовій звітності потребують подальшого дослідження.

Формулювання цілей статті (**постановка завдання**). Метою статті є розкриття організаційних аспектів та визначення проблемних питань обліку фінансових результатів діяльності підприємств.

Виклад основного матеріалу дослідження. Фінансовий результат є узагальнюючим показником аналізу та оцінювання ефективності (неефективності) функціонування підприємства на відповідних стадіях (етапах) його формування. Всі організації та підприємства, що функціонують на ринку, так чи інакше піддаються оцінюванню одного й того самого показника – фінансового результату. Показник фінансового результату є одним із найважливіших показників діяльності, оскільки будь-яка комерційна діяльність ведеться з однією головною метою, якою є отримання прибутку та його максимізація. Оцінка цього показника дає змогу користувачам внутрішньої звітності зрозуміти сутність змін, що відбуваються в показниках, розглянувши їх у динаміці, виявити сприятливі для підприємства напрями та фактори розвитку.

Дослідження поняття «фінансовий результат», вивчення класифікації доходів і витрат, а також грамотний підхід до формування та читання даних звітності дають можливість керівництву суб'єкта господарювання отримувати детальну інформацію про фінансовий стан економічного суб'єкта, його рентабельність, конкурентоспроможність на ринку товарів, робіт та послуг.

Питання, які пов'язані з обліком фінансових результатів, є предметом постійного обговорення серед науковців та практиків у сфері економіки та управління підприємством. Сутність та поняття фінансового результату для господарюючих суб'єктів наочно відображаються під час формування й відображення його в бухгалтерському обліку. Проте слід зауважити, що ринкові відносини вимагають перегляду та вдосконалення системи бухгалтерського обліку, одним із центральних елементів якої є облік фінансових результатів.

Як зазначає Г. Пчелинська [1], чинна в Україні методика відображення фінансових результатів діяльності підприємств в бухгалтерському обліку та надання цієї інформації у Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) регламентуються значною кількістю нормативно-правових актів. Сучасне активне реформування облікового законодавства супроводжується внесенням змін та доповнень до чинної правової бази задля її удосконалення. Проте досі існує низка невідповідностей між окремими нормами. Зокрема, НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до

фінансової звітності» [2] визначає трактування категорій «прибуток», «збиток», але не наводить значення терміна «фінансовий результат», що обумовлює відсутність єдиної думки науковців про економічний зміст цього поняття.

Трактування поняття «фінансові результати» є важливим аспектом у формуванні концепції систематизації фінансових результатів підприємства. Розуміння сутності цієї категорії і прийняття дієвих управлінських рішень для подальшого досягнення високих фінансових результатів є запорукою збільшення ефективності бізнесу організацій.

Більшість науковців переважно відносять появу поняття «фінансові результати» до часів виникнення початкових форм капіталу та товарного виробництва. Дослідження тлумачень, представлених у табл. 1, дає підстави розуміти, що в ході розвитку економічної теорії зміст і наповнення категорії «фінансові результати» трансформувалися. Спостерігається певний перехід від визначення фінансового результату як прибутку, що є джерелом багатства, до його тлумачення з точки зору додаткової вартості, яка створюється працею найманих робітників [3].

Г. Ліхоносова [3] справедливо констатує, що організація бухгалтерського обліку на підприємстві, у тому числі фінансових результатів, передбачає передусім розроблення облікової політики, що забезпечує ефективність ведення бухгалтерського обліку.

Облікова політика перетворилась на реальний інструмент управління організацією. Так, на її основі здійснюється фінансове та податкове планування діяльності організації, що дає змогу істотно знижувати податковий тягар, підвищувати гнучкість, оперативність і ефективність прийнятих управлінських рішень. Беручи до уваги неврегульованість на практиці облікової політики щодо фінансових результатів діяльності, вважаємо доцільним у Наказі про облікову політику підприємства виділити методичний та технічний блоки щодо цих об'єктів, що забезпечить оперативне формування достовірної звітності про фінансові результати. При цьому методичний блок визначає вибір із запропонованих Національними

положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку прийомів і способів конкретного варіанта відображення господарських операцій у системі рахунків бухгалтерського обліку. Оскільки фінансові результати – це кінцеві результати роботи підприємства, на які впливають усі види здійснюваної ним діяльності, а також методика обліку не лише його складників, а саме доходів і витрат, але й активів і пасивів, використання яких, відповідно, дає змогу отримувати підприємству доходи й спричиняє понесення витрат, доцільно запропоновану методичну частину облікової політики поділити на такі дві групи:

- елементи облікової політики, які безпосередньо впливають на формування фінансових результатів;
- елементи облікової політики, які впливають на доходи й витрати, що формують фінансові результати.

Таким чином, застосовуючи методи й принципи облікової політики, підприємства повинні враховувати її вплив на суми витрат чи доходів, фінансові результати, а також на суму оподаткованого прибутку, тому облікова політика дає можливість законного способу коригування фінансового результату і оподаткованого прибутку.

До сучасних проблем організації бухгалтерського обліку фінансових результатів також слід віднести такі:

- відсутність повноти висвітлення інформації щодо ефективності діяльності підприємства у звітності;
- неефективна система оподаткування прибутку;
- відсутність оперативної облікової інформаційної бази доходів і витрат;
- відсутність затверджених спеціальних документів для обліку фінансових результатів, отже, невизначеність напрямів використання прибутку та відсутність його деталізації на облікових рахунках;
- проблема захисту облікової інформації.

Наявні проблеми обліку фінансових результатів потребують негайного вирішення, а також розроблення різноманітних механізмів, які сприятимуть адаптації підприємств до ринкових змін, міжнародних стандартів та потреб зовнішніх і внутрішніх користувачів щодо отримання реальної інформації про

Таблиця 1

Концепція трактування економічного змісту фінансових результатів різними науковими школами

№	Назва школи економічної теорії	Концепція трактування змісту поняття «фінансовий результат»
1	Школа меркантилізму	Фінансові результати, що проявляються у вигляді прибутку, формуються у сфері обігу та торгівлі, які є джерелом багатства.
2	Школа фізіократів	Прибуток як основна форма фінансових результатів виникає за рахунок природної родючості землі, тобто аграрне виробництво є основним джерелом багатства.
3	Школа політекономії (класична)	Формування фінансових результатів відбувається у сфері виробництва, а прибуток як заробітна плата і рента є частиною вартості, що створюється працею.
4	Школа марксизму	Основним джерелом формування фінансових результатів є додаткова вартість, що створюється працею найманих працівників у процесі виробництва та реалізується через сферу обігу.
5	Неокласична школа	З одного боку, фінансові результати формуються за рахунок капіталу та є ціною цього виробничого фактору, а з іншого боку, вони створюються за рахунок комплексу всіх задіяних виробничих факторів.
6	Школа інституціоналізму	Фінансові результати формуються під впливом різних суспільних неекономічних інститутів (НТП, держава, соціальні групи, профспілки тощо).

Джерело: [3]

результати діяльності суб'єктів господарювання [4].

Г. Назарова, Л. Кононенко, А. Калашнікова [5] зазначають, що фінансовий результат визначається шляхом порівняння доходів та витрат. Отже, назва субрахунків рахунку 79 «Фінансові результати» передбачає визначення кінцевого наслідку дій певного виду діяльності, а саме операційної, фінансової, іншої звичайної. Таким чином, після списання на відповідні субрахунки рахунку 79 «Фінансові результати» доходів і витрат відповідного виду діяльності необхідно визначити між ними різницю й закрити на інший рахунок, а саме на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», тому доцільно запровадити до рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» субрахунки з обліку прибутку чи збитку за таким напрямом:

– 441 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) за всіма видами діяльності»;

– 442 «Коригування прибутку (збитку) від вправлення помилок та зміни облікової політики»;

– 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді».

Така класифікація фінансових результатів за всіма видами діяльності на рахунку 44 «Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)» дасть змогу контролювати вплив окремих видів господарських операцій на загальний результат діяльності підприємства. Це забезпечить інформацією внутрішніх користувачів для прийняття ними управлінських рішень щодо напрямів використання отриманих фінансових результатів за звітний період.

Варто відзначити, що, відповідно до вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [6], визначено перелік підприємств, які мають складати та оприлюднювати фінансову звітність і консолідовану фінансову звітність за МСФЗ, інші українські підприємства можуть самостійно приймати рішення щодо застосування МСФЗ під час складання фінансової звітності. В Україні спостерігається позитивна динаміка до збільшення кількості підприємств, що складають фінансову звітність за МСФЗ. Основні відмінності між національними та міжнародними стандартами щодо розкриття інформації про фінансові результати у фінансовій звітності стосуються складу фінансової звітності, концептуальних положень та принципів фінансової звітності, понять суттєвості у фінансовій звітності, звітної дати та грошового вимірника, ступеня деталізації статей, порядку відображення доходів і витрат [7].

Таким чином, впровадження МСФЗ у вітчизняну практику відповідає підходу більшості європейських країн, отже, сприяє економічній інтеграції, гармонізації систем обліку та звітності.

Висновки. Враховуючи вищезазначене, відзначаємо, що фінансовий результат є досить складною та багатогранною обліковою категорією.

До основних напрямів удосконалення обліку об'єкта бухгалтерського дослідження слід віднести розвиток послідовних теоретичних концепцій, за допомогою яких можна оцінити вже усталені, нещодавно виниклі та запропоновані практичні процедури; розроблення на цій основі відповідного нормативно-правового та методичного забезпечення бухгалтерського обліку фінансових результатів.

Бібліографічний список:

1. Пчелинська Г., Кирилова М. Сучасна проблематика обліку фінансових результатів за видами діяльності підприємства. *Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля*. 2020. № 6. С. 97–102.
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 7 лютого 2013 р. № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>.
3. Ліхоносова Г., Лазебна І. Організаційні засади обліку та аудиту фінансових результатів підприємств. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2019. Вип. 25 (1). С. 144–148.
4. Пеняк Ю., Гороховацька Н. Сучасні проблеми обліково-аналітичного забезпечення управління фінансовими результатами. *Економічний простір*. 2020. № 159. С. 97–101.
5. Назарова Г., Кононенко Л., Калашнікова А. Облікові процедури формування фінансових результатів: сучасний стан та напрями їх вдосконалення. *Економічний простір*. 2020. № 156. С. 206–212.
6. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>.
7. Шевчук К., Бондар В. Фінансові результати як економічна категорія та особливості відображення їх в обліку та звітності підприємства. *Економічні науки. Серія: Облік і фінанси*. 2019. Вип. 16. С. 158–166.

References:

1. Pchelinskaya G., Kirilova M. (2020) Suchasna problematyka obliku finansovykh rezul'tativ za vydamy dijajlnosti pidpryjemstva [Modern issues of accounting for financial results by type of enterprise]. *Bulletin of the Volodymyr Dahl East Ukrainian National University*, no. 6, pp. 97–102. (in Ukrainian)
2. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy "Nacionaljne polozhennja (standart) bukhghalters'koghho obliku 1 "Zaghaljni vymoghy do finansovoji zvitnosti"" (vid 07.02.2013 r. № 73). Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>.
3. Likhonosova G., Lazebna I. (2019) Orghanizacijni zasady obliku ta audytu finansovykh rezul'tativ pidpryjemstv [Organizational principles of accounting and auditing of financial results of enterprises]. *Scientific Bulletin of Uzhhorod National University. Series: International Economic Relations and the World Economy*, vol. 25 (1), pp. 144–148. (in Ukrainian)
4. Penyak Yu., Gorokhovatska N. (2020) Suchasni problemy oblikovo-analitychnogho zabezpechennja upravlinnja finansovymy rezul'tatamy [Modern problems of accounting and analytical support of financial results management]. *Economic space*, no. 159, pp. 97–101. (in Ukrainian)
5. Nazarova G., Kononenko L., Kalashnikova A. (2020) Oblikovi procedury formuvannja finansovykh rezul'tativ: suchasnyj stan ta naprjamy jikh vdoskonalennja [Accounting procedures for the formation of financial results: current status and areas for improvement]. *Economic space*, no. 156, pp. 206–212. (in Ukrainian)
6. Zakon Ukrainy "Pro bukhghalters'kyj oblik ta finansovu zvitnistj v Ukraini" (vid 16.07.1999 r. № 996-XIV). Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>.
7. Shevchuk K., Bondar V. (2019) Finansovi rezul'taty jak ekonomichna kateghorija ta osoblyvosti vidobrazhennja jikh v obliku ta zvitnosti pidpryjemstva [Financial results as an economic category and features of their reflection in the accounting and reporting of the enterprise]. *Economic sciences. Series: Accounting and Finance*, vol. 16, pp. 158–166. (in Ukrainian)