

## БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 338.24

### Формування фінансових результатів суб'єктів господарювання

**Абрамова О.С.**

кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку та оподаткування  
Харківського навчально-наукового інституту  
ДВНЗ «Університет банківської справи»

**Крапівіна Ю.В.**

студентка  
Харківського навчально-наукового інституту  
ДВНЗ «Університет банківської справи»

У статті розглянуто поняття прибутку та фінансових результатів. Доведено ключове значення прибутку в господарській діяльності підприємств в умовах ринку. Виділено особливості формування фінансових результатів суб'єктів господарювання в умовах ринку. Охарактеризовано класифікацію факторів аналізу формування прибутку. Наведено специфіку факторів зростання прибутку.

**Ключові слова:** прибуток, фінансовий результат суб'єктів господарювання, класифікація факторів формування прибутку, фактори зростання прибутку.

Абрамова О.С., Крапівіна Ю.С. ФОРМИРОВАНИЕ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ СУБЪЕКТОВ ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ

В статье рассмотрены понятия прибыли и финансовых результатов. Доказано ключевое значение прибыли в хозяйственной деятельности предприятий в условиях рынка. Выделены особенности формирования финансовых результатов субъектов хозяйствования в условиях рынка; приведены классификация факторов анализа формирования прибыли и специфика факторов роста прибыли.

**Ключевые слова:** прибыль, финансовый результат субъектов хозяйствования, классификация факторов формирования прибыли, факторы роста прибыли.

Abramova O.S., Krapivina Yu.S. FORMATION OF FINANCIAL RESULTS OF BUSINESS ENTITIES

The article deals with the concept of profit and financial results. The key importance of profit in the economic activity of enterprises in the market conditions is proved. The peculiarities of formation of financial results in the market conditions are singled out. The classification of factors of profit analysis is described; specifics of profit growth factors are given.

**Keywords:** profit, financial result of economic entities, classification of factors of profit formation, factors of profit growth.

**Постановка проблеми у загальному вигляді.** В умовах ринкових відносин головним критерієм оцінки ефективності діяльності підприємств є їхня прибутковість. Досягненню високого рівня сприяє глибоке економічне дослідження формування фінансових результатів діяльності як основи прийняття виважених рішень щодо їх економічного регулювання. У сучасних умовах ринкових відносин визначальним у діяльності підприємств стали економічні методи й економічні інтереси. Діяльність будь-якої організації пов'язана із залученням необхідних ресурсів, використанням їх у виробни-

чому процесі, продажем вироблених товарів (робіт, послуг) та з отриманням фінансових результатів. У зв'язку із цим особливу значимість набуває аналіз процесу формування фінансових результатів.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблема формування фінансових результатів підприємств посідає провідне місце серед сучасних досліджень учених-економістів. Цій проблемі приділяли увагу: М. Білуха, Ф. Бутинець, С. Голов, Н. Горицька, В. Жук, Г. Кірейцев, М. Кужельний, Н. Малюга, Є. Мних, В. Пархоменко, О. Петрук, В. Сопко, Л. Сук, Н. Ткаченко, В. Швець та ін.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Разом із тим питання формування фінансових результатів суб'єктів господарювання в умовах трансформації та реформування національної економіки потребує подальшого розроблення. Також украй важливим методичним напрямом є дослідження особливостей процесу формування фінансових результатів із загальнодержавного погляду як потенційної бази оподаткування.

**Формулювання цілей статті (постановка завдання).** Метою статті є вивчення особливостей та проблем формування фінансових результатів суб'єктів господарювання.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Зважаючи на економічну кризу, проблема формування фінансових результатів в обліково-аналітичній системі підприємств набуває все більшого значення, оскільки впливає на прибуток, що отримують суб'єкти господарювання. Прибуток є однією з найскладніших категорій, якими оперує ринкова економіка, і вважається головною рушійною силою її розвитку. Він створює фінансову базу для самофінансування, розширення виробництва, рішення проблем соціальних та матеріальних благ трудових колективів. Фінансовий результат – кінцевий економічний підсумок господарської діяльності підприємства, виражений у формі прибутку. Прибуток виконує дві найважливіші функції: по-перше, характеризує кінцеві фінансові результати діяльності підприємства, розмір його грошових накопичень; по-друге, є головним джерелом фінансування витрат на розвиток підприємства, а платежі в бюджет і позабюджетні фонди з прибутку – найважливішим елементом доходів державного бюджету і позабюджетних фондів. Кожне підприємство сплачує податок на прибуток підприємства відповідно до Розділу 3 Податкового кодексу України. Можна простежити, як змінювалися ставки цього податку починаючи з 2012 р. (рис. 1).

Незважаючи на те що з 2014 р. ставка податку не змінювалася, надходження до бюджету від підприємств податку на доходи у 2016 р. було значно більше, ніж у 2014–2015 рр., про це свідчить наступний графік (рис. 2).

На сучасному етапі розвитку підприємств фінансовий результат діяльності – це найважливіший показник, що цікавить усіх користувачів облікової інформації господарюючого суб'єкта. Фінансовий результат – один із головних критеріїв оцінки діяльності для більшості організацій. Він є узагальнюючим показником

ефективності поточної діяльності господарюючого суб'єкта.

Отже, прибуток – це економічна категорія, яка відображає дохід, створений у процесі підприємницької діяльності господарюючого суб'єкта, являє собою сукупність грошових відносин, що зачіпають інтереси всіх учасників господарського процесу.

Підтримання необхідного рівня прибутковості – об'єктивна закономірність нормального функціонування організації в ринковій економіці. Систематичний брак прибутку та його незадовільна динаміка свідчать про неефективність та ризикованість бізнесу, що є однією з головних внутрішніх причин банкрутства. Основними джерелами інформації про доходи та витрати підприємства є його бухгалтерський облік та бухгалтерська звітність. Фінансовий результат діяльності організації за звітний період визначається як різниця між доходами, що відносяться до звітного періоду, та витратами, що відносяться до цього ж звітного періоду.

Особливості визначення прибутку в управлінському обліку визначаються згідно з внутрішніми положеннями організації виходячи з галузевих особливостей, специфіки виробничої діяльності, тривалості операційного циклу, функцій управлінського персоналу [1]. Фінансовий результат являє собою прибуток або збиток або різницю від порівняння сум доходів і витрат організації. Перевищення доходів над видатками означає приріст майна організації, тобто прибуток, а витрат над доходами – зменшення майна, тобто збиток. Як позитивний фінансовий результат прибуток виконує чотири основні функції: оцінювальну (дає змогу оцінити результативність діяльності підприємства); стимулюючу (стимулює роботу всіх учасників виробництва); фіскальну (є джерелом доходів бюджету); відтворювальну (є джерелом фінансування розвитку виробництва і соціальної сфери).

Відмінність бухгалтерського й економічного прибутку полягає у способі їх розрахунку, за якого певні доходи і витрати можуть включатися в розрахунок. Так, бухгалтерський прибуток визначається лише на основі документарного підтвердження доходів і витрат, оскільки тільки так вони можуть бути офіційно засвідчені в контролюючих органах. Під час визначення економічного прибутку враховують особливості ведення бізнесу, питання упущення вигоди або витрати коштів без офіційного оформлення. Збиток свідчить про нераціональне використання ресурсів, про недолики

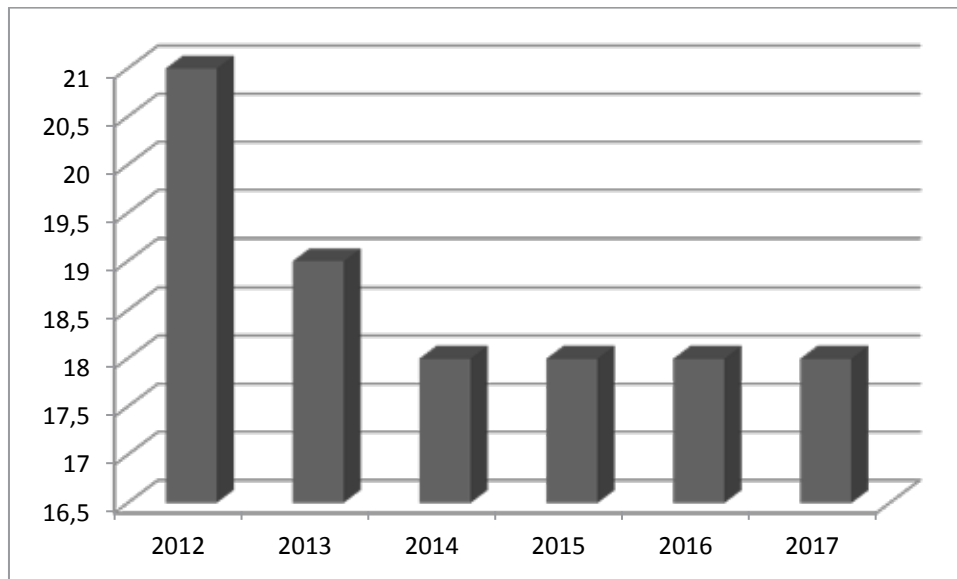


Рис. 1. Зміна ставок податку на дохід підприємств

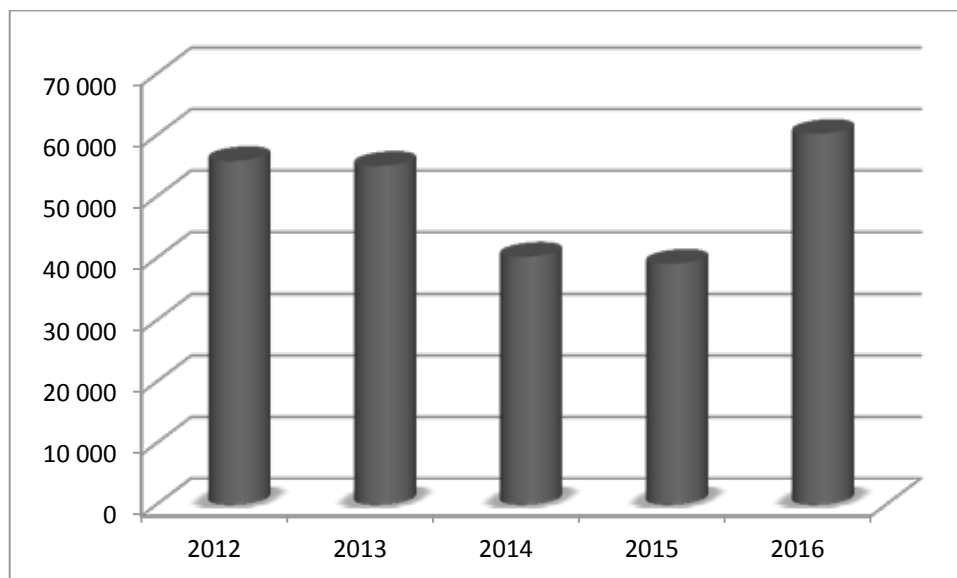


Рис. 2. Надходження до бюджету з податку на дохід підприємств

в діяльності, він може бути зумовлений впливом об'єктивних чинників. Отримані збитки відображаються на поточній фінансовій ситуації підприємства, знижують його фінансові можливості, капітал. У результаті господарюючий суб'єкт стає неконкурентоспроможним і втрачає свою фінансову незалежність [2].

У ст. 142 Господарського кодексу України визначено, що «прибуток (дохід) суб'єкта господарювання є показником фінансових результатів його господарської діяльності, що визначається шляхом зменшення суми валового доходу суб'єкта господарювання за певний період на суму валових витрат та суму амортизаційних відрахувань» [3].

У НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» дається більш лаконічне визначення: «Прибуток – це сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати» [4].

Незважаючи на різницю підходів до визначення категорії «прибуток», можна констатувати, що прибуток є відображенням позитивного фінансового результату, а саме перевищення доходів над понесеними для їх отримання витратами. В умовах ринкової економіки прибуток на рівні підприємства виступає як безпосередня мета виробництва, що зумовлено іманентно притаманною капіталу тенденцією до самозростання.

У величині фінансових результатів безпосередньо віддзеркалюються усі аспекти діяльності господарюючого суб'єкта: технологія й 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 визначає ефективність виробництва і перетворює прибуток на основну рушійну силу ринкового механізму господарювання та основне джерело економічного і соціального розвитку підприємства та держави у цілому [5].

Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) є джерелом інформації для здійснення оцінки потенційних змін економічних ресурсів господарюючого суб'єкта, прогнозування майбутніх грошових потоків та здійснення інших видів прогнозів. Відповідно до п. 4 р. І НП(С)БО 1, кількість статей Звіту про фінансові результати не регламентована, підприємства можуть не наводити статті, за якими відсутня інформація до розкриття за винятком тих випадків, коли така інформація була в попередньому звітному періоді.

Сутність поняття прибутку, відповідно до нового стандарту, можна дослідити, розглянувши окремі статті форми № 2 «Звіт

про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» [4]. Розмір та характер прибутків і збитків за кожний період діяльності підприємства є найважливішими підсумковими показниками їх роботи, тому під час їх визначення слід користуватися, на нашу думку, логічною схемою (рис. 3).

В економічній літературі наводяться різні варіанти класифікації факторів аналізу формування прибутку, що характеризуються своєю широтою, а також відсутністю за деякими з них інформації у фінансовій звітності. Науково обґрунтована типологія факторів формування прибутку на основі класифікаційних ознак є однією з актуальних проблем удосконалення методології та організації економічного аналізу, особливо в умовах застосування інформаційних технологій. Передбачається, що розроблення теоретичних і практичних основ методики економічного аналізу прибутку в пропонованому напрямі переносить центр ваги на аналіз виробничих факторів, від яких залежить кінцевий фінансовий результат діяльності. На думку В.І. Петрової, «чинники утворення прибутку необхідно класифікувати за низкою ознак: насамперед, в їх складі повинні бути виділені фактори комплексні та специфічні» [6]. Дійсно, в умовах ринку результати діяльності

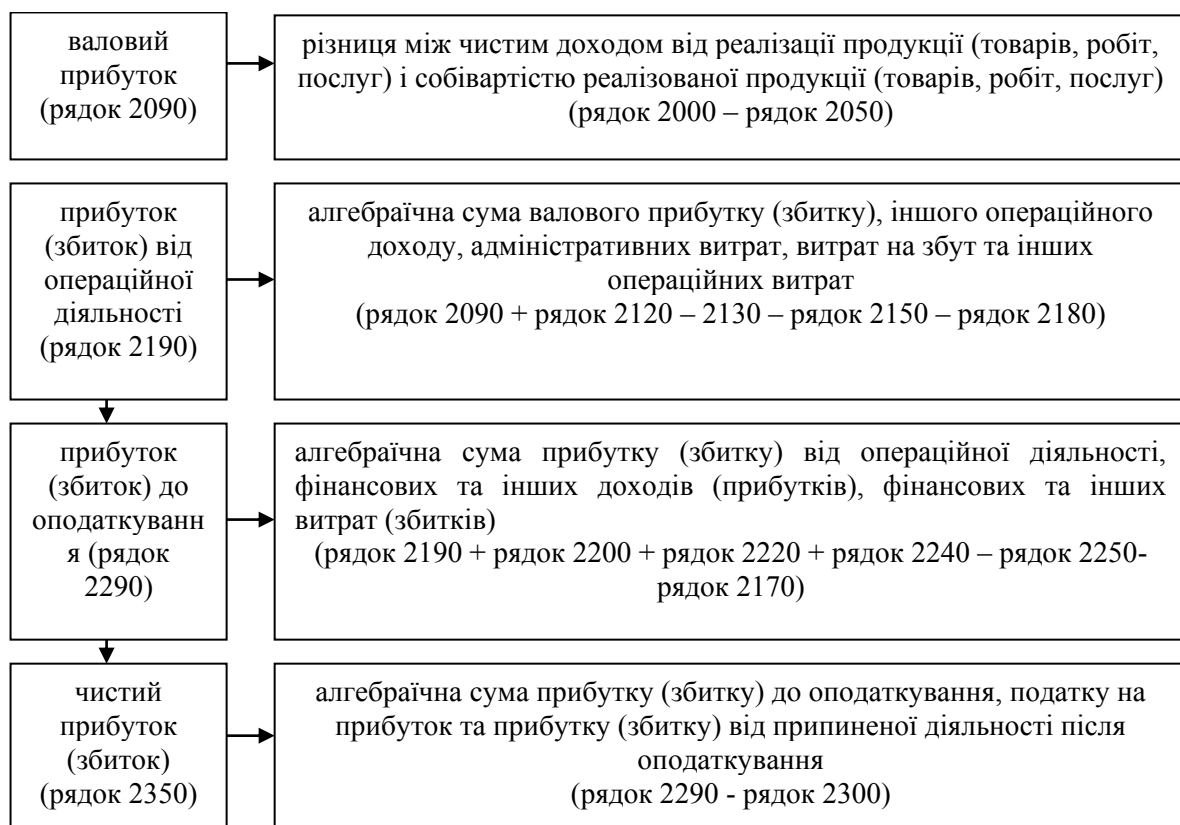


Рис. 3. Визначення фінансового результату підприємства

залежать не тільки від ефективності використання факторів виробництва, а й від якості менеджменту, організації праці і виробництва, вдосконалення технологічних процесів і використання більш економічних матеріалів. Разом із тим визначити вплив останніх на основі діючих методів аналізу та форм бухгалтерської (фінансової) звітності досить складно. З погляду формування прибутку вони представляються як комплексні явища, їх вплив можна виявити тільки за допомогою специфічних чинників, якими є обсяг реалізації, його структура, виробничі витрати, ціна й якість продукції. На рівень прибутку впливають не тільки перераховані вище фактори внутрішнього порядку, а й зовнішні (наприклад, коливання і волатильність ринкових цін, величина відсоткової ставки, податкова та дивідендна політика). Таким чином, визначення впливу комплексних факторів через вимірювання специфічних є однією з актуальних практичних та методичних проблем аналізу прибутку в сучасних умовах.

Фактори зростання прибутку зазвичай класифікують за організаційно-економічною ознакою і пропонують виділити у їх складі зовнішні і внутрішні, що визначають і не визначають, що залежать і не залежать від діяльності підприємств. При цьому природні, транспортні та соціально-економічні умови, рівень розвитку зовнішньоекономічних відносин, ціни на ресурси й тарифи на електроенергію належать до зовнішніх факторів. Внутрішні фактори за ступенем їх деталізації поділяються на фактори першого (зміна прибутку від реалізації; зміна величини відсотків;

зміна суми інших операційних доходів; зміна розміру інших позареалізаційних доходів) і другого (зміна обсягу реалізації; зміна витрат; зміна продажних цін; зміна структури реалізації) порядків. У практиці до внутрішніх факторів також належать параметри, пов'язані з неправильним установленням цін, тарифів і норм амортизаційних відрахувань. Слід зазначити, що за винятком змін виробничих витрат між факторами першого і другого порядків і бухгалтерським прибутком існує лінійний взаємозв'язок, і вони знаходяться в прямій пропорційній залежності. Вищезазначені фактори є складовими елементами бухгалтерського прибутку, і деякі з них (наприклад, зміна структури реалізації) виступають як параметри змішаного характеру [7].

Сукупність найбільш значущих факторів, що впливають на формування фінансових результатів діяльності суб'єктів господарювання, представлено на рис. 4.

Системне і комплексне вирішення завдань фінансового менеджменту в сучасних умовах вимагає певної класифікації резервів і джерел збільшення прибутку комерційних організацій. Це передусім стосується резервів поточного та перспективного характеру, які входять до складу поелементних і комплексних джерел підвищення росту прибутку і рентабельності. На практиці до поелементних резервів належать збільшення обсягу реалізації, зміна продажної ціни об'єктів реалізації, скорочення витрат і зміна структури реалізованої продукції. Кожен комплексний резерв включає в себе два і більше елементів (збільшення різниці між ціною товару і

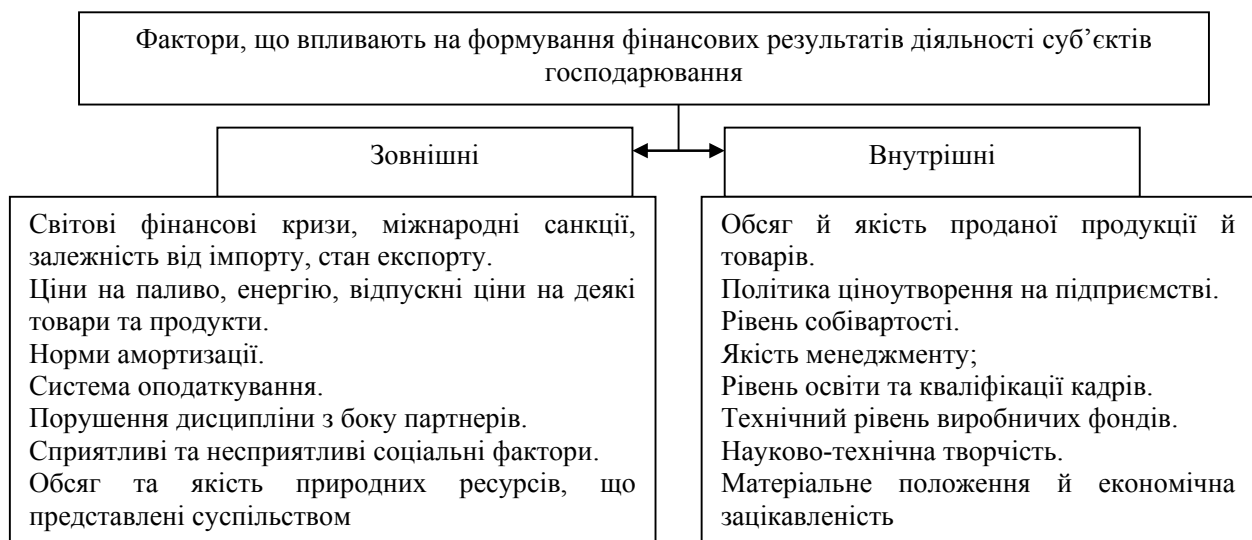


Рис. 4. Фактори, що впливають на формування фінансових результатів діяльності суб'єктів господарювання

витратами на його виробництво; збільшення обсягу виробництва товарів та прибутку від реалізації одиниці продукції), зміна яких має різноспрямований характер. Усі ці резерви тією чи іншою мірою можуть бути реалізовані за допомогою використання відповідного фактора (матеріально-технічні; організаційно-управлінські; економічні; соціальні; екологічні; ринково-кон'юнктурні; господарсько-правові; адміністративно-командні). Неважко помітити із цієї класифікації, що перші п'ять факторів належать до внутрішньофірмових, а решта три фактори є зовнішніми щодо фірми, дія яких пов'язана з ринковою кон'юнктурою, законодавчими і владними структурами (герменевтичний підхід) [8].

Як справедливо зазначає В.І. Петрова, «у процесі аналізу необхідно всі фактори формування прибутку підрозділити на істотні, другорядні і випадкові» [6]. Такий поділ, на нашу думку, пов'язаний із відбором істотних факторів, які визначають рівень прибутку та рентабельності, дзеркальним відображенням яких є зміна інформації на параметричному рівні. Думається, що вивчення дії істотних факторів можна вважати основним завданням і ключовим моментом організації економічно грамотного аналізу формування прибутку.

У цілому розглянута еволюція теоретичних підходів до з'ясування сутності та типології факторів формування бухгалтерського прибутку на основі класифікаційних ознак показує її складність і багатовимірність, уся сукупність яких повністю вбирає в себе невизначеність ринку. Цей параметр може відображати як індивідуальні, так і колективні результати праці, що в системі показників передусім відіграє роль сполучної ланки між окремими факторами формування прибутку, таких як: 1) утворюючі прибуток фактори; 2) взаємовпливаючі фактори; 3) фактори розподілу прибутку; 4) фактори використання прибутку. Дія всіх факторів і причин легко формалізується, що, своєю чергою, дає змогу об'єднати їх у двох групах, пов'язаних зі збільшенням обсягу реалізації і використанням виробничих ресурсів. Фактори зростання прибутку за рахунок зниження витрат і збільшення обсягу реалізації діють одночасно, але не завжди в одному напрямі.

Під формуванням фінансових результатів розуміється певна послідовність (алгоритм, методика), кінцевою метою якої є визначення значення показника балансового (валового) прибутку (збитку) та її похідних (оподатковуваних, чистого та нерозподіленого прибутку, непокритого збитку).

У формуванні фінансових результатів під час поточного управління виділяють такі обов'язкові етапи, як: 1) визначення необхідного розміру з урахуванням цілей підприємства; 2) аналіз поточного стану та виявлення найістотніших зовнішніх і внутрішніх факторів, що вплинули на їх зміни; 3) розрахунок планових або прогнозних величин фінансових результатів, що найповніше відповідає цільовим настановам; 4) розроблення конкретних заходів для досягнення запланованих значень; 5) моніторинг усіх вищеперерахованих етапів та внесення коректив у ході реалізації намічених заходів [8].

Якщо підприємство у цілому націлено на високі темпи розвитку, зростання обсягу продажів, завоювання частки ринку, максимізацію прибутку, то метою формування фінансових результатів є високі темпи їх росту. Якщо підприємство стабілізує свою діяльність, задовольняючись мінімальним рівнем рентабельності або просто беззбитковою діяльністю, то управління фінансовими результатами повинне бути сконцентовано на забезпеченні такої їх суми, що забезпечує поточну платоспроможність [9].

Механізм формування прибутку є однією зі складових частин господарського механізму, діючого в суспільстві на певному історичному етапі його розвитку. Господарський механізм визначає умови функціонування господарюючих суб'єктів у суспільстві і, таким чином, умови та загальний порядок формування фінансових результатів їх діяльності.

**Висновки з цього дослідження.** Таким чином, 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 є негативним фінансовим результатом, який характеризується зменшенням власного капіталу за рахунок перевищення витрат над доходами. Ринкова економіка висуває чимало важливих та складних завдань у сфері управління результатами діяльності підприємств, у системі яких особливе місце займають підсумкові фінансові показники. У цих умовах прибуток поряд з іншими вартісними показниками значною мірою покликаний сприяти зміцненню ринкових відносин, забезпечувати задоволення економічних і соціальних

інтересів різних груп користувачів інформації фінансової звітності. При цьому об'єктивну і точну оцінку може дати цілісна система економічного аналізу, оскільки вона органічно поєднує всі сторони та етапи формування результатів діяльності, представляє значний інтерес використання усіх показників, що формуються із зовнішніх і внутрішніх джерел, що дає змогу створити на кожному підприємстві цілеспрямовану систему інформаційного забезпечення, орієнтовану на прийняття стратегічних і тактичних рішень фінансового та інвестиційного характеру. 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. Формування прибутку підприємства відбувається під впливом внутрішніх і зовнішніх факторів. У зв'язку із цим з особливою гостротою стоїть завдання щодо вдосконалення діючих методик аналізу результатів діяльності, що відповідають вимогам міжнародних і національних стандартів бухгалтерського обліку та звітності.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. Наумкина А.Н. Актуальные проблемы учета и определения финансовых результатов деятельности предприятия / А.Н. Наумкина, В.П. Шегурова // Молодой ученый. – 2014. – № 2. – С. 514–517.
2. Прудников А.Г. Факторный анализ финансовых результатов деятельности сельскохозяйственных товаропроизводителей / А.Г. Прудников // Научный журнал КубГАУ. – 2015. – № 112(08). – С. 3–8.
3. Господарський кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73 // Офіційний вісник України. – 2013. – № 19. – 97 с.
5. Знамеровська Т.М. Фінансові результати діяльності: сутність, порядок формування та відображення в обліку / Т.М. Знамеровська, Т.Г. Халевицька // Аграрний вісник Причорномор'я. Економічні науки. – 2014. – № 75. – С. 39–46 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/avpek\\_2014\\_75\\_7](http://nbuv.gov.ua/UJRN/avpek_2014_75_7).
6. Петрова В.И. Системный анализ прибыли / В.И. Петрова. – М. : Финансы, 1978. – 144 с.
7. Исмаилов Н.М. Формирование финансовых результатов: учетно-аналитические аспекты / Н.М. Исмаилов. – Баку : Элм, 2012. – 560 с.
8. Власова Н. Эффективность формирования финансовых результатов роздрібної торгівлі : [монографія] / Н. Власова, І. Мелушова. – Харків : Харківський державний університет харчування та торгівлі, 2008. – 259 с.
9. Савчук В.П. Управление финансами предприятия / В.П. Савчук. – М. : БИНОМ, 2003. – 480 с.