

УДК 336.162.1

Осадча О. О.,*кандидат економічних наук, старший викладач кафедри обліку і аудиту Національного університету водного господарства та природокористування*

ВПЛИВ ЕЛЕМЕНТІВ МЕТОДИКИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НА РЕЗУЛЬТАТИВНІСТЬ АНАЛІЗУ ФОРМУВАННЯ ТА ВИКОРИСТАННЯ ПРИБУТКУ

Виокремлено особливості обліку формування та розподілу прибутку на проведення аналізу фінансових результатів суб'єктів господарювання.

Ключові слова: фінансові результати, аналіз господарської діяльності, обліковий прибуток, економічний прибуток, розподіл прибутку.

Выделены особенности бухгалтерского учета формирования и распределения прибыли и их влияние на проведение анализа финансовых результатов субъектов хозяйствования.

Ключевые слова: финансовые результаты, анализ хозяйственной деятельности, учетная прибыль, экономическая прибыль, распределение прибыли.

The features of formation and distribution of profits in the accounting and their influence on the analysis of financial results of entities are pointed out.

Keywords: financial results, business analysis, accounting profit, economic profit, profit distribution.

Постановка проблеми. Фінансовий результат – це вартісна оцінка завершення діяльності суб'єкта господарювання, пов'язаної з виробництвом та реалізацією продукції (виконанням робіт, наданням послуг), і, водночас, необхідна умова реалізації наступного циклу його розвитку. Високі параметри фінансових результатів господарської діяльності суб'єктів забезпечують зміцнення державного бюджету шляхом податків, сприяють зростанню їх інвестиційної привабливості, ділової активності у виробничій та фінансовій сферах.

Визначення економічного змісту фінансових результатів діяльності підприємства, вивчення їх видів, розкриття завдань аналізу і формування методики його проведення займають одне з центральних місць у комплексному аналізі господарської діяльності. Можна виділити такі чинники впливу на результуючий фінансовий результат: ефективний фінансовий менеджмент, зміна обсягів виробництва у галузі, порядок формування і використання прибутку тощо.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Серед вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів, які здійснили вагомий внесок у висвітлення питань формування та використання прибутку, потрібно назвати Ф. Ф. Бутинця, В. В. Сопка, М. Т. Білуху, О. І. Бланка, Б. І. Валуєва, Ю. С. Цал-Цалка, А. М. Поддєрьогіна, А. Д. Шеремета, Г. В. Савицьку, Н. В. Климову, Е. Нікбахта, А. Гроппеллі, А. Бабо, К. Друрі, та ін.

Сучасний стан розвитку теорії та практики бухгалтерського обліку та економічного аналізу свідчать, що недостатньо дослідженими залишаються проблеми аналізу формування та використання прибутку в контексті їхнього зв'язку з обліковими даними та фінансовою звітністю, що зумовило вибір теми для написання даної статті.

Мета і завдання дослідження. Метою статті є дослідження та виокремлення методичних особливостей бухгалтерського обліку формування та використання прибутку та вивчення їх впливу на проведення аналізу фінансових результатів суб'єктів господарювання. В процесі такого аналізу передбачається розв'язання таких завдань: вивчення даних про формування фінансових результатів та використання прибутку; дослідження динаміки показників прибутку та рентабельності; виявлення та оцінювання впливу окремих чинників на фінансові результати; знаходження резервів та вивчення можливостей їх використання з метою зростання прибутку та рентабельності суб'єкта господарювання.

Виклад основного матеріалу. Проблеми аналізу формування та більшою мірою використання прибутку зумовлені станом обліку і звітності. Значна кількість суб'єктів господарювання ведуть бухгалтерський облік та складають звітність, яка є малоприматною для цілей економічного аналізу, оскільки це переважно податкові звіти та лише дві форми фінансової звітності – Баланс (Звіт про фінансовий стан) і Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід). З метою забезпечення глибокого дослідження, виявлення чинників впливу на прибуток і рентабельність, формулювання обґрунтованих висновків, розробки стратегії нарощування дохідності підприємства, необхідно удосконалювати бухгалтерську звітність і широко впроваджувати управлінський облік.

Під час аналізу фінансових результатів суб'єктів підприємницької діяльності варто враховувати деякі особливості формування й обліку прибутку. Розглянемо найбільш розповсюджені серед них.

1. Відвантажено продукцію, реалізовано товари, надано послуги, виконано роботи на умовах оплати в наступних періодах

№ з/п	Кореспонденція рахунків		Зміст операції
1	Дт 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"	Кт 70 (701-703) "Доходи від реалізації"	Відвантажено продукцію, реалізовано товари, виконано роботи, послуги на умовах оплати в наступних періодах
2	Дт 70 (701-703) "Доходи від реалізації"	Кт 641/ПДВ "Розрахунки за податками"	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ у складі вартості відвантаженої продукції, товарів, робіт, послуг

Грошові кошти у звітному періоді не надійшли, однак, у Балансі (в частині власного капіталу) та Звіті про фінансові результати відображається прибуток звітного періоду. В такому випадку:

– у пасиві балансу величина прибутку включає суму заборгованості покупців і замовників, але це лише право на неї. Відповідно, фінансова стійкість суб'єкта господарювання завищена;

– поява помилкового прибутку потребує сплати дивідендів і податків при відсутності реальних грошових засобів;

– несплачені кошти за реалізовані товари (надані послуги, виконані роботи) знаходяться в складі дебіторської заборгованості, що знижує ліквідність і платоспроможність підприємства;

– якщо ж протягом трьох років дебіторська заборгованість не буде погашена, то вона буде списана на збитки.

Отож, відображення факту реалізації на момент відвантаження викривляє фінансовий стан, і може виникнути ситуація, коли суб'єкт господарювання фінансово стійкий, але неплатоспроможний.

2. Підприємство придбало майно (наприклад, основні засоби) на суму, що перевищує величину прибутку. При цьому у Звіті про фінансові результати буде показаний чистий прибуток, а величина грошових коштів в активі балансу – або взагалі невідображена, або незначна через списання на оплату.

№ з/п	Кореспонденція рахунків		Зміст операції
1	2		3
Придбання ОЗ на умовах передоплати			
1	Дт 371 "Розрахунки за виданими авансами"	Кт 31 "Рахунки в банках"	Перераховано аванс за об'єкт ОЗ
2	Дт 641/ПДВ "Розрахунки за податками"	Кт 644 "Податковий кредит"	Відображена сума податкового кредиту з ПДВ у складі авансу
3	Дт 152 "Придбання (виготовлення) основних засобів"	Кт 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	Отримані (оприбутковані) ОЗ
4	Дт 644 "Податковий кредит"	Кт 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	Списано суму податкового кредиту
5	Дт 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	Кт 371 "Розрахунки за виданими авансами"	Відображено зарахування заборгованостей
6	Дт 10 "Основні засоби"	Кт 152 "Придбання (виготовлення) основних засобів"	Введені в експлуатацію об'єкти ОЗ
Придбання ОЗ на умовах оплати в наступних періодах			
7	Дт 152 "Придбання (виготовлення) основних засобів"	Кт 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	Отримані (оприбутковані) ОЗ
8	Дт 641/ПДВ "Розрахунки за податками"	Кт 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	Відображена сума податкового кредиту з ПДВ
9	Дт 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	Кт 31 "Рахунки в банках"	Оплачено вартість об'єкта ОЗ
10	Дт 10 "Основні засоби"	Кт 152 "Придбання (виготовлення) основних засобів"	Введені в експлуатацію об'єкти ОЗ

У результаті у звітному періоді на затрати зараховується лише частина витрат, збільшується сума важко реалізованих активів при одночасному зменшенні (чи відсутності) абсолютно ліквідних засобів. Відповідно, показники фінансового стану суб'єкта господарювання, включаючи кредитоспроможність, погіршуються.

Аналогічна ситуація виникає і при відображенні витрат майбутніх періодів. Зазначимо, що якщо аналізувати вплив прибутку на фінансовий стан за весь період окупності придбаного майна на основі дисконтування вартості, то за рахунок кумулятивного ефекту результат, як правило, є позитивним.

3. Ознаки банкрутства може мати навіть прибуткове підприємство, якщо його кошти вкладені в низьколіквідні активи, не погашається кредиторська заборгованість, прибуток використовується неефективно. В результаті втрачається як ліквідність суб'єкта господарювання, так і його активів.

4. Підприємство за даними форми № 2 має прибуток до оподаткування – обліковий прибуток (згідно з ПСБО 17), тобто його виробничо-господарську діяльність можна вважати ефективною. Однак через сплату штрафів, пені з податкових зобов'язань, відстрочених податкових зобов'язань воно в дійсності зазнає збитків.

5. Вартість майна зросла, а прибуток залишився без змін. Така ситуація можлива, наприклад, при дооцінці майна.

№ з/п	Кореспонденція рахунків		Зміст операції
1	2		3
Дооцінка основних засобів			
1	Дт 10 "Основні засоби"	Кт 423 "Дооцінка активів"	Збільшення первісної вартості об'єкта ОЗ в частині збільшення залишкової вартості з одночасним зростанням додаткового капіталу
2	Дт 423 "Дооцінка активів"	Кт 131 "Знос основних засобів"	Дооцінка зносу

6. Прибуток, нарахований за весь час існування суб'єкта господарювання, ніколи не дорівнює сумі прибутків, нарахованих за кожен звітний період. Це зумовлено проведенням переоцінок, змінами в обліковій політиці тощо.

7. Одна і та ж сума може розглядатися різними зацікавленими групами і як прибуток, і як збиток. Наприклад, виплата коштів на відрядження працівнику є витратами для підприємства, але податкові органи вважають доходом працівника частину витрат на відрядження, що перевищує нормативні. Наприклад, сума перевищення добових витрат понад норми, відповідно до п. 164.2.17 ПКУ, вважається доходом, отриманим платником податку від його працедавця як додаткове благо та підлягає включенню до складу загального місячного оподаткованого доходу платника податків, якщо таке перевищення не повернуто платником податку у встановлений для подання звіту про використання коштів термін.

8. Відмінності в бухгалтерському і податковому обліку призводять до того, що прибуток, відображений у Балансі та Звіті про фінансові результати, відрізняється від податкового прибутку в Декларації з податку на прибуток. Ця обставина суттєво ускладнює аналіз розподілу прибутку.

9. Нерідко має місце ситуація, коли об'єкт основних засобів продовжує експлуатуватися після нарахування повного зносу, що свідчить про слабкий зв'язок реального зносу з фактом його нарахування в бухгалтерському обліку. Залишкова вартість об'єктів основних засобів не відображає їх справжню вартість, і об'єкт з повністю відшкодованою вартістю продовжує використовуватися в процесі господарської діяльності та приносити прибуток. У такому випадку економічний прибуток буде перевищувати бухгалтерський.

10. Облікова вартість активів практично ніколи не дорівнює їх реальній вартості, що зумовлено помилками в бухгалтерському обліку, природнім убутком цінностей, розкраданнями, тому стає необхідністю регулярне проведення інвентаризацій. Це означає, що прибуток згідно з обліковими даними не тотожний реальному фінансовому результату діяльності суб'єкта господарювання.

11. Немає абсолютної впевненості в тому, що дебіторська заборгованість реальна і відображає засоби, що обов'язково будуть отримані. За наявності великої кількості контрагентів частина дебіторської заборгованості може бути не погашена, відповідно, при її списанні після закінчення терміну позовної давності підприємство зазнає збитків.

Подані вище приклади підтверджують, що прибуток, розрахований у бухгалтерському обліку, не завжди точно відображає реальний результат господарської діяльності. Тому в процесі аналізу необхідно розрізнити поняття економічного, облікового (бухгалтерського) та податкового прибутку.

Аналіз фінансових результатів включає не лише деталізований аналіз формування прибутку, а й оцінку результативності його використання. Крім того, можна виділити такі основні напрями використання прибутку:

– відрахування в бюджет у вигляді податку на прибуток, збору за понадлімітне використання природних ресурсів тощо;

- відрахування у резервний фонд;
- виправлення помилок минулих календарних років.

Варто зазначити, що в процесі аналізу використання прибутку необхідно встановити обґрунтованість структури його розподілу по кожному напрямку у взаємозв'язку з такими показниками: рентабельністю виробництва та продажу, величиною прибутку та інвестицій на одного робітника та на одну гривню вартості основних засобів, коефіцієнта фінансової стійкості та забезпеченості власними оборотними коштами та ін.

Менеджмент фінансових результатів передбачає економічно обґрунтований вплив на чинники, що сприяють зростанню прибутку. Наприклад, збільшення витрат на збут є виправданим при зростанні обсягу товарообороту й активним просуванням товарів на ринки збуту.

Розподіл прибутку повинен поєднувати два різних підходи: з точки зору держави та комерційних структур. Національні законодавчі акти спрямовані на регламентацію одних аспектів господарської діяльності організацій, але результат їх виконання досить часто носить зовсім інший характер.

Складність відображення розподілу прибутку в бухгалтерському обліку в частині реінвестування в господарську діяльність викликана відсутністю методики відображення в обліку використання отриманого прибутку на виробничий розвиток підприємства.

У нормативному регулюванні бухгалтерського обліку відсутнє чітке поняття “витрати, пов’язані з виробничим розвитком суб’єкта господарювання”. Частина чистого прибутку капіталізується в активи підприємства, тому його відображення в обліку здійснюється записами на рахунках активів, і сума власного капіталу не змінюється.

Висновки. Ефективний фінансовий менеджмент залежить від ступеня деталізації економічного аналізу, організації аналітичного фінансового та управлінського обліку. Виявлені проблеми аналізу формування та розподілу прибутку дозволяють виокремити таке:

1. Прибуток – стратегічний показник розвитку як з позиції підприємця, так і регіону та держави в цілому.
2. Особливості формування й обліку прибутку призводять до спотворення реальних фінансових результатів господарської діяльності, тому потрібно розрізняти поняття економічного, облікового та податкового прибутку, а також враховувати їх взаємозв’язок.
3. Недосконалість обліку розподілу чистого прибутку та відсутність його повного розподілу у фінансовій звітності не дозволяють провести детальний аналіз розподілу прибутку. Основним методологічним принципом обліку нерозподіленого прибутку повинен стати *принцип обмеження в його розподілі, який поєднує два підходи: з точки зору держави та комерційних структур*.
4. Необхідно встановити обґрунтованість структури розподілу чистого прибутку по кожному напрямку господарювання у взаємозв’язку з показниками, що характеризують операційну, фінансову, інвестиційну діяльність суб’єкта господарювання.

Література:

1. 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 № 291. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21.12.1999 за № 893/4186.
2. Інструкція про службові відрядження в межах України та за кордон : наказ Міністерства фінансів України від 17.03.2011 № 362.
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку I “Загальні вимоги до фінансової звітності” : наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 28.02.2013 за № 336/22868.
4. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій : наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 09.12.2011 № 1591). Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 28.12.2011 за № 1557/20295.
5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (з чинними змінами та доповненнями).
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 “Податок на прибуток” : наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2000 № 353. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 20.00.2001 за № 47/5238.
7. Про затвердження форми податкової декларації з податку на прибуток підприємства : наказ Міністерства фінансів України від 28.09.2011 № 1213. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 20.10.2011 за № 1215/19953.