

УДК 657. 372

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

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ПІДХОДИ ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

У статті досліджуються методичні підходи до відображення фінансових результатів діяльності підприємства в обліковій системі. Окрім цього, висвітлено теоретичні основи визнання прибутку в бухгалтерському обліку та проведено їх порівняльний аналіз з наявним нормативним підходом з метою формування концепції багатofункціональних фінансових результатів.

Ключові слова: *доходи, витрати, фінансові результати підприємницької діяльності, бухгалтерський облік, фінансова звітність.*

В статье исследуются методические подходы к отображению финансовых результатов деятельности предприятия в учетной системе. Кроме этого, отражены теоретические основы признания прибыли в бухгалтерском учете и проведен их сравнительный анализ с существующим нормативным подходом с целью формирования концепции многофункциональных финансовых результатов.

Ключевые слова: *доходы, расходы, финансовые результаты предпринимательской деятельности, бухгалтерский учет, финансовая отчетность.*

This article investigates approaches to show the financial performance of companies in the accounting system. Also covers basic theoretical concept of profit accounting and conducted a comparative analysis of existing regulatory approach to develop the concept of multifunctional financial results.

Keywords: *profits, charges, financial results of entrepreneurial activity, accounting, financial statements.*

Постановка проблеми. Порядок формування та відображення фінансових результатів у бухгалтерському обліку тісно пов'язаний нормативно-законодавчими вимогами. Водночас бухгалтер за допомогою обліково-аналітичної інформації може представити різноманітні показники фінансових результатів діяльності підприємства та їх взаємозв'язок з активами, користуючись арсеналом методичних і методологічних правил формування доходів і витрат, відображення активів і зобов'язань. Оскільки одним із завдань функціонування облікової служби є нормативно-врегульоване та ефективне відображення прибутку, до бухгалтерів ставиться

вимога знання основних механізмів його формування, теоретичних основ бухгалтерського обліку, аналізу та фінансового планування.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Велике значення для розвитку бухгалтерського обліку фінансових результатів мають роботи Е. С. Хендріксена, М. Ф. Ван Бреда, Б. Нідлза, Х. Андерсона, Д. Колдуелла та ін. Дослідженню формування та відображення прибутку у вітчизняній обліковій системі присвячено праці Ф. Ф. Бутинця, В. В. Сопка, М. В. Кужельного, М. Г. Чумаченка, Є. В. Мниха, М. С. Пушкаря та інших науковців.

Сферу наукових інтересів вітчизняних вчених сьогодні становлять проблеми доцільності запровадження та межі адаптації іноземних аспектів обліку у економіко-правове середовище нашої держави. Чинна нормативно-законодавча база сформувала методологічні засади відображення в обліку та звітності інформації про фінансові результати діяльності підприємства, однак і досі триває процес її удосконалення. Провідні фахівці бухгалтерського обліку зосереджують увагу на розв'язанні окремих проблем визнання доходів і витрат, дослідженні чинників їх впливу на кінцевий фінансовий результат, достовірності та об'єктивності показників фінансової звітності, обґрунтуванні облікової процедури щодо формування результатів діяльності, механізм їх розкриття у фінансовій та податковій звітності, забезпечення інформаційної бази визначення податкового зобов'язання із податку на прибуток. Відсутність системного підходу до організації та методичного забезпечення бухгалтерського обліку як інформаційної основи фінансової і податкової звітності не відповідає потребам ефективного управління діяльністю суб'єкта господарювання. Сьогодні існує об'єктивна необхідність у дослідженні особливостей відображення в обліку інформації про фінансові результати підприємства. Цим зумовлено вибір теми статті.

Мета і завдання дослідження. Метою статті є вивчення концептуальних підходів відображення в обліку інформації про фінансові результати підприємницької діяльності.

Для досягнення поставленої мети визначено такі завдання:

- 1) дослідити теоретичні засади визнання доходів та витрат як складових прибутку;
- 2) систематизувати методичні підходи до формування інформації про фінансові результати діяльності підприємства для забезпечення ефективного управління;
- 3) обґрунтувати доцільність застосування загальноприйнятих концепцій відображення фінансових результатів підприємницької діяльності в обліку та звітності.

Виклад основного матеріалу. Теорія та практика бухгалтерського обліку в Україні дозволяє виокремити дві основні концепції відображення прибутку. Перша концепція пов'язана із відображенням показників фінансових результатів підприємства по затвердженому національними положеннями бухгалтерського обліку алгоритму їх формування. Згідно з іншою концепцією, яка

набуває все більшого поширення в останні роки, прибуток в обліку відображається таким чином, щоб відповідати моделям прийняття рішень власників, інвесторів і кредиторів. При цьому порядок формування прибутку є варіативним залежно від особливостей управлінського обліку підприємства.

Розглянемо детальніше перший підхід, оскільки він є обов'язковим для застосування усіма суб'єктами підприємницької діяльності. Згідно з цією концепцією визначення фінансового результату полягає у визначенні чистого прибутку (або збитку) звітного періоду. Для цього в бухгалтерському обліку передбачається послідовне вирахування витрат від отриманих доходів.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства визначають Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати” та 15 “Дохід” [1; 2].

Згідно з Національним та Міжнародним стандартами з бухгалтерського обліку термін “дохід” означає валовий приплив (надходження) економічної вигоди протягом звітного періоду, який виникає у процесі звичайної діяльності підприємства. Коли ці припливи сприяють збільшенню власного капіталу, окрім збільшення, яке пов'язане зі внесками акціонерів, то його називають прибутком, коли зменшенню – збитком [6, с. 403].

Варто відмітити існування проблемного аспекту у відображенні доходів у вітчизняній обліковій системі, що пов'язаний із невідповідністю їх класифікації за ПБО 3 і 15 (рис. 1).

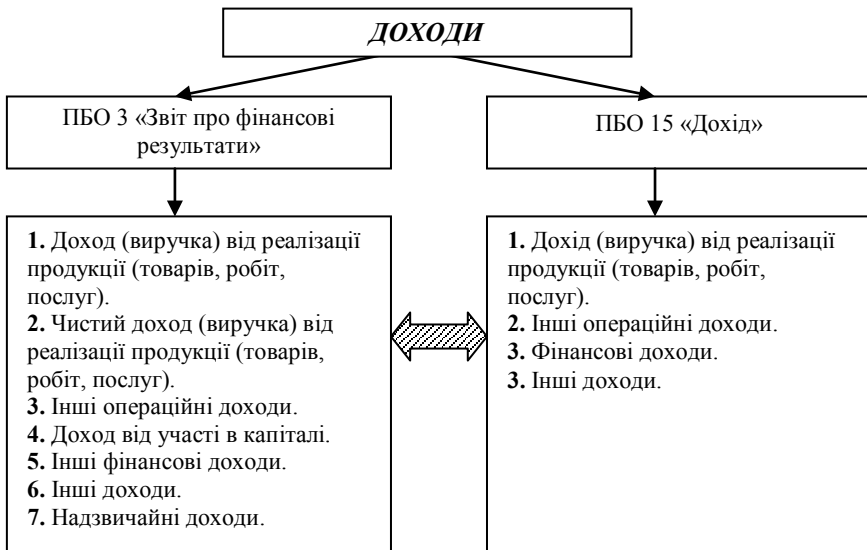


Рис. 1. Класифікація доходів відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку

Для гармонізації норм вищезазначених ПБО доцільно застосувати уточнену класифікацію доходів, яка б відповідала економічній сутності господарських операцій, вітчизняній і міжнародній практиці, а саме:

1. Звичайні доходи:

1. 1. Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

1. 2. Інші операційні доходи.

1. 3. Інвестиційні доходи.

1. 4. Фінансові доходи.

1. 5. Інші доходи.

2. Надзвичайні доходи.

Нормативні підходи до відображення в обліку та представлення у фінансовій звітності інформації про витрати підприємства визначено Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 "Витрати". Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [3].

Для об'єктивного відображення витрат в обліку та звітності важливо правильно визначити їх за змістом та класифікувати за видами діяльності, галузями, видами продукції тощо. Тому одним із напрямів наукових досліджень обліковців у цій галузі є уточнення і конкретизація підходів щодо класифікації витрат, порядку їх віднесення до визначеного елемента (складової).

Послідовність визначення фінансового результату діяльності та його відображення у звітності підприємства визначено Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати" [1].

У той же час на об'єктивність і точність розкриття інформації про фінансовий стан підприємства у "Звіті про фінансові результати" певний вплив мають положення його облікової політики. Очевидним є те, що зміна методів амортизації необоротних активів, методу оцінки вибуття запасів, порядку нарахування величини резерву сумнівних боргів та резервів для забезпечення майбутніх витрат і платежів хоч і не радикально, але змінює фінансовий стан суб'єкта господарювання. Таким чином, постає питання про доцільність регулювання облікової політики на державному рівні: з одного боку, це забезпечить уніфікованість та об'єктивність відображення інформації про фінансово-майновий стан, а з іншого – унеможливить ефективне використання активів.

Для об'єктивного відображення в обліку інформації про фінансові результати діяльності слід уважно вивчити теоретичні основи бухгалтерського обліку. Дослідженню концепцій відображення прибутку як результату діяльності підприємства у фінансовій звітності присвячено відому працю американських науковців Е. С. Хендріксена та М. Ф. ван Бреда "Теорія бухгалтерського обліку" (ACCOUNTING THEORY) [7, с. 203-230].

Автори виділяють три концепції відображення прибутку: синтаксичну, семантичну і прагматичну.

Синтаксична концепція передбачає розгляд фінансових результатів з погляду правил їх визначення. Таких поглядів дотримується й інший науковець, Н. Белфорд, який вважає, що користувачі фінансової звітності повинні усвідомлювати, що зміст облікового прибутку можна досягнути лише через розуміння методу й алгоритму його розрахунку. В межах цієї концепції вчені виділяють два підходи до оцінювання фінансових результатів: операційний та за видами діяльності підприємства.

Операційний підхід є найпоширенішим у бухгалтерському обліку. Його суть полягає у тому, що оцінка статей активів і пасивів відображається на рахунках обліку лише в тому випадку, якщо ці зміни є результатом операцій. Зазначимо, що термін “операція” (transaction) сприймається у широкому значенні цього слова, тобто включає внутрішні та зовнішні операції: як використання чи перетворення активів в межах підприємства, так і переміщення чи виникнення активів та/або кредиторської заборгованості завдяки взаємодії із зовнішніми контрагентами. Цей підхід має багато переваг, зокрема:

1. Складові чистого прибутку можна класифікувати різноманітними способами (наприклад, за номенклатурою продукції, покупцями, виробничими підрозділами), що дозволяє задовольнити різні інформаційні потреби адміністративного персоналу.

2. Прибуток, який відображається у бухгалтерській звітності, легко представити за джерелами його виникнення (від основної та позареалізаційної діяльності).

3. Він дозволяє структурувати активи і кредиторську заборгованість на кінець періоду у формі, яку зручно використовувати для інших методів оцінювання прибутку.

Підхід до визначення прибутку *за видами діяльності* є похідним від операційного. У цьому випадку прибуток визнається від певних подій чи визначених видів діяльності, а не лише від операцій. Головною відмінністю цього методу є те, що доходи оцінюються у взаємозв'язку з діяльністю підприємства, у ширшому аспекті.

Згідно із семантичною концепцією прибуток розглядається через призму основоположних економічних реалій. Прибуток визнається показником ефективності вкладення капіталу власниками. Таким чином, основною метою діяльності підприємства є максимізація прибутку за умов ринкової структури. Авторі доходять висновку, що відмінність між економічним і бухгалтерським прибутком полягає у використанні різних методів амортизації. Однак окрім технічних труднощів у оцінюванні фінансових результатів існують і серйозніші проблеми, пов'язані з існуванням інформаційної асиметрії в умовах невизначеного і неповного ринку, тому складно навіть порівнювати обліковий і економічний прибуток.

Прагматична концепція робить акцент на оцінюванні прибутку з позиції його використання інвесторами, незалежно від методу визначення і оцінки. Основний наголос зроблено на те, що облікова інформація має великий вплив на прийняття рішень інвесторами та кредиторами. Науковцями сформовано класифікацію чистого прибутку в розрізі одержувачів та виділено його складові (таблиця).

Таблиця
Класифікація чистого прибутку

Концепція прибутку	Складові прибутку	Одержувачі прибутку
1	2	3
Додана вартість	Ціна реалізації продукції за вирахуванням товарів і послуг, придбаних на стороні.	Працівники підприємства, його власники, кредитори, держава.
Чистий прибуток підприємства	Перевищення доходів над витратами. Витрати не включають виплату відсотків, податку на прибуток і розподіл дивідендів.	Власники підприємства, власники боргових паперів, держава.
Чистий прибуток інвесторів	Чистий прибуток підприємства за вирахуванням податку на прибуток.	Власники підприємства, власники боргових паперів.
Чистий прибуток акціонерів	Чистий прибуток інвесторів за вирахуванням виплат відсотків і дивідендів.	Власники підприємства.
Чистий прибуток держателів звичайних акцій	Чистий прибуток акціонерів за вирахуванням дивідендів на привілейовані акції.	Дійсні і потенційні власники звичайних акцій.

Зазначені три концепції відображення прибутку є безсумнівним внеском у розвиток науки про бухгалтерський облік, однак, вони носять загальний характер і сформульовані на підставі досвіду розвитку обліку у західних країнах. При цьому із числа користувачів виключені контролюючі державні органи, які в будь-яких умовах повинні залишатися одними з найавторитетніших і пріоритетних користувачів звітності.

Аналіз суджень Е. С. Хендріксена та М. Ф. ван Бреда, а також теоретичних основ і практичних особливостей вітчизняної облікової системи, дозволяє стверджувати, що під синтаксичною концепцією варто розуміти механізм формування прибутку за видами діяльності, показники якого виділяються нормативним регулюванням у самостійні інформаційні елементи. Семантична концепція прибутку передбачає його зміни у взаємозв'язку з податком на прибуток і розмірами доходів власників у звітному і наступних періодах. Прагматична концепція вивчає вплив облікової інформації про прибуток на рішення всіх зацікавлених користувачів звітності, прямі та зворотні зв'язки з приводу звітності про прибутки між її творцями і зовнішніми користувачами.

Незважаючи на наукову цінність цих концепцій, використання на практиці лише однієї з них призведе до необ'єктивності обліково-аналітичної інформації, порушить гармонійність облікової системи. Наприклад, неможливо відобразити повноцінну інформацію про фінансові результати без розкриття механізму формування прибутку у розрізі видів діяльності підприємства. Своєю чергою, значення прибутку за видами діяльності є показником економічної ефективності суб'єкта господарювання та основою для прогнозування різних аспектів його функціонування.

Висновки. Сьогодні актуальною залишається потреба у формуванні концепції багатofункціональних фінансових результатів, яка б дозволяла розв'язувати цілий комплекс завдань, що стоять перед бухгалтерським обліком.

Бухгалтерському обліку як науці всі складові прибутку є аксіомою. Разом з тим, міжнародна практика варіативності підходів до відображення фінансових результатів призводить до виокремлення певних складових прибутку залежно від пріоритетних питань менеджменту організації діяльності. Тому, на нашу думку, інформація про фінансові результати як основну категорію ринкової економіки повинна містити дані не тільки про порядок їх формування, а також про всі величини, що є суттєвими чинниками формування та використання прибутку на різних етапах господарської діяльності суб'єкта. Таку інформацію може надавати друга концепція відображення фінансових результатів, яку обирає безпосередньо підприємство в межах ведення управлінського обліку.

Література:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати”: наказ Міністерства фінансів України від 31. 03. 1999 за № 87. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21. 06. 1999 за № 398/3691 (зі змінами і доповненнями).
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 “Дохід”: наказ Міністерства фінансів України від 29. 11. 1999 за № 290. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 14. 12. 1999 за № 860/4153 (зі змінами і доповненнями).
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”: наказ Міністерства фінансів України від 31. 12. 1999 за № 318. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 19. 01. 2000 за № 27/4248 (зі змінами і доповненнями).
4. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: закон України від 16. 07. 1999 № 996-XIV (з чинними змінами та доповненнями).
5. Сопко В. В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: підручник / Сопко В. В., Завгородній В. П. – К.: КНЕУ, 2004. – 312 с.
6. Сопко В. В. Бухгалтерський облік: навч. посібник / В. В. Сопко. – 3-те вид., перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2000. – 578 с.
7. Хендриксен Э. С. Теория бухгалтерского учёта: пер. с англ. / Э. С. Хендриксен, М. Ф. ван Бреда; Под ред. проф. Я. В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.