

УДК 657.222

Н. М. Шмигольдоктор економічних наук, професор
Запорізький національний університет**А. А. Антонюк**кандидат економічних наук, доцент
Класичний приватний університет**О. Ю. Косимська**

Запорізький національний університет

СУЧАСНІ ПІДХОДИ ДО ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

У статті проаналізовано світовий досвід розвитку теорії прибутку в історичному аспекті. Наголошено, що категорія прибутку є дуже дискусійною. Суперечки між різними дослідниками про її природу тривають уже більше трьох сторіч, але теорія прибутку й досі є суперечливою та незавершеною, що не може не відображатися на керуванні економікою. Зазначено, що в сучасних умовах сформувалися принципи податкової орієнтації та економної витратності обліку, які негативно впливають на якість обліково-аналітичної роботи. Запропоновано алгоритм підготовки інформації про результати діяльності та сценаріїв розвитку на основі аналізу бізнес-процесів.

Ключові слова: фінансові результати, прибуток, дохід, витрати, бізнес-процеси, витрати майбутніх періодів.

I. Вступ

Основним показником фінансово-господарської діяльності підприємства є фінансовий результат, тобто приріст або зменшення вартості власного капіталу підприємства за звітний період. Тому на сучасному етапі розвитку господарюючого суб'єкта досить актуальним завданням є оволодіння керівниками та фінансовими менеджерами сучасними методами ефективного управління формуванням доходів, витрат і прибутку в процесі операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства. Ефективне та грамотне управління формуванням прибутку передбачає знання основних механізмів формування прибутку, побудову на підприємстві відповідних організаційно-методичних систем інформаційного забезпечення процесу управління, використання сучасних методів його аналізу та контролю.

Сутність категорії прибутку розглядають учені всього світу. Питання про економічну природу фінансових результатів досліджували І. Бланк [1], С. Нікітін [2], Е. Хендріксен і М. Ван Бреда [3], М. Чумаченко [4] та ін. Ці вчені акцентують увагу на дослідженні сутності фінансових результатів з погляду різних наукових шкіл. Л. Бернстайн [5], В. Богатирьова [6], М. Полулех [8], О. Понеділко [9], Л. Самохін [7] та ін. приділяють більшу увагу аналізу прибутку у взаємозв'язку з активами та капіталом. Систематизація поглядів учених-економістів на визначення сутності фінансових результатів дасть змогу чітко визначити їх місце та роль у економіці, а також основні напрями подальших досліджень.

II. Постановка завдання

Мета статті – теоретично дослідити та розробити науково-методичні положення й практичні рекомендації, спрямовані на вдосконалення обліку доходів, витрат і фінансових результатів в умовах адаптації до МСФЗ.

III. Результати

До XX ст. у західній економічній думці термін “прибуток” використовували в широкому розумінні (власно прибуток і відсоток) та у вузькому (без процента). В економічній літературі, особливо німецькій, для визначення прибутку без відсотка використовували також термін “підприємницький дохід”. У XX ст. термін “прибуток” у вузькому його розумінні загалом витіснив ідентичний йому термін “підприємницький дохід” [7].

Теорія прибутку має специфічні риси, які відрізняють її від тих розділів західної економічної думки, які трактують інші основні доходи капіталістичного суспільства – заробітну плату, процент і ренту. Походження цих доходів у відомих теоріях “факторів виробництва” XVII–XIX ст. пояснювали або виробничими затратами, або певними “жертвами”, які приносять власники факторів виробництва. При такому підході прибуток трактували частіше за все як плату за кваліфіковану працю керування (просто як різновид зарплати).

Тобто до XX ст. у західній економічній думці була відсутня самостійна теорія прибутку.

ку. І тільки в XX ст. починає формуватися самостійна теорія прибутку. Цьому сприяли й певні об'єктивні фактори. Незадоволення трактуванням прибутку (підприємницького доходу) лише як оплати управлінської праці, що з'явилося ще в XIX ст., у XX ст. підкріплювалося відокремленням плати за працю керування від власно прибутку, яке мало місце в акціонерних компаніях, які зайняли па-

нуюче місце серед інших форм підприємницької діяльності. І це розмежування продемонструвало порівняно невисоке відношення плати за працю керування до іншого прибутку. Тому в економічній теорії починають виділяти самостійні функції підприємництва, які змогли б пояснити походження прибутку [7].

Найбільш розповсюджені концепції економічної природи прибутку подано в табл. 1 [7].

Таблиця 1

Розвиток теорії прибутку в історичному аспекті

Назва теорії та її представники	Сутність теорії
Концепція прибутку меркантилістів (Т. Манн, Д. Юм, Ж. Кольберг та ін.)	Початковий етап формування основних принципів теорії прибутку, який звичайно пов'язують із парадигмою економічного аналізу меркантилістів. Наукові погляди на прибуток визначали джерела його формування. Основним із цих джерел вважали зовнішньоторговельну діяльність. Меркантилісти виводили прибуток з обміну як різницю між продажною та покупною ціною товару
Концепція прибутку фізіократів (Ф. Кене, Ж. Тюрго, М. Рів'єра та ін.)	Підхід до джерел формування прибутку орієнтувався на землеробське виробництво. Воно, на їх думку, було єдиним джерелом формування позитивного значення суми прибутку
Концепція продуктивності капіталу (А. Сміт, Д. Рікардо та ін.)	Прибуток є результатом заміни людської праці капіталом і здійснення ним такої роботи, яку не можна виконати людською працею
Трудова теорія вартості (К. Маркс, Ф. Енгельс)	При капіталізмі в якості перетвореної форми доданої вартості виступає прибуток, тобто надлишок виручки над витратами капіталу, який безоплатно привласнюється власниками засобів виробництва. К. Маркс вважав, що при соціалізмі додатковий продукт не буде приймати форму прибутку
Концепція прибутку маржиналістів (С. Джеванс, К. Менгер, Дж. Кларк та ін.)	Використовуючи граничний метод економічного аналізу, маржиналісти виявили систему важливих факторів, які максимізують прибуток підприємства. Особлива роль у дослідженнях маржиналістів відведена проблемам ринкового ціноутворення та умовам формування монопольного прибутку
Теорія прибутку (Й. Шумпетера)	Прибуток становить залишок понад витрат виробництва або, з погляду підприємця, різницю між виручкою та затратами. Й. Шумпетер пов'язував підприємницький прибуток із роллю лідерства в економічній системі, тобто своєчасного освоєння інновацій
Теорія прибутку (Ф. Найта)	Прибуток є винагородою за успішну підприємницьку діяльність і забезпечується вмілою оцінкою не тільки передбачуваного, а й непередбачуваного ризику
Теорія монополістичного прибутку (Е. Чемберлін та ін.)	Джерелом появи монополістичного прибутку є введення монопольних цін. Прибуток є доходом, породженим існуванням монополій

Якщо проаналізувати таблицю, то можна побачити, що категорія прибутку є дуже дискусійною. Суперечки між різними дослідниками про її природу тривають вже більше трьох сторіч, але теорія прибутку й досі залишається суперечливою та незавершеною, що не може не відобразитися на керуванні економікою.

Отже, сформована в західній економічній думці XX ст. самостійна теорія прибутку включає три головних джерела його походження:

- винагорода за ризик (Ф. Найт);
- винагорода за своєчасне впровадження інновацій (Й. Шумпетер);
- винагорода за монополію на ринку (Е. Чемберлін) [7].

Варто зазначити, що в сучасних умовах сформувалися принципи податкової орієнтації та економічної витратності обліку, які негативно впливають на якість обліково-аналітичної роботи. Отже, необхідною є розробка методичних рекомендацій щодо формування інформації про бізнес-процеси та встановлення ступеня відповідальності через її невідповідність.

Розглянемо наступний підхід до підготовки інформації по бізнес-процесах, який дасть змогу знизити трудові та матеріальні витрати на організацію облікової системи на підприємствах, заснований на алгоритмі, який представлено на рис. 1.

Інформаційні запити користувачів про результати діяльності підприємств		
Підготовка інформації про результати діяльності	Етап 1 Розробка системи показників результатів діяльності	Встановлення складу користувачів і змісту їх інформаційних запитів
		Моделювання діяльності у вигляді циклів і бізнес-процесів
		Виділення характеристик стану бізнес-процесів для цілей їх управління
		Інтерпретація кінцевих і проміжних результатів бізнес-процесів
	Етап 2 Формування інформації про результати діяльності в інтегрованій системі обліку	Забезпечення джерелами відомостей про стан бізнес-процесів і способів їх передачі
		Створення робочого плану рахунків
		Розробка форм звітності, створення регламенту їх складання та подання користувачам
		Автоматизація облікових процесів
		Фіксування первинних даних
		Перетворення в показники та складання звітності
	Розкриття у звітності змісту інформаційних запитів користувачів	

Рис. 1. Алгоритм підготовки інформації про результати діяльності

За допомогою застосування цього алгоритму ми можемо вийти на більш високий рівень інформаційної підтримки завдяки синергетичному ефекту. Але для того, щоб утримати цей рівень, необхідно проводити опитування зовнішніх користувачів, встановлюючи тим самим зворотний зв'язок із ними, а також збирати відомості за результатами зборів від власників і виконавців бізнес-процесів і завдяки цьому встановлювати взаємозв'язок із внутрішніми користувачами.

Доцільно було б використовувати індикатори для оцінки кінцевих результатів бізнес-процесів для того, щоб інтерпретувати параметри стану бізнес-процесів і визначити тенденції розвитку підприємства. А для діагностики проміжних результатів бізнес-процесів можна використовувати так звані сигналізатори з метою виявлення на оперативному рівні проблем, що виникають при досягненні поставлених цілей управління. Регламентований склад фінансових показників разом з індикаторами та сигналізаторами і є системою показників результатів діяльності підприємства. Треба зауважити, що індикатори можна згрупувати за трьома напрямками: економічним, екологічним і соціальним, також їх бажано розкривати у складі фінансової звітності.

Організацію облікових процесів зі збору, акумулювання, фіксування даних на рахунках обліку, обчислення показників і формування їх у звітності пропонують здійснювати за допомогою визначення значень індикаторів і сигналізаторів, які включені до інтегрованої системи обліку, організація якої дасть змогу генерувати інформацію про стан бізнес-процесів. Зауважимо, що застосування традиційної методики оперативного аналізу часто призводить до упущення моменту, коли можна в режимі реального часу регулювати проблемну ситуацію, через те, що його підсумки не одразу використовують для швидкої, але не досить оперативної розробки та здійснення заходів, спрямованих на усунення негативних факторів і встановлення винуватців. Тому на сучасному етапі розвитку організаційно-методичні положення оперативного аналізу повинні бути спрямовані на забезпечення перспективності його підсумків [6]. Для проведення оперативного аналізу бізнес-процесів пропонуємо такі покрокові дії (табл. 2), що дадуть можливість сформулювати сигналізатори в облікових регістрах і використати сценарії розвитку, підвищуючи якість оперативного аналізу, що включає банк орієнтованих рішень з управління бізнес-процесами.

Таблиця 2

Побудова сценаріїв розвитку на основі аналізу бізнес-процесів

Стадія	Дії
1. Прогноз розвитку бізнес-процесів	Побудова загальної моделі діяльності підприємства
	Визначення цілей
	Прогнозування станів бізнес-процесів
	Визначення шляхів взаємодії власника й виконавця бізнес-процесу в разі виявлення проблеми
2. Оперативна інформація про стан бізнес-процесів	Визначення фактичного стану бізнес-процесу
	Виявлення проблем у стані бізнес-процесу
	Аналіз сигналізаторів у облікових регістрах
	Передача сигналу про необхідність впливати на бізнес-процес
3. Освоєння підсумків оперативного аналізу	Дії з регулювання бізнес-процесу
	Підсумковий аналіз ситуації

На етапі оперативного управління бізнес-процесом сценарії розвитку й сигналізатори дають змогу виявляти та усувати можливі відхилення від заданого ходу подій, виконуючи при цьому функцію інформаційної панелі. Вибір конкретного сценарію розвитку бізнес-процесу запропоновано здійснювати на основі групування значень сигналізаторів за встановленою шкалою. А під сценарієм розвитку пропонують розуміти дії відповідальної особи щодо використання певного обсягу ресурсів і проведення в режимі реального часу заходів для врегулювання бізнес-процесу з метою балансування процесу діяльності при виявленні наявних проблем [6].

Також варто зазначити, що у формуванні прибутку беруть участь факти господарської діяльності, що кваліфікують в бухгалтерському обліку як доходи й витрати підприємс-

тва. Розподіл облікової інформації про доходи та витрати між поточним і майбутніми звітними періодами часто заснований на професійному судженні бухгалтера (коли немає чіткого зв'язку між доходами й витратами), що викликає певну невизначеність в обліку фінансових результатів. Також зазначимо, що далеко не всі надходження й вибуття коштів можна визначити як витрати й доходи, пов'язані з тим звітним періодом, у якому вони мали місце. Завдання співвіднесення фактів господарської діяльності підприємства із звітними періодами, фінансовий результат яких вони формують, зумовлює методологію бухгалтерського обліку доходів і витрат. Побудуємо схему реалізації принципу співвідношення доходів і витрат підприємства (рис. 2).



Рис. 2. Реалізація принципу відповідності в обліку доходів і витрат

Капіталізації підлягають витрати, якщо вони понесені в цьому звітному періоді, а принесуть доходи в наступних звітних періодах, тобто виключення з витрат цього звітного періоду та зарахування до складу активів підприємства. Капіталізація витрат у цінності відбувається в тому випадку, коли витрати не вважаються такими, а розглядаються тільки як збільшення активу, як складову тих чи інших цінностей. Витрати можуть бути капіталізовані у вартості запасів, необоротних активів, у вигляді дебіторської заборгованості або витрат майбутніх періодів. Терміни списання витрат майбутніх періодів і спосіб їх списання треба встановити в обліковій політиці організації.

Наявність витрат майбутніх періодів призводить до збільшення поточного прибутку та скорочення дебіторської заборгованості. Але виникає питання про те, чи варто це вважати спотворенням бухгалтерської звітності. МСФЗ розглядають такі витрати виключно як витрати звітного періоду. На нашу думку, в цьому випадку треба виходити з того, що звітність є достовірною, якщо вона сформована за встановленими в системі нормативного регулювання правилами. Отже, сама наявність витрат майбутніх періодів не спотворює звітності, їх тільки треба очистити від «авансованих» витрат (передоплат та авансів) і в пояснювальній записці розкрити інформацію про склад таких витрат і порядок їх списання, що забезпечить реальність і, відповідно, корисність інформації для зацікавлених користувачів. Разом з тим, відмову від ви-

трат майбутніх періодів, від розподілу управлінських і комерційних витрат для дотримання принципу обачності необхідно розглядати як один із напрямів удосконалення обліку та звітності, оскільки МСФЗ визнано як основний напрям реформування української системи бухгалтерського обліку та звітності.

IV. Висновки

На сучасному етапі розвитку господарюючого суб'єкта завдання оволодіння керівниками та фінансовими менеджерами сучасними методами ефективного управління фінансовими результатами підприємства є досить актуальним. Саме тому статтю присвячено певним напрямкам розробки науково-методичних положень і практичних рекомендацій, спрямованих на вдосконалення обліку доходів, витрат і фінансових результатів в умовах адаптації українського обліку до МСФЗ. Для цього розглянуто методичний інструментарій та практичні рекомендації, що забезпечують розширення облікової інформації про бізнес-процеси на підприємстві для проведення оперативного аналізу та моніторингу зовнішньої звітності, що сприяє вирішенню проблеми недостатності та низької якості інформаційної підтримки осіб, які приймають рішення.

Також запропоновано схему відображення в обліку доходів і витрат у їх взаємозв'язку та наголошено, що системне формування фінансового результату підприємства значно спрощує складання звіту про фінансові результати, даючи змогу більш детально розкрити складові прибутків і збитків.

Список використаної літератури

1. Бланк И. А. Управление прибылью / И. А. Бланк. – 2е изд., расш. и доп. – Киев : НикаЦентр, 2002. – 752 с.
2. Никитин С. Прибыль: теоретические и практические подходы / С. Никитин // Мировая экономика и международные отношения. – 2005. – № 5. – С. 20–27.
3. Хендриксен З. С. Теория бухгалтерского учета : пер. с англ. / под ред. проф. Я. В. Соколова. – Москва : Финансы и статистика, 2005. – 576 с.
4. Болюх М. А. Економічний аналіз : навч. посіб. / М. А. Болюх, В. З. Бурчевський, М. Горбаток та ін. ; за ред. НАНУ, проф. М. Г. Чумаченко. – 2-ге вид. – Київ : КНЕУ, 2003. – 556 с.
5. Бернштейн Л. А. Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация / Л. А. Бернштейн ; пер. с англ. ; научн. ред. перевод чл. корр. РАН И. И. Елисеева ; гл. ред. серии проф. Я. В. Соколов. – Москва : Финансы и статистика, 2003. – 624 с.
6. Богатырева В. И. Классификация доходов и расходов в системе бухгалтерского учета организации / В. И. Богатырева // Экономические и гуманитарные науки. – 2012. – № 4.
7. Самохін Л. В. Фінансовий результат, як економічна категорія та об'єкт бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / Л. В. Самохін. – Режим доступу: <http://donntu.edu.ua/>.
8. Полулех М. В. Сущность и этапы развития оперативного анализа / М. В. Полулех // Экономический анализ: теория и практика. – 2014. – № 1 (352). – 2014. – С. 29–34.
9. Понеділко О. В. Фінансовий результат як узагальнюючий показник фінансово-господарської діяльності [Електронний ресурс] / О. В. Понеділко. – Режим доступу: http://www.investplan.com.ua/pdf/20_2011/17.pdf.

Стаття надійшла до редакції 18.03.2016.

Шмыголь Н. Н., Антониук А. А., Косымскова А. Ю. Современные подходы к учету финансовых результатов деятельности предприятий

В статье проанализирован мировой опыт развития теории прибыли в историческом аспекте. Отмечено, что категория прибыли является очень дискуссионной. Споры между различными исследователями о ее природе длятся уже более трех столетий, но теория прибыли до сих пор остается противоречивой и незавершенной, что не может не отражаться на управлении экономикой. Отмечено, что в современных условиях сформировались принципы налоговой ориентации и экономной затратности учета, которые отрицательно влияют на качество учетно-аналитической работы. Предложен алгоритм подготовки информации о результатах деятельности и сценариев развития на основе анализа бизнес-процессов. Усовершенствована схема реализации принципа соответствия в учете доходов и расходов

Ключевые слова: финансовые результаты, прибыль, доход, затраты, бизнес-процессы, расходы будущих периодов.

Shmyhol N., Antoniuk A., Kosymskova A. Modern Approaches to the Financial Results of Enterprises Activity Accounting

The article analyzes the development of the theory of international experience profits in the historical aspect. It is noted that the category of profit is very debatable. And it is noted that in the modern stage of economic entity development rather actual task is to master by the financial managers in modern methods of effective management of income, expenditure and profit from operating, investing and financing activities of the enterprise.

Disputes between the various researchers about its nature have been going on for more than three centuries, but profits theory is still controversial and incomplete that it cannot affect the economic management.

It is noted that in modern conditions the principles of fiscal targeting and economical costs on account were formed, which have a negative impact on the quality of accounting and analytical work. Therefore, it is necessary to develop methodological recommendations for the formation data about business processes and establishing responsibility measures unless it is have prepared.

We propose the algorithm of performance information preparation and scenarios on the basis of analysis of business processes. The scheme of compliance with the income and expense principle was improved.

It is noted that the rejection of deferred expenses and the allocation of administrative and selling expenses to comply with the precautionary principle should be regarded as one of the directions of improving accounting and reporting, as in IFRS, which are recognized as the main directions of reforming the Ukrainian system of accounting and reporting.

Key words: financial results, profit, revenue, costs, business processes, prepaid expenses.