

УДК 657

Осадча О. О., к.е.н., ст. викладач (Національний університет водного господарства та природокористування, м. Рівне)

ОСНОВНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ ЩОДО ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ У СУЧАСНИХ ОБЛІКОВИХ КОНЦЕПЦІЯХ

Досліджено теоретичні основи сучасних облікових концепцій. Виокремлено методичні підходи до формування інформації про фінансові результати господарської діяльності в обліку людських ресурсів, креативному та соціальному обліку.

Ключові слова: облік людських ресурсів, соціальний облік, фінансові результати.

Порядок формування та відображення інформації про фінансові результати в 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.

Велике значення для розвитку бухгалтерського обліку фінансових результатів мають роботи Е.С. Хендріксена, М.Ф. Ван Бреда, Б. Нідлза, Х. Андерсона, Д. Колдуелла, М.Р. Мэтьюса, М.Х.Б. Перери та ін. Дослідженню формування та відображення прибутку в обліковій системі нашої держави 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 на даний час становлять проблеми доцільності запровадження та межі адаптації іноземних аспектів обліку у економіко-правове середовище нашої держави. Існуюча нормативно-законодавча база сформувала методологічні засади відображення в обліку та звітності інформації про фінансові результати діяльності підприємства, однак, і досі триває процес її удоскона-

лення. 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. На даний час існує об'єктивна необхідність у дослідженні особливостей відображення в обліку інформації про фінансові результати суб'єкта господарювання. Цим обумовлено вибір теми статті.

Метою статті є вивчення основних аспектів відображення в сучасних облікових концепціях інформації про фінансові результати суб'єктів господарювання.

Для досягнення поставленої мети визначено наступні завдання:

1. дослідити сучасні облікові концепції, рівень їх розвитку та масштаби застосування;
2. систематизувати методичні підходи до формування інформації про фінансові результати господарської діяльності у досліджуваних напрямках обліку для забезпечення ефективного управління;
3. обґрунтувати доцільність застосування сучасних концепцій відображення фінансових результатів в обліку і звітності.

Новозеландські науковці М.Р. Мэтьюс та М.Х.Б. Перера у межах традиційного фінансового обліку виділяють *облік людських ресурсів, креативний та соціальний облік* [6]. Розглянемо особливості формування інформації про фінансові результати у даних облікових концепціях.

Комітет Американської асоціації бухгалтерів з бухгалтерського обліку людських ресурсів у 1973 р. визначив *облік людських ресурсів* (HRA – human resources accounting) як процес ідентифікації та оцінювання даних про людські ресурси з наступним наданням отриманої інформації зацікавленим сторонам. На думку Американського інституту праці бухгалтерський облік людських ресурсів – це розвиток теоретичних основ, які пояснюють природу і визначають фактори вартості людей з точки зору офіційних організацій; розробка обґрунтованих і надійних методів оцінки цінності і вартості людей для суб'єктів господарської діяльності; проектування організаційного забезпечення впровадження запропонованих методів оцінки [6, С. 440].

На даному етапі економічного розвитку можна стверджувати, що облік людських ресурсів недостатньо врегульований. Американські економісти Л. Едвінссон і М. Мелоун відзначають, що «основою так званої економіки знань є величезні інвестиції в людський капітал та інформаційні технології, але, як не дивно, ні те, ні інше не знаходять відображення в рамках традиційного бухгалтерського обліку» [4].

Так, основоположник концепції обліку людських ресурсів Е.Г. Фламхольц вважав, що людські ресурси необхідно враховувати як актив, та виокремив три основні критерії віднесення людського капіталу до активів:

1. потенційна майбутня вигода;
2. можливість вимірювання в грошових одиницях;
3. наявність прав власності зі сторони господарюючого суб'єкта.

Слід зазначити, що такий підхід пов'язаний із проблемою оцінювання людських ресурсів як нематеріальних активів. Окрім того, при їх відображенні в бухгалтерському обліку виникає проблема нарахування амортизації, тобто систематичного розподілу вартості нематеріальних активів впродовж строку корисного використання, зважаючи на складність визначення строку корисного використання людських ресурсів.

Відповідно до сучасної практики бухгалтерського обліку інвестиції в людський капітал швидше розглядаються як витрати, а не як активи. Національні та міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності не визнають знання, кваліфікаційний рівень персоналу повноцінними активами, які підлягають відображенню в балансі, однак і не заперечують, що з економічної точки зору вміння та здібності найманих працівників суб'єкта є активами, які приносять дохід.

Наприклад, у національному ПБО 8 «Нематеріальні активи» зазначено, що витрати на підготовку і перепідготовку кадрів не визнаються нематеріальним активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені [10, п. 9].

Згідно МСБО 38 «Нематеріальні активи» кваліфікаційний рівень працівників, їх управлінські здібності та технічний талант можуть бути визнані нематеріальними активами лише у випадку, коли їх використання захищене юридичними правами та якщо їх при цьому можна ідентифікувати та контролювати, тобто отримувати майбутні економічні вигоди від нематеріального активу й обмежувати до них доступ інших. Якщо об'єкт, на який поширюється сфера застосування МСБО 38, не відповідає визначенню нематеріального активу, то витрати на його придбання або внутрішнє генерування визнаються як витрати у період їхнього понесення. Проте, якщо об'єкт придбано при об'єднанні бізнесу, він складає частину гудвілу, визнаного на дату

придбання [8, п. 10].

У МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» вказано: «Покупець належить до категорії гудвілу вартість придбаного нематеріального активу, який не можна ідентифікувати станом на дату придбання. Наприклад, покупець може розподілити вартість на існування об'єднаної робочої сили, яка являє собою існуючу сукупність працівників та дає змогу покупцеві подовжувати використовувати придбаний бізнес від дати придбання. Об'єднана робоча сила не являє собою інтелектуальний капітал висококваліфікованих кадрів – знання та досвід (часто спеціалізовані), які працівники об'єкта придбання вносять в свою роботу. Оскільки об'єднану робочу силу не можна ідентифікувати активом, який слід визнавати окремо від гудвілу, будь-яка вартість, розподілена на неї, відноситься до категорії гудвілу» [9, п. Б37].

Незважаючи на велике значення людських ресурсів для ведення успішної господарської діяльності, згідно сучасних стандартів обліку їх практично неможливо включити до нематеріальних активів через невідповідність критеріям визнання активу. Водночас неможливо заперечувати те, що економіка розвинених країн світу набула рис промислової, економічні системи інших країн поступово рухаються від сфери виробництва до сфери обслуговування, технологічні процеси ускладнюються, тому питання оцінки вартості людських ресурсів набуває все більшої актуальності.

Тож розглянемо концепції оцінювання вартості людських ресурсів, запропоновані Фламхольтцем, а саме:

- 1) первісної вартості або собівартості (original or historical cost);
- 2) ціни заміщення (replacement cost);
- 3) альтернативних витрат (opportunity cost) [6, С. 444-445].

Первісну вартість людських ресурсів пропонується розраховувати шляхом капіталізації всіх витрат, пов'язаних із наймом та вивченням працівників. Вона враховується у складі нематеріальних активів і згодом амортизується.

Другий метод визначення вартості людських ресурсів передбачає оцінювання витрат господарської організації на заміщення одного працівника іншим, що володіє такими ж якостями. В модель оцінки заміщення людських ресурсів, у порівнянні з моделлю первісної вартості, до витрат на придбання та вивчення додано третій елемент – витрати на звільнення.

Відповідно до останньої концепції активи набувають вартості лише в тому випадку, якщо є можливим їх альтернативне використання. Вартість людських ресурсів визначається тією сумою, яку б вони могли заробити на іншому робочому місці, чим забезпечується оптимальне

розміщення персоналу. Однак, даний метод оцінювання вартості людських ресурсів є дещо обмеженим, оскільки залежить від інформованості, думок і об'єктивності підрозділів, зацікавлених у певних співробітниках, а також ігнорує зовнішній попит на робочу силу.

Досліджуючи *креативний облік*, М.Р. Мэтьюс та М.Х.Б. Перера звертали увагу на двоїстість його характеру. В кращих своїх проявах – це будь-який обліковий метод, що не відповідає відповідній загальноприйнятій практиці, стандартам чи принципам. З гіршого боку – це процес трансформації рахунків підприємства з метою представлення його діяльності у кращому світлі в очах акціонерів, інвесторів та інших зацікавлених сторін [6, С. 457-458].

Теоретично можна вигадати безліч способів застосування креативного підходу в обліку, однак, емпіричні дослідження щодо його впровадження у діяльності реальних суб'єктів господарювання є непереконливими, зважаючи на складність виявлення наслідків використання методів креативного обліку. Тому цілком закономірним є те, що більшість досліджень стосовно даного питання засновані на теоретико-нормативних підходах, а це, в свою чергу, не дозволяє сформулювати обґрунтовану та вичерпну теоретичну концепцію креативного обліку.

У вітчизняному науковому просторі питанням креативного обліку присвячено праці М.С. Пушкаря, Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, С.Ф. Легенчука, І. Чалого, Г.М. Лазаренкової, А.А. Буцької, Л.В. Гнилицької, Й.Я. Даньківа та ін.

На думку проф. Пушкаря М.С., *креативний облік* – це творчий облік, який вимагає від облікових працівників організації фактів і правил їх групування, виходячи з інтересів менеджменту з метою отримання знань про нові об'єкти спостереження. Вчений зазначає, що такий вид обліку дозволяє знайти шляхи подальшого зниження затрат за рахунок раціоналізації процесів, операцій, методів організації праці. Для бізнесу креативний облік дає можливість знайти рішення, спрямовані на забезпечення конкурентних переваг за рахунок діагностування сильних і слабких сторін своєї діяльності, поглибленого вивчення тих об'єктів, що не розглядаються у фінансовому та управлінському обліку [11, С. 50].

Погляди проф. Голова С.Ф. на значення *креативного обліку* є кардинально протилежними. У статті «Креативний облік – загроза професії та суспільству» він трактує його як формальне застосування або цілеспрямований вибір методів і принципів бухгалтерського обліку для забезпечення показників фінансової звітності, які відповідають цілям окремих осіб, але вводять в оману широке коло користувачів [2, С. 33].

Засновник Житомирської наукової бухгалтерської школи проф. Бу-

тинець Ф.Ф. взагалі вважає, що «*креативного обліку* в повному розумінні цього слова, як такого немає і не може бути. ... кожен бухгалтер ... не може бути «циркачем», «мрійником-утопістом», не може по своєму осмислювати дійсні факти та передбачати майбутнє корпорації» [1, С. 168].

Цієї ж думки дотримується ще один представник даної наукової бухгалтерської школи проф. Легенчук С.Ф., який стверджує, що «в цілому бухгалтерський облік не може бути креативний, оскільки значною мірою регламентується за допомогою чітких правил. Повна креативність обліку означала б можливість порушення законодавчо встановлених правил ведення обліку. Тому в цілому бухгалтерський облік може бути креативним або творчим лише тоді, коли він ведеться як в межах, так і з порушенням встановлених законодавчих норм та принципів обліку» [5, С. 97].

Науковець також пропонує виділяти у складі креативного обліку (творчої бухгалтерії) умовно-креативний та агресивний облік. Під умовно-креативним мається на увазі ведення обліку в межах альтернативних варіантів, передбачених обліковою політикою на основі врахування існуючих принципів обліку. Агресивний облік орієнтований на умисне порушення законодавчих норм та принципів обліку.

На нашу думку, недотримання законодавчих норм при веденні бухгалтерського обліку з метою викривлення інформації про реальний фінансовий стан суб'єкта господарювання свідчить не про його креативність, а прямо призводить до настання кримінальної або адміністративної відповідальності. ***Креативний облік***, в його хорошому розумінні, передбачає використання альтернативних методів та процедур ведення бухгалтерського обліку на основі законодавчо дозволеного їх переліку з метою надання достовірної інформації про фінансовий стан суб'єкта господарювання.

Дослідити всі існуючі *методи креативного обліку* практично неможливо, зважаючи на індивідуальність їх застосування та творчий характер. Однак, спробуємо розглянути основні з них, що чинять суттєвий вплив на відображення фінансових результатів в обліку та звітності. Широко розповсюдженим є метод «згладжування прибутку». Він полягає у заниженні звітного прибутку в успішні періоди діяльності підприємства та його перенесення на збиткові періоди з метою відображення стабільного прибутку впродовж тривалого інтервалу часу. Це можливо завдяки гнучкості принципу відповідності доходів і витрат, а також тому, що розподіл фінансових результатів по періодам не завжди відповідає дійсності.

Доволі часто у вітчизняній обліковій практиці з метою зменшення

бази оподаткування податком на прибуток при досить високих доходах навмисно завищуються розміри витрат. При застосуванні методу забалансового фінансування частина реальних зобов'язань суб'єкта господарювання не відображається у його фінансовій звітності (наприклад, при фінансовому лізингу), що дозволяє завищувати співвідношення власного та залученого капіталу, залучати додаткове фінансування.

Отже, фінансову звітність можна завуалювати так, щоб вона представляла максимально можливий позитивний фінансовий результат у визначений момент часу. Це досягається шляхом коригування розподілу витрат між звітними періодами, збільшенням чи зменшенням резервів, завищенням обсягів залишку грошових коштів для створення ілюзії значних доходів тощо.

Безперечно, застосування методів креативного обліку призводить до зростання рівня аудиторського та бухгалтерського ризику, підриває довіру суспільства до професії бухгалтера. З метою скорочення масштабів застосування креативного обліку, підвищення рівня прозорості формування облікової інформації щодо фінансових результатів діяльності суб'єктів господарювання Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у 2010 році було видано *Концептуальну основу фінансової звітності*. Вона охоплює: мету фінансових звітів; якісні характеристики, які визначають корисність інформації, наведеної у фінансових звітах; визначення, визнання та оцінку елементів, з яких складаються фінансові звіти; концепції капіталу та збереження капіталу [3]. Концептуальна основа конкретизує та визначає облікові елементи активів, кредиторської заборгованості, доходів і витрат, звужуючи коло можливих варіантів класифікації об'єктів бухгалтерського обліку.

Зважаючи на особливості застосування креативного підходу у веденні бухгалтерського обліку в Україні, національну ментальність бухгалтерів та управлінського персоналу, існування альтернативних методів обліку певних господарських операцій на законодавчому рівні, повністю позбутися його проявів є неможливим завданням. Одним із ефективних способів стримування проявів креативного обліку є розробка професійної позиції бухгалтерів, яка повинна бути заснована на етиці та професіоналізмі, що виключатиме можливості маніпулювання обліковою інформацією з метою коригування фінансових результатів, забезпечуватиме ведення обліку в межах правового поля.

Відносно новими напрямками бухгалтерського обліку є **соціальний та екологічний облік**. В останні два десятиліття в обліковій науці йде активна розробка питань, що стосуються корпоративної соціальної відповідальності, звітності, соціального обліку та аудиту в глобальному

масштабі. Дані питання піднімаються в контексті реалізації ідей соціальної справедливості, корпоративного громадянства і сталого розвитку, що базуються на концептуальній основі теорії так званих «зацікавлених осіб».

Зазначимо, що згідно МСБО 1 окремо від фінансової звітності, багато суб'єктів господарювання подають висновки та інші документи (наприклад екологічні звіти та звіти про додану вартість), особливо в тих галузях, де суттєвими є екологічні чинники і де робітники вважаються важливою групою користувачів. Звіти та інші документи, подані поза межами фінансової звітності, не входять до сфери застосування МСФЗ. [7, п. 14].

У «Теорії бухгалтерського обліку» М.Р. Мэтьюса і М.Х.Б. Перери вказано, що **соціальний облік** передбачає відображення інформації про кадри, продукцію і послуги та орієнтований на запобігання чи скорочення масштабів забруднення навколишнього середовища [6, С. 614]. Як бачимо, у трактуванні даних науковців екологічний облік є складовою частиною соціального.

Становлення соціального обліку відбулося наприкінці ХХ ст. і пов'язується із зростанням потреби органів державного управління та громадських організацій в інформації щодо ведення господарської діяльності та її наслідків на суспільство. Його метою є облік витрат та доходів, яких зазнає суспільство у зв'язку з діяльністю бізнесових структур.

Екологічний облік – це система реєстрації, узагальнення та підготовки інформації про діяльність суб'єкта господарювання в галузі природокористування. Міжнародна федерація бухгалтерів розглядає даний напрям обліку на двох рівнях:

1) географічному й геополітичному – інформація екологічного обліку збирається для оцінювання стану окремих екосистем, конкретних країн або всього світу;

2) на рівні господарської організації – у контексті управлінського та господарського обліку.

Система екологічного обліку є об'єктом державного регулювання, що виражається у здійсненні спеціальних заходів як у міжнародному масштабі, так і на рівні окремих країн. Зокрема, у 2003 році ООН спільно з Європейською комісією, Організацією економічної співпраці та розвитку, Міжнародним валютним фондом і Світовим банком видано посібник з національного обліку «Комплексний екологічний та економічний облік» [12]. Окрім цього, розроблено велику кількість систем екологічного обліку на рівні окремих суб'єктів господарювання, заснованих на принципах об'єктивності, значущості, своєчасності, точ-

ності та можливості перевірки.

Безумовно, застосування обліковою службою суб'єкта господарювання сучасних напрямів обліку впливає на методологію формування фінансових результатів (таблиця).

Таблиця

Особливості формування фінансових результатів у сучасних облікових концепціях

№ з/п	Облікова концепція	Особливості формування фінансових результатів
1	Облік людських ресурсів	Інвестиції в людський капітал розглядаються як витрати, які можна капіталізувати з подальшою їх амортизацією
2	Креативний облік	Використання альтернативних методів та процедур ведення бухгалтерського обліку із законодавчо дозволеного переліку
3	Соціальний облік Екологічний облік (соціально-екологічний облік)	Облік індивідуальної та суспільної соціальної вартості готової продукції

Отже, вибір певної облікової концепції має безпосередній вплив на методологію формування фінансових результатів господарської діяльності. Сьогодні актуально залишається потреба у формуванні концепції багатofункціональних фінансових результатів, яка б дозволяла розв'язувати цілий комплекс завдань, що стоять перед бухгалтерським обліком.

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 факторами формування та використання прибутку на різних етапах господарської діяльності суб'єкта. Таку інформацію може надавати концепція відображення фінансових результатів, обрана безпосередньо підприємством в рамках ведення управлінського обліку.

1. Бутинець Ф. Ф. Альфа і омега бухгалтерського обліку або моя болісна несповідь / за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир : ПП «РУТА», 2007. – 328 с.
2. Голов С. Ф. Креативний облік – загроза професії та суспільству / С. Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 1. – С. 31-42.
3. Концептуальна основа фінансової звітності від 01.09.2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_009/page.
4. Куликов А. А. Человеческие ресурсы как учетная категория / А. А. Куликов // Сибирская фи-

нансовая школа [Електронний ресурс]. – №1. – 2007. – Режим доступу : <http://www.safbd.ru/magazine/article/chelovecheskie-resursy-kak-uchetnaya-kategoriya>. **5.** Легенчук С. Ф. Креативний облік в національній системі бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / С. Ф. Легенчук // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. – 2009. – Випуск 2 (14). – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2009_2/11.pdf. **6.** Мэтьюс М. Р. Теория бухгалтерского учета : учебник / М. Р. Мэтьюс, М. Х. Б. Перера ; пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с. **7.** Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1) «Подання фінансової звітності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_013. **8.** Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 (МСБО 38) «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_050. **9.** Міжнародний стандарт фінансової звітності 3 (МСФЗ 3) «Об'єднання бізнесу» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_006/page. **10.** Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» : наказ Міністерства фінансів України від 18.10.1999 № 242. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 02.11.1999 за №750/4043 (зі змінами і доповненнями). **11.** Пушкар М. С. Креативний облік (створення інформації для менеджера) / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2006. – 334 с. **12.** Handbook of National Accounting. Integrated Environmental and Economic Accounting [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://unstats.un.org/unsd/envaccounting/seea2003.pdf/>.

Рецензент: д.е.н., професор Левицька С. О. (НУВГП)