

УДК 336.67: 658

Т.В. Боцян, к.е.н. доцент

доцент кафедри економіки, менеджменту і маркетингу
Житомирський державний університет ім. Івана Франка

ДО ПИТАННЯ ПРО ВІДОБРАЖЕННЯ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ

Порядок формування і відображення в обліку прибутку визначається потребами користувачів фінансової звітності. Наявна література з теорії бухгалтерського обліку дозволяє визначити дві основні концепції відображення в бухгалтерському обліку фінансового результату діяльності підприємств: 1) рівень віддачі коштів від вкладених в діяльність підприємства ресурсів за певний звітний період, як співвідношення між його доходами та витратами; 2) рівень збільшення власного капіталу підприємства (приріст чистих активів підприємства). Визначенню факторів, які впливають на зміст інформації щодо формування прибутку і присвячена дана робота. Незважаючи на наявність окремих концепцій відображення в бухгалтерському обліку фінансового результату для різних груп користувачів, що є позитивним, нами встановлено, що облікова система породжує ситуації, які нівелюють значимість бухгалтерської інформації і обумовлені вони трьома факторами: структурою системи бухгалтерського обліку; роллю облікового персоналу в формуванні облікової політики, в частині визначення фінансових результатів; методикою відображення даних в системі бухгалтерського обліку.

Ключові слова: прибуток, функції прибутку, професійне судження бухгалтера, облікова політика управлінський облік, контролінг

TO THE QUESTION OF DISCLOSURE IN ACCOUNTING ENTERPRISES' PROFIT

The process of quantification and reveal the profit in accounting determined by the needs of financial reports' users. Available literature on the theory of accounting allows us to identify two main concepts of reflection financial results in accounting. The first is the level of return on resources in a company during a certain reporting period, as the ratio between its income and expenditure and the second is the level of the enterprise's own capital changes (growth of enterprise's net assets). Determination of the factors, which influence the content of information for the formation of profits, this work is devoted. We have established that the accounting system generates situations that offset the significance of accounting information, despite the fact of existence separate concepts of displaying financial results in accounting for different groups of users. This situation is caused by three factors: the structure of the accounting system; the role of accounting staff; methods of displaying data in the accounting system.

Key words: profit, profit functions, professional accountant's judgment, accounting policy, managerial accounting, controlling

**«Кому потрібен прибуток: бухгалтеру або його роботодавцю,
яка його структура і як він (прибуток) обчислюється - проблема
проблем»**

Я В. Соколов

Постановка проблеми. Економічна ефективність роботи господарюючого суб'єкта визначається, в більшості випадків, величиною прибутку. Іноді підприємці керуються іншими економічними або соціальними критеріями при розрахунку ефективності господарюючого суб'єкта: розширення ринку, економічна безпека, лояльність клієнтів, соціальний захист населення тощо; проте основною метою діяльності підприємницьких структур є фінансовий результат у вигляді прибутку.

Розмір прибутку визначається у системі бухгалтерського обліку і відображається у фінансовій звітності підприємства. Незважаючи на існування в економічній теорії різних трактувань прибутку, на практиці він визначається у системі бухгалтерського обліку і відображається у фінансовій звітності, звідки і використовується для прийняття рішень зовнішніми і внутрішніми користувачами. Порядок формування і відображення в обліку фінансових результатів визначається потребами користувачів фінансової звітності та потребами держави на певному етапі розвитку суспільства, що виражаються методологією бухгалтерського обліку. Ці потреби визначали і визначають концепції формування прибутку. Проте на відміну від попередніх етапів розвитку економіки структура користувачів облікової інформації значно ускладнилась, що призводить і до урізноманітнення підходів до визначення фінансового результату, зокрема через поділ бухгалтерського обліку на підсистеми.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми формування та відображення прибутку підприємства досліджували як вітчизняні так і закордонні науковці різних галузей економічної науки: М. Азарова,

М. Атлас, Т. Бень, І. Бланк, Г. Кірейцев, М. Крупка, В. Кудряшов, М. Погорелов, А. Поддєрьогін, В. Федосов, М. Чумаченко.

Мета статті. Наявна література дозволяє визначити дві основні концепції відображення в бухгалтерському обліку фінансового результату діяльності підприємств: 1) рівень віддачі коштів від вкладених в діяльність підприємства ресурсів за певний звітний період, як співвідношення між його доходами та витратами; 2) рівень збільшення власного капіталу підприємства (приріст чистих активів підприємства). Ці концепції приймаються як основа для прийняття рішень користувачами облікової інформації. Проте, на інформацію стосовно прибутку мають вплив різні фактори. Визначенню факторів, які впливають на зміст інформації для формування прибутку і присвячена дана робота.

Виклад основного матеріалу. Бухгалтерський облік призначений для надання інформації користувачам фінансової звітності. Така мета обліку визначена на законодавчому рівні, а от його функції визначаються поза системою обліку, а саме, як зазначає М.С. Пушкар [4], у системі управління. Однією з функцій обліку є формування прибутку підприємства, розмір якого необхідний для прийняття управлінських рішень. Інформація про прибуток міститься саме в обліковій системі, проте в якій його підсистемі чітко не зрозуміло. Це обумовлено тим, що в обліку прийнято виділяти підсистему управлінського обліку, існування якого визначено на законодавчому рівні, проте не вказано де перетинається фінансовий і управлінський облік.

“...Поділ бухгалтерського обліку на фінансовий і управлінський здійснюється значною мірою умовно. В системі бухгалтерського синтетичного обліку обороти управлінського і фінансового обліку окремо не виділяються, відмінність в значній мірі відбувається на рівні аналітичного обліку” [1, с. 61]. Аналогічну ситуацію спостерігаємо і в зарубіжній літературі. Як зазначає Ж. Рішар „в більшості французьких

робіт приводиться поділ бухгалтерського обліку на управлінський (аналітичний) і фінансовий (загальний) облік”. Проте, далі зазначає він: „такий поділ не має під собою наукової бази” [5, с.107-109]. На цьому наголошує і Я.В. Соколов [8, с. 51]: „деталізований облік – це не управлінський, а підсумковий облік – це теж наш облік, але синтетичний... Таким чином, очевидно, що аналітичний облік – це продовження обліку синтетичного і один без іншого існувати не можуть”. Тобто фактично інформація про прибуток, яку надає бухгалтерський облік є такою, що може подаватись як в загальному вигляді, так і в деталізованому. При цьому рівень аналітичності даних варіює щодо користувачів.

Виходячи з цього деякі вчені, не торкаючись змісту і широти діапазону розподілу обліку, роблять акцент на користувачах інформації, відмічаючи при цьому, що управлінський облік необхідний для внутрішніх користувачів, в той час як бухгалтерський – для зовнішніх. Проте, на нашу думку, такий поділ не має раціональної бази і є характерним не для обліку, а для звітності. Звітність може бути для внутрішніх та зовнішніх користувачів облікової інформації, а облік, як система обробки інформації, що знаходить своє відображення у звітності є єдиною. Тобто, коли говорять про внутрішній і зовнішній облік, його ототожнюють зі звітністю. Власне звітність може бути зовнішньою (фінансовою, статистичною тощо) і внутрішньою (управлінською), а в контексті бухгалтерського обліку варто говорити про існування не управлінського обліку, а управлінської звітності.

Сьогодні, в період інформатизації суспільства інформаційні потреби користувачів облікової інформації збільшуються. Разом з цим повинні і відповідно розширюватись межі бухгалтерського обліку. Тобто, крім класичного бухгалтерського обліку в інформаційну систему прийняття рішень повинна долучатись і інша інформація: планова, контрольна тощо, – інформація, яка базується на даних бухгалтерського обліку або має з ним

тісний зв'язок. Лише в цьому випадку інформаційна системи підприємства буде адекватною системою прийняття рішень на підприємстві. У зв'язку з цим управлінський облік досить часто ототожнюють з інтегрованою системою інформації, що поєднує в собі планування, нормування, організацію виробництва, маркетинг, бухгалтерський облік, регулювання, стимулювання, ціноутворення тощо. Така ситуація призводить до того, на нашу думку, що втрачається розмежування процесу прийняття управлінських рішень та обліку. Тобто в цьому контексті варто використати термін, який би не містив слова «облік» і тут ми підтримуємо думку М.С. Пушкара відносно того, що контролінг «можна розглядати як одну з концепцій конструктивного управління» [3, с. 54-56]. Термін «управлінський облік» і «контролінг» є рівнозначними за змістом, проте перший запозичений з англійської літератури, а другий – з німецькомовної. В цьому зв'язку варто використовувати термін «контролінг» говорячи про процес прийняття управлінських рішень.

На інформацію, яка формується в системі бухгалтерського обліку впливає сам суб'єкт, який її обробляє. Роль бухгалтера, що визначає фінансовий результат діяльності підприємства і відображає його у фінансовій звітності найбільш чітко на нашу думку сформулював проф. Я. В. Соколов. Результати досліджень його праць дозволили виділити п'ять різних типів впливів бухгалтера на фінансовий результат через використання облікової політики.

1. Вплив на прибутковість або збитковість діяльності підприємства в окремому звітному періоді через застосування облікової політики.

Економічний та бухгалтерський прибуток це різні показники. Причин цього дві: методичні прийоми бухгалтерського обліку (амортизація, капіталізація витрат), принципи бухгалтерського обліку (періодичності, обачності). «Економісти висунули багато, часто взаємовиключних теорій, які пояснюють, що таке прибуток. Але його

справжня величина відома тільки бухгалтеру, оскільки тільки він, роблячи вибір серед багатьох методологічних проблем, що визначаються обліковою політикою, в кінцевому рахунку говорить - прибуток (збиток) становить стільки-то ». [6, с. 327]

2. Захист інтересів лише певних користувачів облікової інформації.

Виходячи з розуміння прибутку бухгалтер захищає інтереси тільки одного користувача звітності, як правило того, хто є роботодавцем. «Отже, ми бачимо, єдиного розуміння прибутку немає і не може бути, бо воно залежить від цілей, поставлених зацікавленою особою. Така особа, перш за все, має вирішити: що включити до складу активу та як обчислити бухгалтерський прибуток ... »[7, с.444]. Бухгалтер, за допомогою облікової політики, має право відображати окремі статті витрат в звітному або наступних періодах у вигляді амортизаційних відрахувань, капіталізовувати такі витрати. Такі дії визначаються виходячи з професійних суджень бухгалтера і безсумнівно стратегії розвитку підприємства, яку диктує керівник або власник, і в підпорядкуванні якого знаходиться бухгалтер.

3. Вплив бухгалтера на інформацію, що необхідна для контролю за розподілом прибутку підприємства.

Контроль за розподілом прибутку на практиці здійснюється за допомогою надання відповідної звітності. Однак, річна бухгалтерська звітність є лише частиною періоду загального розвитку підприємства, тому зовнішній прояв показників може частково приховувати або спотворювати реальну картину. Крім того, в бухгалтерській звітності знаходять відображення тільки окремі показники розподілу прибутку. Показники ж, що відображають інтереси власників, в основному формуються бухгалтером підприємства для внутрішнього користування.

4. Вплив на показники прибутковості підприємства.

Головна причина умовності показників прибутковості підприємства - це методика облікової оцінки об'єктів, яка залежить від професійного судження бухгалтера. Так оцінка необоротних активів, наприклад, що використовується в більшості показників, залежить від методу нарахування амортизації і строку їх корисного використання. Дані оцінки впливають по різному на суми витрат і доходів підприємства, що призводить до умовності показника фінансового результату діяльності підприємства. Таким чином, всі, хто аналізує фінансовий стан підприємства на підставі даних бухгалтерського обліку, залежать від професійної думки бухгалтера і тієї облікової політики, яку він обрав разом з керівником підприємства.

5. Вплив на перерозподіл виробничих сил в країні.

Прибуток - один з основних показників ефективності виробництва, який дозволяє оцінювати як основні результати діяльності окремого підприємства так і галузі в цілому. Збільшення випуску продукції, поліпшення її якості, продуктивність праці та зниження витрат виробництва, успішна маркетингова політика - все це знаходить відображення в сумі отриманого прибутку. Прибутковість окремих галузей економіки визначається сумою прибутку підприємств даної галузі.

Чим більш рентабельним є підприємство або окрема галузь, тим більше капіталу прямує туди, розширюючи виробництво. І навпаки, чим нижчий показник рентабельності, тим більшим є відтік капіталу, що тягне за собою зменшення виробництва в галузі або на окремому підприємстві. «Звідси стає очевидним, що чим точніше підрахований прибуток, тим більш оптимальною стає структура виробничих сил». [6, с. 362]

Прибуток виступає абсолютним показником ефективності діяльності підприємства, він є основним джерелом економічного та соціального розвитку підприємства. Прибуток виражає себе через функції, які він виконує:

- 1) критерій ефективності діяльності підприємства;
- 2) стимулювання активізації діяльності суб'єктів господарювання;
- 3) фондоутворення;
- 4) задоволення соціальних потреб в ході розподілу і перерозподілу прибутку.

В умовах коли думка бухгалтера є визначальною при формуванні і використанні прибутку ці функції починають різною мірою нівелюватись.

Як зазначалось вище, бухгалтер в своїх судженнях спирається на різні методики обліку. Саме вона визначає особливості формування прибутку підприємства і періодично призводить до можливості маніпулювання. Так, наприклад, часова прив'язка фактів господарського життя до окремого звітного періоду забезпечує точність обліку, проте обумовлює нерелевантність інформації про фінансові результати потребам користувачів.

Прив'язка доходів та витрат до окремого звітного періоду призводить до того, що фінансовий результат операції, що відбувається в кількох звітних періодах в бухгалтерській звітності відображається нерівномірно. І якщо операція є прибутковою, проте здійснюється протягом кількох звітних періодів, то користувачі звітності побачать лише наслідки окремих етапів здійснення операції, а не окремої операції в цілому. Навіть якщо всі проведені операції є прибутковими, все одно фінансовим результатом діяльності підприємства може бути як прибуток так і збиток, в залежності від порядку здійснення самих операцій. Крім того, визначеність в часі передоплати формує в балансі статті доходів та витрат майбутніх періодів. Дані статті вказують на збільшення відповідно активів чи зобов'язань підприємства, проте залишають поза увагою фактичний рух грошових коштів, як найбільш ліквідних активів підприємства.

Обачність в обліку забезпечує точність облікових оцінок, проте одночасно діє як базис для створення механізмів маніпулювання фінансовими результатами, що вводить в оману користувачів звітності. При обесцінюванні оборотних активів, коли їх ринкова вартість на звітну дату менша ніж вартість на дату придбання, то відповідна різниця визначається як збиток. Разом з тим перевищення ринкової вартості над собівартістю запасів в якості доходу в обліку не визнається. Створення ж резервів для покриття збитків від обесцінення запасів призводить до збільшення інших витрат. Такі маніпуляції призводять до зміни розміру прибутку підприємства, хоча є лише механічним наслідком дії принципу обачності і не мають економічного змісту. Оцінка активів за історичною собівартістю, а зобов'язань за фактичною призводить до заниження фінансового результату діяльності підприємства в бухгалтерському обліку. Крім того існування різних методик оцінки об'єктів обліку дозволяє також маніпулювати рівнем прибутку підприємства.

Допущення безперервної діяльності підприємства в обліку обумовлює подачу облікової інформації, проте вимагає здійснення витрат пов'язаних з виробничим розвитком підприємства (створення резервів, забезпечень, регулятивів) та капіталізації витрат, що призводить до завищення або заниження рівня витрат в цілому по підприємству, а це прямо або опосередковано впливає на рівень фінансових результатів діяльності підприємства. Паралельно з цим прийоми капіталізації і резервування дозволяють включати в прибуток або виключати з нього специфічні витрати (теж саме стосується і доходів), тим самим здійснюючи вплив на фінансові результати. Капіталізація витрат також дозволяє збільшити валюту балансу, збільшуючи вартість чистих активів, а створення резервів, забезпечень та регулятивів призводить до зменшення чистого прибутку підприємства або збільшення додаткових витрат

Як показано вище, показник фінансового результату діяльності підприємства за конкретний звітний період зазнає значних коливань. Таким чином економічна сутність фінансового результату діяльності підприємства втрачає своє значення поступаючись місцем формі, в якій має бути відображений даний показник. Як результат, користувач фінансової звітності не може використовувати значення фінансового результату - незалежно від процесу його формування - для прийняття правильного рішення, адже не може адекватно оцінити роботу господарюючого суб'єкта за звітний період.

Таким чином хоча і декларується, що визначення і відображення результатів діяльності господарюючого суб'єкта здійснюється для потреб користувачів фінансової звітності, проте в дійсності користувач отримує інформацію зі значними відхиленнями. Така ситуація зумовлена тим, що методика визначення фінансового результату, відповідно до принципів бухгалтерського обліку є варіативним значенням.

Економічна сутність показників – це основне, на що має бути звернена увага при відображенні показників бухгалтерського обліку у фінансовій звітності, лише це вирішить питання формування і відображення в обліку фінансових результатів.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Незважаючи на наявність окремих концепцій відображення в бухгалтерському обліку фінансового результату для різних груп користувачів, що є позитивним, нами встановлено, що облікова система породжує парадокси, які нівелюють значимість бухгалтерської інформації і обумовлені вони трьома факторами:

- 1) структурою системи бухгалтерського обліку;
- 2) роллю облікового персоналу в формуванні облікової політики в частині формування фінансових результатів;
- 3) методикою відображення даних в системі бухгалтерського обліку.

Подальші дослідження повинні бути зосереджені на зменшенні впливу цих факторів.

Список використаних джерел

1. Панков В.А., Слецьких С.Я. Михайличенко Н.М. Контролінг і бюджетування фінансово-господарської діяльності підприємства: Навчальний посібник. - К.: Центр учбової літератури, 2007. . – 112 с.
2. Пизенгольц М.З. О содержании управленческого учета // Бухгалтерский учет. – 2000. – №19. – с. 62
3. Пушкар М.С. Контролінг: Монографія. – Тернопіль, 1997. – 146 с.
4. Пушкар М.С. Функції обліку господарської діяльності // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки, Вип.. 7. , ч. II – Кіровоград: КНТУ, 2005. – 528 с. Ї
5. Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика. Пер. с фр. / Под ред. Я.В. Соколова – М.: “Финансы и статистика”, 2000. – 150 с
6. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет – веселая наука. Сборник статей. М., ООО «1С-Публишинг», 2011, - 638 с.: ил.
7. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. — М: Финансы и статистика, 2000.—496 с.: ил
8. Соколов Я.В. Управленческий учет: миф или реальность? // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 18. – С. 50-52

REFERENCES:

1. Pankov V.A., Yeletskykh S.Ia. Mykhailychenko N.M. (2007) Kontrolinh i biudzhetuвання finansovo-hospodarskoi diialnosti pidpriumstva [Controlling and budgeting of financial and economic activity of the enterprise]: Navchalnyi posibnyk. - K.: Tsentru uchbovoi literatury. – 112 s. [In Ukrainian]

2. Pyzenholts M.Z. (2000) O sodержanii upravlencheskoho ucheta [About the content of management accounting] // Bukhhalterskiy uchet. – №19. – s. 62 [In Russian]
3. Pushkar M.S. (1997) Kontrolinh [Controlling]: Monohrafiia. – Ternopil. – 146 s. [In Ukrainian]
4. Pushkar M.S. (2005) Funktsii obliku hospodarskoi diialnosti [Functions of accounting] // Naukovi pratsi Kirovohradskoho natsionalnoho tekhnichnoho universytetu: Ekonomichni nauky, Vyp.. 7. , ch. II – Kirovohrad: KNTU. – 528 s. [In Ukrainian]
5. Rishar Zh. (2000) Buhgalterskiy uchet: teoriya i praktika [Accounting: Theory and Practice]. Per. s fr. / Pod red. Ya.V. Sokolova – M.: “Finansyi i statistika”. – 150 s. [In Russian]
6. Sokolov Ya.V. (2011) Buhgalterskiy uchet – veselaya nauka [Accounting is a fun science]. Sbornik statey. M., OOO «1S-Publishing», , - 638 s.: il. [In Russian]
7. Sokolov Ya.V. (2000) Osnovyi teorii buhgalterskogo ucheta. [Fundamentals of Accounting Theory] — M: Finansyi i statistika.,—496 s.: il [In Russian]
8. Sokolov Ya.V. (2000) Upravlencheskiy uchet: mif ili realnost? [Management Accounting: Myth or Reality?] // Buhgalterskiy uchet. – # 18. – S. 50-52 [In Russian]