

А. Худяков, студент гр. МгОП-1-19  
Л. Васільєва, д. держ. упр., професор  
ДДАЕУ, м. Дніпро

## **ЕТАПИ РОЗВИТКУ МЕТОДИКИ ОБЧИСЛЕННЯ ТА ОБЛІКУ ФІНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТУ ГОСПОДАРЮЮЧОГО СУБ'ЄКТА**

Одна з функцій бухгалтерського обліку полягає у формуванні інформації про результати діяльності господарюючого суб'єкта. Уже в XIV столітті перед бухгалтерським обліком стояла задача у визначенні вигоди. Л. Пачолі відзначав, що мета будь-якого купця полягає в тому, щоб придбати дозволена відповідну вигоду для свого існування [3], отже, на її визначення і повинен бути спрямований облік.

В історії розвитку облікової думки виділяють кілька парадигм: уніграфічна, диграфічна та камеральна. Кожна характеризується набором відмінних рис, найважливішою з яких є підхід до обчислення фінансового результату, що дозволяє виділити основні етапи розвитку методології обчислення та обліку фінансового результату.

I етап. Він характеризується простотою розрахунку фінансового результату (різниця між прибутком і витратами від звичайного виду діяльності) та організації обліку - проста система бухгалтерського обліку, відсутність результатних рахунків, можливість визначення результату тільки після проведення інвентаризації. Дані риси були властиві для уніграфічного обліку.

II етап. Для даного етапу властиве обчислення фінансового результату як різниці між ціною проданих товарів (а не всіх наявних) і їх собівартістю, використання подвійного запису дає можливість оперативно (без проведення інвентаризації) і по кожній окремій угоді визначати результат. Удосконалюється методологія обліку: виділяються окремі рахунки обліку

результатів.

На диграфічному етапі (1300-1850 рр.) розвитку обліку виникає потреба в розвитку методології визначення фінансового результату. У цей період спостерігалось злиття різнорідних елементів обліку в єдину систему, окремі підрозділи якої називали рахунками [1]. Підтвердження наявності рахунків обліку з'явилися облікові книги Альберті (1302-1329 рр.), Франческо ді Марко Датіні (1335-1410 рр.), Д. Фаролфі (1299-1300 рр.). У деяких з цих книг виділялися рахунки заробітної плати керівників відділеннями, рахунки витрат. У книгах компанії Дель Бене, яка займалася виробництвом, оптовою, роздрібною та зовнішньою торгівлею сукном, велася велика кількість бухгалтерських книг (головна, покупок, касова, секретна, витрат, особиста і ін.), кожна з яких відповідала одному рахунку або ж в ній відбивалися дані по декільком подібним рахункам, але на різних сторінках. Так, касова книга відображала на одних сторінках дані за рахунком витрат, на інших дані про прибутки і збитки. Особливістю цих книг було ведення відокремленого обліку за видами діяльності. Ці книги можна вважати зразком синтетичного і аналітичного обліку, на основі яких з'явилася можливість обчислювати фінансовий результат за видами діяльності. Дослідження, проведені М.І. Кутюр'є, свідчать, що в період 1392-1400 рр. рахунок «Прибутки та збитки» будувався щороку, а зароблений прибуток не приєднувався до капіталу, а вилучався власником [5].

Публікація книги Л. Пачолі "Сума арифметики, геометрії, вчення про пропорції і відносинах» зробила диграфізм великим інструментом обчислення фінансових результатів. При цьому проведення інвентаризації не було потрібно, так як прибуток відображався за кредитом рахунка, а збиток - за дебетом.

З точки зору М.І. Кутера саме розвиток подвійної бухгалтерії вплинуло на методологію обчислення фінансового результату і використання рахунку «Прибутки та збитки» [2].

III етап. Фінансовий результат обчислюється на основі співвідношення

витрати-випуск, розраховується за видами діяльності: зовнішня торгівля, виробництво і т.п., асоціюється з отриманими грошима; з'являються рахунки: «Виробництво», «Покупки», «Продажі».

В рамках диграфічного обліку можна виділити теорію меркантилістів і теорію економістів А. Сміта і Д. Рікардо. Відповідно до теорії меркантилістів (XVI-XVII ст.), Прибуток утворюється в зовнішній торгівлі в результаті того, що люди перепродують за кордоном товари за ціною, що значно перевищує їх закупівельну ціну [6]. В даному випадку зовнішню торгівлю можна розглядати як вид діяльності.

Камеральна облікова парадигма полягає в обліку грошових доходів і витрат. Основним об'єктом при цьому виступають касові операції та, як наслідок, фінансовий результат визначається на основі грошових потоків. Облік в організаціях не припускав обчислення прибутку і капіталу (безглуздо було обчислювати фінансовий результат там, де його немає).

IV етап. Розширюються погляди на фінансовий результат і способи його розрахунку. Простежується взаємозв'язок фінансового результату, майна і капіталу. Облік як наука отримав розвиток в XIX столітті, що призвело до появи нових напрямків: юридичного та економічного.

Основоположником економічного напрямку вважається Д.Л. Кріппо (1838). При цьому мета бухгалтерського обліку полягала в обчисленні результатів господарської діяльності. Продовжувачами даного напрямку стали французи: Ж.Г. Курсель-Сенель (1813-1892) - підкреслював важливість врахування для керівників, Л. Сей (1826-1896) - приділяв велику увагу собівартості, Е.П. Леоте (1845-1908), А. Гільбо (1819-1895) - сформулювали доктрину трьох функцій обліку: бухгалтерської, соціальної, економічної [1]. Як наслідок економічної теорії з'явилося вчення про динамічному балансі. Французькі економісти Е.П. Леоте і А. Гільбо спробували побудувати елементарну модель господарської операції:

Виручка від продажу = собівартість + (-) фінансовий результат

Значить, будь-яка операція має три можливих результату: прибуток,

збиток або нульовий результат. Згідно з їхньою теорією дебетове сальдо по рахунку прибутків і збитків визначає вартість витраченого капіталу в зв'язку з неефективною роботою адміністрації, кредитове сальдо на цьому рахунку показує приріст капіталу в результаті кваліфікованого керуючого.

Англійський економіст Л. Діксі вважав, що чистий прибуток належить не самому господарству, а його власникам, і, отже, власник є кредитором господарства на всю суму чистого прибутку. Прибуток і капітал не можуть бути присвоєні підприємством для своїх потреб, все належить власнику, поки і те, і інше не буде вилучено у підприємства власником, останній є кредитором на суму цього капіталу і цих прибутків [6].

Відповідно до рівняння І.Ф. Шера, фінансовий результат діяльності організації буде однаковим в статичній (різниця між активом, зобов'язаннями і капіталом на різні дати) і в динамічній (різниця між доходами і витратами) за проміжок часу між цими датами.

У Німеччині стали виділяти баланс-брутто (складається із зазначенням нерозподіленого прибутку) і баланс-нетто (складається з уже розподіленого прибутку). Німецький економіст Г. Нікліш вважав, що прибуток виступає складовою частиною «нового капіталу» і пов'язаний з активом балансу. Прибуток існує тільки до реформації балансу, і після його відображення власником він розчиняється в його майні.

V етап. Фінансовий результат розраховується з урахуванням грошових і безгрошових операцій (що виникають через зміну цін на активи), використовується принцип безперервності діяльності, що дозволяє виділити витрати майбутніх періодів. Він обчислюється по окремому підприємству, організації, галузі, регіону, державі за певний період часу: за місяць, квартал або рік.

Розвиваючи ідеї динамічного балансу, Е. Шмаленбах сформував сучасний бухгалтерський принцип безперервності діяльності, відповідно до якого витрати фірми на ведення бізнесу є витратами майбутніх періодів і формують активи фірми, що доводить можливість отримання прибутку вже

на перших етапах існування бізнесу [1]. Він підкреслював, що фінансовий результат може бути визначений тільки за весь період існування підприємства і багато в чому залежить від обраних методів його визначення. Для того, щоб обчислити фінансовий результат слід скористатися тільки урахуванням грошових витрат і доходів, в які слід включити суми періодичних матеріальних витрат і результатів. З відмінностей між матеріальними і грошовими оборотами, що за період складання балансу можуть бути матеріальні обороти, що не дають фінансового результату, і, навпаки, фінансові результати, що не служать матеріальним оборотом. Основна роль балансу полягає у виявленні прибутку і відображенні фінансових результатів. При цьому активи - це витрати, які повинні принести дохід; пасиви - це доходи, які стануть витратами при погашенні зобов'язань.

Згідно В. Рігер все господарські операції складаються з прибутку і збитку. Рахунок «Прибутки та збитки» був звичайним рахунком поточної бухгалтерії, мета якого - відображати всі збитки, прибутки і переносити їх сальдо на рахунок «Капітал». Однак цей рахунок відображає не всі господарські обороти, а тільки їх різницю, так як справжній прибуток визначається тільки в результаті припинення діяльності організації, коли повністю завершені всі господарські обороти, і бухгалтерія констатує об'єкт - готівкові грошові кошти. Прибуток звітних періодів носить умовний характер, так як залежить від методологічних облікових прийомів і не несе достатньо достовірних еквівалентів в активі. Економіст Ф. Шмідт провів відмінність між результатом господарської діяльності і прибутком (збитком). Це розмежування обумовлене тим, що в обліку присутні як би два шари: 1) натуральний - реальна наявність цінностей (відбивається підприємницький капітал в натуральному вимірнику); 2) вартісний - абстрактна наявність цінностей (відбивається підприємницький капітал в грошовому вимірнику). Звідси результат господарської діяльності визначається приростом (зменшенням) реального обсягу майнового комплексу підприємства, а прибуток обчислюється в абстрактних грошових одиницях, тобто є умовним

[4].

Американський економіст Є.Г. Фолі показав, що прибуток виникає як в результаті господарської діяльності організації, так і за рахунок зміни співвідношення попиту і пропозиції на ринку. Однак законодавство не проводить відмінності між цими принципово різними джерелами формування прибутку. Американські бухгалтери визначили те, що прибуток, обчислений в бухгалтерському обліку, не відображає його економічного змісту - дійсного результату господарської діяльності. Розуміння цього факту привело впливових американських вчених до чіткого розмежування понять бухгалтерських та економічних прибутків. Перше визначає прибуток як результат реалізації товарів і послуг, друге пов'язане з роботою капіталу. Різниця між цими підходами провів І. Фішер. Він зіставляв капітал, що приносить прибуток, з садом. З бухгалтерської точки зору вартість саду дорівнює витратам, пов'язаним з його придбанням, а з економічної точки зору його вартість дорівнює врожаю, який він приносить. Ідея прибутку в бухгалтерському обліку пов'язана тільки з отриманим результатом, хоча в економічному сенсі важливим є те, що буде отримано в майбутньому [4].

За радянських часів фінансовий результат не розглядався в істинному розумінні, питання дослідження прибутку не ставилося. Виручка відбивалася в момент отримання грошових коштів, що спотворювало фінансовий результат періоду.

Проте, необхідність використання показників фінансових результатів в оцінці діяльності госпрозрахункових організацій змушувала органи державного управління приділяти достатню увагу обліковим функціям фінансових результатів. Тому рахунок, призначений для формування кінцевого фінансового результату, як елемент системи, завжди супроводжував в будь-якій розвиненій інформаційній системі бухгалтерського обліку, що застосовується в країні.

У зв'язку зі зміною політичного курсу в Україні, часу на переосмислення уявлень про фінансовий результат у керівників організацій

не було, і за основу було взято американське уявлення про прибуток.

Німецька бухгалтерія трактувала прибуток як приріст чистих активів. У такій бухгалтерії, крім співвіднесення доходів і витрат, що породжують прибуток, на перший план виходила реальна оцінка будь-якого об'єкту, що знаходиться на балансі підприємства. Відповідно всі безоплатно отримані активи, будь-яка їх дооцінка автоматично розглядалася як отриманий прибуток [7].

Потреба в збільшенні коштів для розвитку бізнесу привела до створення акціонерних компаній. Наймане керівництво зобов'язане було своєчасно звітувати перед власниками, які були мало знайомі з діяльністю підприємства. У зв'язку з цим починають формуватися різні концепції бухгалтерської звітності. Крім того, виявлений за звітний рік прибуток був базою для нарахування дивідендів, тому визначення прибутку стало першочерговим завданням бухгалтера. В рамках розвитку даного напрямку виділяється корпоративний фінансовий результат.

VI етап. Розвиваються погляди на фінансовий результат фахівцями різних областей знання, для обчислення використовуються різноманітні варіанти, орієнтовані на інтереси користувачів і засновані на даних фінансового, управлінського, податкового обліку, прогнозних розрахунках і звітних показниках. Автоматизовані облікові системи дозволяють вести деталізований облік фінансових результатів, що задовольняє багатoproфільні потреби користувачів і дозволяє подавати інформацію в режимі реального часу.

На нашу думку, незважаючи на відсутність єдиного розуміння фінансового результату, найбільш цікавим і перспективним для подальшого розгляду є перше визначення, біля витоків якого стоїть англійський економіст Д. Хікс.

Розвиваючи ідеї Д. Хікса, була сформована теоретична конструкція МСФЗ (концепція капіталу і підтримки капіталу), яка дозволила визначити прибуток як збільшення капіталу на кінець періоду після збереження розміру

початкового капіталу [7]. При цьому можуть бути використані дві концепції капіталу. З точки зору концепції підтримки фінансового капіталу прибуток відповідає приросту чистих монетарних активів за звітний період без урахування всіх виплат власникам і їх вкладів протягом періоду. Згідно з концепцією підтримки фізичного капіталу прибуток - приріст фізичної продуктивної власності організації без урахування всіх виплат власникам і їх вкладів протягом періоду.

В сучасних умовах підходи до обчислення фінансового результату розвиваються більш активно, що пов'язано з удосконаленням інформаційних технологій, виходом бізнесу за межі однієї країни, активною диверсифікацією діяльності, мобільністю організаційної структури фірми, зміною стилю і методів управління, можливістю використання інструментарію фінансового та бухгалтерського інжинірингу. Все це дозволяє виділити наступні найбільш поширені варіанти обчислення фінансового результату:

- за даними різних (прогнозних, ліквідаційних, консолідованих тощо) балансів;
- на основі даних виробничої бухгалтерії (маржинальний дохід, виробничий фінансовий результат ін.);
- на основі даних рахунків фінансових результатів;
- за аналітичними позиціями (по угоді, по виробу, на замовлення і т.п.).

Слід зазначити, що в сучасних умовах спостерігається зміщення акцентів оцінки результатів в сторону можливостей і перспектив розвитку господарюючого суб'єкта.

Вивчення історичного аспекту дозволило виділити 6 основних етапів розвитку методології обчислення та обліку фінансових результатів: I етап характеризується використанням одного підходу і простотою обчислення, II - більш точним розрахунком результату і виділенням окремого рахунку обліку для цих цілей, III етап відрізняється використанням оцінки на основі співвідношення витрати-випуск і формуванням результату за видами



діяльності, збільшенням кількості рахунків обліку, які використовуються при його визначенні; IV етап пов'язаний з розширенням поглядів і способів розрахунку результату і взаємозв'язком фінансового результату, майна і капіталу; V етап виділяється тим, що в розрахунок включаються грошові і безгрошові операції, використовується принцип безперервності діяльності, що дозволяє виділити витрати майбутніх періодів; обчислення здійснюється за окремим підприємством, організацією, галуззю, регіоном, державою за певний період часу; VI етап передбачає формування нових поглядів фахівців різних галузей знань на фінансовий результат, поглиблену деталізацію обліку, використання різноманітних варіантів обчислення, орієнтованих на інтереси користувачів і заснованих на даних фінансового, управлінського, податкового обліку, прогнозних розрахунках і звітних показниках.

У сучасній теорії і практиці виділяються фінансовий, управлінський, податковий облік, що дозволяють формувати багатопрофільну інформацію про фінансові результати і використовувати різні способи його обчислення. З огляду на, що сьогодні облік все більше орієнтований на користувачів, інтереси яких стають різноманітними.

Список використаних джерел:

1. Васільєва Л.М., Бондарчук Н.В. «Історія бухгалтерського обліку». Дніпро: видавничо-поліграфічний центр «Гарант СВ», 2017. – 270 с.
2. Кутер М.И. Из истории развития двойной бухгалтерии: Баланс счета. Двойная запись и дуальные счета. Баланс финансовых результатов. Баланс бухгалтерских счетов // Инновационное развитие экономики. 2018. № 2 (14). С. 79.
3. Пачоли Л. Трактат XI: О счетах и записях [Текст] / Л. Пачоли. – К. : Эксперт-Про, 2000. – 80 с.
4. Прохар, Н. В. Облік і контроль фінансових результатів у сільськогосподарських формуваннях [Текст]: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / Н. В. Прохар. — Київ, 2009. — 23 с.

5. Пушкар М.С. Історія обліку та контролю господарської діяльності [Текст] : навч. посіб. / Пушкар М.С., Гавришко Н.В., Романів Р.В. – Тернопіль : Карт-бланш, 2003. – 223 с.

6. Родина Л.Н. Этапы развития бухгалтерского учета : учебное пособие / Л.Н. Родина, Л.В. Пархоменко . – Тамбов : Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2007. – 100 с.

7. Сопко В. В. Особливості оцінки й обліку доходів та витрат як основних економічних категорій формування фінансових результатів і забезпечення фінансової безпеки підприємства / В. В. Сопко, О. М. Ромашко // Зовнішня торгівля. Економічна безпека. — К. : Ун-т економіки та права "КРОК", 2012. — № 8. — С. 103–106.