

Список літератури

1. 1-С: Предприятие Версия 7.7 Бухгалтерский учт [Текст] : пособие пользователя. – М. : Фирма «1С», 1999.
2. Автоматизированные информационные технологии в экономике [Текст] : учебник / Семенов М. И. [и др.]; под общ. ред. И. Т. Трубилина. – М. : Финансы и статистика, 2001.
3. Бразілій, Н. М. Необхідність процесу автоматизації обліку нематеріальних активів [Текст] / Н. М. Бразілій // Теорія і практика сучасної економіки : VII міжнар. наук.-практ. конф : [матеріали]. – Черкаси : ЧДТУ, 2006. – С.107 – 109.
4. Шульга, С. В. Використання аналітичних процедур для здійснення аудиту нематеріальних активів [Текст] / С. В. Шульга // Вісник Державної академії статистики, обліку та аудиту. – 2005. – № 4 (9). – С. 21–27.
5. Основи інформаційних систем [Текст] : навч. посібник / В. Ф. Ситник [та ін.]. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К. : КНЕУ, 2001.

Отримано 15.03.2009. ХДУХТ, Харків.

© Т.В. Польова, В.І. Дембікова, 2009.

УДК 001.8:657.372.12

С.О. Кузнецова, викл. (*ХТЕІ КНТЕУ, Харків*)

ПРО АНАЛІТИЧНУ ОЦІНКУ НАУКОВИХ ПОГЛЯДІВ НА МЕТОДОЛОГІЮ ОБЧИСЛЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ПРИБУТКУ

Розглянуто аналітичний аспект методології обліку прибутку в контексті історичного розвитку світової бухгалтерської думки.

Рассмотрен аналитический аспект методологии учета прибыли в контексте исторического развития мировой бухгалтерской мысли.

The analytical aspect of methodology of account is considered arrived in the context of historical development of world book-keeping idea.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Глибокі знання щодо бухгалтерського відображення методології обліку прибутку можна отримати лише після вивчення шляхів, якими розвивалася зазначена категорія. Лише вивчення та аналіз поступового розвитку наукових поглядів дає можливість отримати правильну об'єктивну оцінку предмета дослідження, а також перспективи подальшого розвитку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемою методології обчислення прибутку в історичному розвитку бухгалтерського обліку взагалі займалися видатні зарубіжні вчені Е. Леоте, А. Гі-

льбо, Дж. Чербоні, А.Ч. Літлтон, Е. Шмаленбах та інші. Треба відмітити представників дореволюційної російсько-української наукової школи А.М. Вольфа, В.Д. Белова, М.С. Лунского, С.М. Барац початку ХХ століття – А. М. Галагана А. М., Помазкова. Сучасні автори Я.В.Соколов, Ф.Ф. Бутинець, М.С. Пушкар, Н.М. Малюга.

Мета та завдання статті. Метою даної статті є аналіз методології обліку прибутку в контексті історичного розвитку світової бухгалтерської думки. Для досягнення даної мети автором поставлені наступні завдання: дослідити розрахунок прибутку в різних системах рахівництва на рівні мікрообліку; проаналізувати погляди представників національних наукових шкіл на методологію обліку прибутку в історичному аспекті та узагальнити позицію впливу на український облік.

Виклад основного матеріалу дослідження. Дослідження генезису бухгалтерської думки з приводу обчислення прибутку підприємств базується на дослідженні історії розвитку самого бухгалтерського обліку, на підставі якого виявляються ідеї, що відображаються в сучасній теорії облікової науки.

Загалом, величезну роль в обчисленні прибутку відіграло становлення рахунку капіталу, в той час коли система рахунків простої бухгалтерії доповнилася рахунками власних засобів, а матеріальні рахунки отримали грошову оцінку, внаслідок чого всі факти господарського життя стали відображатися двічі. Поява операційних рахунків, які умовно фіксували зміну і рух засобів, дозволила встановити систематичне спостереження за такими величинами, як капітал і прибуток.

Отже, на рівні мікрообліку сформувались такі системи рахівництва, як камеральний і патримоніальний облік, в яких можливо було різними методами розрахувати фінансовий результат (Рисунок).

Камеральна система дійшла до нашого часу як сімейна бухгалтерія, яка також використовується в бюджетних організаціях і малих підприємствах. З кінця 70-х років ХХ століття увійшла як доповнення в патримоніальну диграфічну систему у вигляді звіту про рух грошових коштів (Cash Flow).

Основна перевага диграфічної системи обліку полягає в тому, що адміністрація підприємства, не потребуючи інвентаризації, може виключно бухгалтерськими методами розрахувати фінансовий результат.

Зміни в економічному та суспільному устрої країн світу в XV – XIX ст., зумовили стрімкий розвиток мистецтва та науки, що, у свою чергу, призвело до похваллення торгівлі та необхідності відтворення бухгалтерії. У подальшому почали розвиватись різноманітні наукові школи.

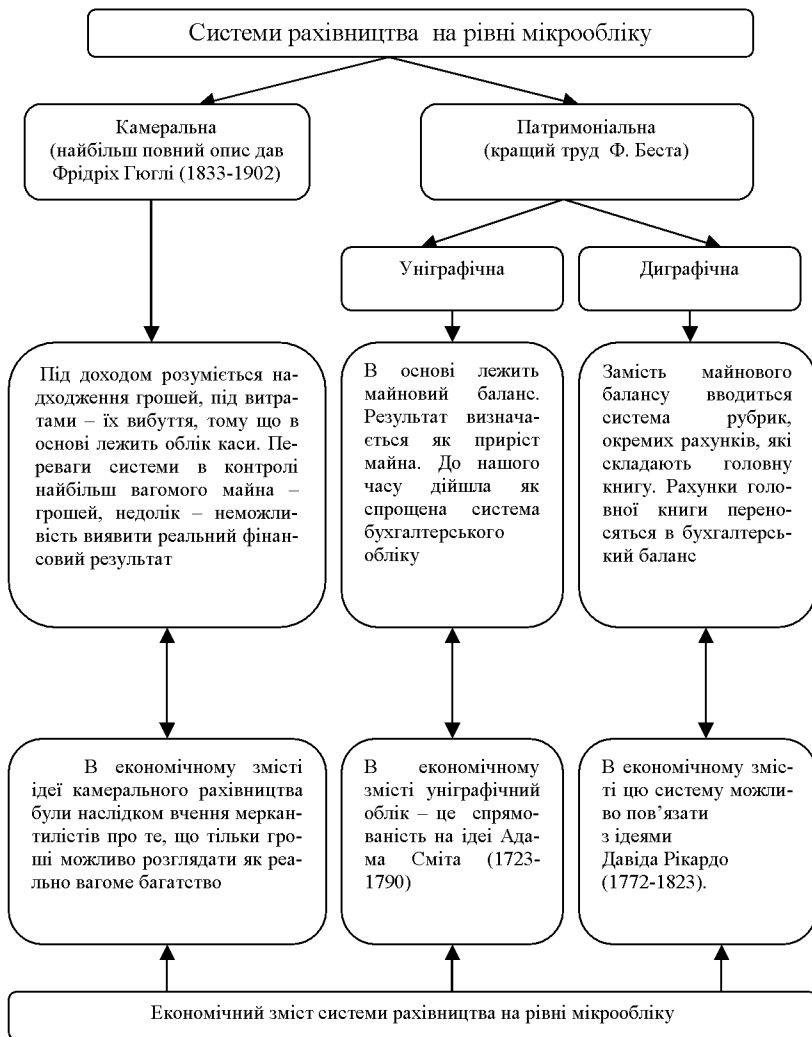


Рисунок – Розрахунок прибутку в різних системах рахівництва на рівні мікрообліку

Відомий дослідник історії бухгалтерської думки проф. Я.В. Соколов з цього приводу замітив, що «Жодна країна не має чіткої концепції в області бухгалтерії, але для кожної з них характерна перевага тих чи інших поглядів» [6, с.430]. У зв'язку з цим, в теоретичному до-

слідженні наукових економічних знань виділимо узагальнену позицію найяскравіших представників національних наукових шкіл з приводу методології обліку прибутку в контексті історичного розвитку бухгалтерської думки (таблиця).

Виходячи з інформаційного змісту таблиці можна зробити висновки, що протягом століть вчені намагались знайти істину у визначенні та обчисленні такої складної і відносної категорії, як фінансовий результат. «Люди, – писав Емерсон – вже давно зрозуміли необхідність обліку, але ще не повною мірою розуміють, що і як треба обліковувати» [1, с. 112]. Розглянуті погляди національних наукових шкіл на методологію обліку прибутку (збитків) не заперечують одна одній, вони всі несуть істину, але ця істина витікає із різних цілей.

Таблиця **Погляди представників національних наукових шкіл на методологію обліку прибутку в контексті історичного розвитку бухгалтерської думки**

Національні облікові школи	Вчені-дослідники бухгалтерського обліку	Погляди вчених на методологію обліку прибутку, зокрема торговельного
1	2	3
Італійська національна облікова школа	Котрульї В. (1458) [5, с.124-128]	Рекомендував переносити всі прибутки чи збитки на рахунок Капітал, шляхом попереднього переносу статей з меморіалу і журналу в головну книгу і складання за нею головного балансу
	Пачолі Лука (1494) [5, с. 97-112]	Вважав прибуток купця заробітком. Рекомендував балансувати (закривати результативні рахунки) за допомогою рахунку Прибутків і збитків і впевнившись в прибутку чи збитку закривати рахунок переносом залишку на рахунок капітал
	Кріппа Д. Л. (1838) [6, с. 115]	Зазначав, що мета обліку полягає в дослідженні результатів господарської діяльності, яка пов'язана з постійними змінами у складі і обсязі майна
Французька національна облікова школа	Леоте Е. (1845-1908) і Гільбо А. (1819-1895) [7, с. 19-20]	Зводили весь облік до квантифікації (розрахунку) фінансових результатів. Фінансовий результат в економічному розумінні не обов'язково повинен співпадати з фінансовим результатом в юридичному розумінні

Продовження таблиці

1	2	3
Німецька національна облікова школа	Швайкер В. (1549) [5, с.227]	Сформулював цілі бухгалтерського обліку – визначення і обчислення прибутку. Підкреслив, що подвійний запис дозволяє виявити величину прибутку, виділив подвійний запис як метод бухгалтерського обліку
	Шмаленбах Е. (1873—1955) [3, с.44-45; 6, с. 161]	З метою обліку фінансового результату слід проводити облік тільки грошових доходів і витрат, до яких слід включати суми періодичних матеріальних витрат і результатів. Прибуток (збиток) завжди умовні і його розмір певною мірою залежить від бухгалтерської методології
	Пендорф Б. (1928) [6, с.160]	Розмежував облік на два самостійних цикли: торговельний і виробничий. Торговельна бухгалтерія веде облік зовнішніх відносин підприємства, виявляє склад майна підприємства і результати господарської діяльності
	Шер І. Ф. (1925) [9, с. 440]	Вважав, що виведення подвійним шляхом результатів діяльності підприємства за допомогою встановлення приросту чи зменшення цінностей активу і пасиву, а потім за допомогою рахунку прибутків і збитків
	Рігер В (1928) [5, с. 315-316]	Предметом обліку виступає рух грошей у процесі господарської діяльності (Г – Т - Г ^о). Мета – отримання прибутку. Друге правило Рігера: прибуток підприємства є різницею між засобами, отриманими при його ліквідації, і засобами, вкладеними в нього на момент відкриття. Третє правило Рігера: кожна господарська операція містить два елементи: прибуток і збиток
	Шмідт Ф. (1882 – 1950) [2, с. 52-53; 6, с. 317-318]	Провів чітке розмежування між результатом господарської діяльності і прибутком (збитком). Результат господарської діяльності визначається приростом (зменшенням) реального обсягу майнового комплексу підприємства, а прибуток – обчислюється в абстрактних грошових одиницях. Прямого зв'язку між ними немає. Ввів поняття «номінальний, реальний і фіктивний прибутки».

Продовження таблиці

1	2	3
Американська національна облікова школа	Пікслей Ф. (1852 – 1933) [6, с. 362]	Вважав, що на рахунках Збитків і прибутків виявляється кінцевий результат всієї господарської діяльності підприємства і цей рахунок набуває не тільки самостійного, але ж і центрального значення в системі рахівництва і повинен опубліковуватися разом з балансом
	Хэтфилд Г. (1866 – 1945) [6, с. 362]	Зазначав, що рахунок збитків та прибутків – збірно-розподільчий, рахунок-екран. На ньому протягом року фіксуються деякі дані, які списуються в результаті реформації. Самостійного значення рахунок не має (Погляди персоналістів)
	Робінсон Л. Р. (1928) [6, с. 361]	Аналізував і визначив фактори впливу на природу обліку прибутку: час; ризик; ринок капіталу; кредитовий цикл; валютне коливання; ціна
	Хендріксен С. С. (1997) [7, с. 20; 8, с. 437]	Бухгалтерський облік і прибуток є засобом перерозподілу ресурсів в умовах ринку цінних паперів. Бухгалтер складає звітність, квантифікує (розраховує) результат господарської діяльності, і чим вищі будуть зазначені в цій звітності прибутки, тим дорожчі стануть акції такої фірми і туди, направлятиметься фінансовий капітал. Напроти, звітність, в якій вказані низькі прибутки тим більше збитки, стане сигналом для продажу акції, що призведе до відтоку з цих підприємств фінансових ресурсів
Російсько-українська національна облікова школа	Вольф А. М. (1854 – 1920) [6, с. 254]	Першим у Росії осмислив необхідність рахунку реалізації, вважав, що його мета – відображення результатів від продажу товарів
	Белов В. Д. (1883) [6, с. 254-255]	Зазначав, що всяка дедукція прямує до висновку, як до кінцевого результату. Таким висновком в обліку є баланс, як головна мета, що обіймає всі інші підпорядковані їй цілі в тому числі і виведення збитків чи прибутків
	Барац С. М. (1850 – 1913) Лунский М. С.	У галузі торговельного обліку рахунок внутрішніх витрат трактували як особистий рахунок, на котрому, на відміну від інших

1	2	3
	(1867 – 1956) [6, с. 256]	особистих рахунків, обліковуються збитки і прибутки, які перераховуються в головне підприємство
	Туган-Барановські М.І. (1865 – 1919) [6, с. 269]	Розрізняв прибуток власника і прибуток підприємства
	Левін Е. Я. (1912) [4, с. 14]	Наголошував, що оподаткування промисловості та торгівлі потребує визначення прибутку підприємств. Вказував на зацікавленість держави в правильному веденні рахівництва виключно в інтересах фіску. Торговельні книги відіграють при цьому значну роль

Так, італійці вперше запропонували облік прибутку за допомогою подвійного запису і рекомендували виведення результату діяльності на рахунку прибутків і збитків і перенесення залишку на рахунок капітал. Французька наукова школа внесла економічний зміст в облік взагалі, і в облік результатів діяльності зокрема. Італійська школа вважала, що величина прибутку визначається згідно з вказівками власника, навпаки французька школа виходила з того, що прибутком можна вважати лише грошові надходження.

Німецька національна школа обліковців сформулювала визначення і обчислення прибутку, як мету бухгалтерського обліку. Виходячи з чого, прибуток (збиток) завжди умовні і їх розмір в певній мірі залежить від бухгалтерської методології.

Представники англо-американської школи весь зміст парадигми подвійної бухгалтерії тлумачили тільки як методологію обчислення фінансового результату. Довели, що прибуток обчислений в бухгалтерському обліку не відображає економічного змісту – дійсного результату господарської діяльності, чітко розмежовуючи бухгалтерський і економічний прибуток.

На формування поглядів російських і українських вчених в революційній Росії, а також на облік за радянських часів, вплинули, в першу чергу, вже відома німецька наукова школа, а також відповідно італійська і французька.

В Україні основою для прийняття національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку на законодавчому рівні стали міжнародні стандарти обліку і фінансової звітності. Це, в свою чергу, зумовило поділ єдиного бухгалтерського обліку на фінансовий та управлін-

ський, що відповідає канонам англо-американської облікової школи, і є наслідком різноманіття інтересів різних користувачів бухгалтерської облікової інформації щодо обчислення прибутку.

Вся ця різниця поглядів на методологію, в свою чергу, обумовила виникнення ряду проблем і в теперішні часи, які знайшли своє відображення серед науковців у загальному вигляді в парадоксах обчислення прибутку, які виникають тільки при використанні системи подвійного запису і різних методів оцінки активів і зобов'язань підприємства. Я. В. Соколов виділяє наступні можливі парадокси бухгалтерського обліку прибутку [7, с. 65-77]: прибуток є, а грошей немає; гроші є, а прибутку немає; майнова маса (актив) змінився, а прибутку немає; прибуток змінився, а майнова маса, яка представлена в активі, ні; отримано реальний збиток – в обліку показано прибуток; одна і та ж сума може виступати чи як дохід, чи як витрати тощо.

З парадоксів про прибуток французькі автори ввели економічний зміст обліку, а італійські автори бачили зміст бухгалтерської науки в зміні прав та обов'язків осіб, які беруть участь у господарському процесі (юридичний аспект). Так, у загальному змісті прибуток – це перевищення доходів над витратами. Але слід розрізнити – йде мова про потоки грошових чи матеріальних засобів. Звідси, з економічної точки зору прибуток – це різниця між грошовими надходженнями і грошовими виплатами. А з точки зору господарської прибуток – це різниця між майновим станом підприємства на кінець і початок звітного періоду.

На сучасному етапі, при визначенні виручки від реалізації «за оплатою» виникає дебіторська заборгованість за відвантажені товари, яка відображається в оцінці за собівартістю, в результаті: знижується сума прав підприємства на відвантажену продукцію; знижується вартість активів підприємства. Такий підхід до визнання в обліку виручки від реалізації не відображає реального фінансового стану підприємства. Цей парадокс виникає тільки в межах юридичної трактовки фактів господарської діяльності, а в діючій практиці обліку характерний для податкових розрахунків.

Визнання виручки від реалізації тільки за відвантажений товар у межах економічної концепції обліку знімає вказані проблеми, але ж призводить до відображення в обліку і звітності ще не отриманого реально прибутку. Це збільшує ризики господарської діяльності, так як у підприємства виникає зобов'язання по сплаті податків, виплаті дивідендів за ще реально не отриманий прибуток. Це характерне для діючої в Україні практики фінансового обліку. Але ж ця проблема зникає у межах юридичного підходу.

Висновки. У ході проведеного науково-теоретичного дослідження історичного аспекту економічної думки щодо розрахунку прибутку в різних системах рахівництва на рівні мікрообліку визначена їх актуальність і на сучасному етапі конкурентного простору умов невизначеності. При дослідженні генезису наукової бухгалтерської думки та діючої методології обліку прибутку виявлено, що фінансовий результат неможливо розрахувати однозначно оскільки його значення є умовним, і залежить від того, як в обліковій політиці вирішуються парадокси обчислення прибутку, закладені в основній процедурі його формування. На це впливає вибір методів і процедур ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, що закладаються в облікову політику підприємства. Тому, найчастіше зняття парадоксу засноване на виборі цих методів і процедур формування кінцевого результату, а вирішується на користь тієї чи іншої групи зацікавлених у прибутку осіб, зайнятих у господарському процесі. Дані рахівництва про прибуток мають дуже обмежене значення для прийняття дієвих управлінських рішень, а тому потребують пошуку нових підходів.

Список літератури

1. Гаррингтон, Э. Двенадцать принципов производительности. [Текст] / Э. Гаррингтон — М. : Бизнес-информ, 1997. — 198с. — (Классика американского менеджмента).
2. Грачава, Р. Е. Практическое балансоведение. [Текст] / Р. Е Грачава. — К. : Галицкие контракты, 2003. — 272 с.
3. Заббарова, О.А. Балансоведение. [Текст]: учебное пособие / О.А. Заббарова — М. : КНОРУС. — 2007. — 256 с.
4. Левин, Е. Я. Торговые книги [Текст] / Е. Я. Левин // Счетоводство и хозяйство. — 1912. — № 2-3. — С. 14 — 18.
5. Пачоли, Л. Трактат о счетах и записях. [Текст] / Л. Пачоли. — М. : Финансы и статистика, 1983. — 288 с.
6. Соколов, Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. [Текст]: учебн. пособие для вузов / Я. В. Соколов. — М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. — 638 с.
7. Соколов, Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. [Текст] / Я. В. Соколов. — М. : Финансы и статистика, 2003. — 496 с.
8. Хендриксен, Е. С. Теория бухгалтерского учёта. [Текст]: [пер. с англ.] / Е. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда. — М. : Финансы и статистика, 1997. — 576 с.
9. Шер, И. Ф. Бухгалтерия и баланс. [Текст] / И. Ф. Шер; пер. с нем. С. И. Цебербаума. — М. : Экономическая жизнь, 1925. — 576 с.

Отримано 15.03.2009. ХДУХТ, Харків.

© С.О. Кузнецова, 2009.