

## КЛАСИФІКАЦІЯ ОБЛІКОВИХ ФАКТОРІВ ВПЛИВУ НА ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПІДПРИЄМСТВА

*Розглянуто сутність впливу облікових факторів на формування фінансових результатів підприємства; проведено систематизацію та поділ облікових факторів за природою їх впливу на фінансові результати з метою вирішення управлінських завдань соціально-економічними партнерами*

**Постановка проблеми.** Показники фінансових результатів, що продукуються системою бухгалтерського обліку залишаються основним інформаційним джерелом для визначення результатів діяльності, обсягів інвестиційних ресурсів внутрішнього характеру, рентабельності окремих напрямів діяльності підприємства, мірилою ефективності роботи управлінського персоналу, а в кінцевому результаті – характеризують перспективність розвитку окремо взятого суб'єкта господарювання чи регіону. Дана інформація активно використовується фінансовими аналітиками, управлінським персоналом, власниками, представниками органів державного управління для вирішення не тільки локальних питань щодо визначення фінансового стану підприємства, його кредитоспроможності чи напрямів розподілу прибутку та часток за ними, але й питань, які можна вважати глобальними для регіону чи країни в цілому – щодо розвитку територіальної одиниці, надання дотацій, здійснення пільгового оподаткування, визначення місця в рейтингу регіонів, змісту державних програм розвитку тощо. Беручи до уваги показники чистого прибутку фінансово-господарської діяльності підприємств за минулі періоди<sup>1</sup> (2008 р.: зафіксовано збиток на рівні 41025,1 млн. грн., частка прибуткових підприємств становила 61,3 %; 2009 р.: збиток становив 37131,1 млн. грн., частка прибуткових підприємств – 58,9 %; 2010 р.: прибуток на рівні 13906,1 млн. грн., частка прибуткових підприємств – 57,3 %; за січень-вересень 2011 р.: прибуток – 55065,6 млн. грн., частка підприємств, що отримали прибуток – 57,4 %), економістами даються висновки такому динамізму показників та тенденціям, що склалися. В першу чергу їх увага акцентується на наслідках світової фінансової кризи, що переросла в соціально-економічну. В подальшому підтвердження негативного для країни становища знаходять у застарілій інфраструктурі, матеріально-технічній базі, заангажованості економічного середовища, управлінській бюрократії, несприятливому інвестиційному кліматі тощо. Таких причин може бути багато і в даному дослідженні не ставиться завдання їх ідентифікації чи визначення вагомості впливу на формування фінансових результатів. Хотілося б звернути увагу на певну необ'єктивність показника фінансових результатів, що міститься у фінансовій звітності через наявність певних особливостей облікового забезпечення формування фінансових результатів. Слід акцентувати увагу на тому, що при оперуванні числовими даними про фінансові результати роботи підприємства управлінцям всіх рівнів необхідно звертати увагу на вплив облікових факторів щодо процесу формування кінцевих результатів діяльності підприємства.

### **Аналіз останніх досліджень та публікацій.**

Дослідженню проблем щодо впливу облікових факторів на формування фінансових результатів діяльності підприємства в загальних рисах приділена увага багатьох науковців, зокрема Р.А. Алборова [2], С.М. Бичкової [3], Ф.Ф. Бутинця [5], Ю.А. Вериги [7], С.Ф. Голова [8], С.М. Деньги [7], А.А. Єфремової [9], П.Є. Житного [10], М.І. Кутера [11], С.Ф. Легенчука [12], А.І. Нечитайла [13], С.А. Ніколаєвої [14], М.Л. Пятюка [16], Я.В. Соколова [15], В.В. Сопка [17], І.Й. Яремка [18].

**Основною метою дослідження** є розкриття сутності категорії "облікові фактори", суті та принципів їх впливу на формування фінансових результатів, а також проведення систематизації облікових факторів відповідно до інформаційно-управлінських потреб соціально-економічних партнерів.

### **Викладення основного матеріалу дослідження.**

Беззаперечним є твердження, що в умовах активного просування все нових і нових видів обліку, на рівні підприємства бухгалтерський облік залишається основним джерелом інформації для всіх без винятку соціально-економічних партнерів. Виникнення нових видів обліку слід розглядати в контексті складових системи бухгалтерського обліку, основним завданням яких є вирішення окремих задач фінансово-господарської діяльності підприємств. Відомий історик, Ф. Бродель, який досліджував особливості побудови економічних систем минулого стверджував: "щоб достеменно полічити зиск, треба було б, як для промислової діяльності, побачити речі зсередини, накреслити бухгалтерську модель" [4, с. 309]. Таким чином, автор підкреслював, що в господарських утвореннях XV-XVIII ст. система бухгалтерського обліку була єдиним продуцентом достовірних даних про фінансові результати роботи підприємства. Проте, ситуація видозмінюється в умовах застосування результатів реформування вітчизняної системи бухгалтерського обліку, в наслідок активного входження до системи збору, накопичення та узагальнення інформації про господарські операції такого поняття як "облікова політика".

Отже, в умовах інституційних змін значного дослідження потребують не тільки традиційні фактори впливу на формування фінансових результатів, що мають як внутрішній, так і зовнішній характер: економічні, політичні, соціальні, психологічні, внутрішньо-фірмові, але й ті, які не завжди спричиняють зміни в складі засобів підприємства, а викликані прийнятою методикою облікової ідентифікації окремих об'єктів – облікові фактори.

Облікові фактори – факти господарського життя, під якими необхідно розуміти дію, подію, операцію, що мають або здійснюють вплив на формування фінансових результатів господарської діяльності, залежать від рішень органу управління щодо їх ідентифікації, визнання та оцінки в системі бухгалтерського обліку.

Облікові фактори впливу на формування фінансових результатів з теоретичної точки зору – це сукупність засобів визнання, альтернативних методів оцінки об'єктів в обліку, що спричиняють отримання різних за величиною доходів і витрат. З практичної точки зору – ідентифікація таких об'єктів в бухгалтерському обліку формування фінансових результатів, вибір та застосування окремих методів оцінки із множини можливих, що має значення у підвищенні достовірності показників фінансової звітності, а також є вагомим інструментом управління, що реалізується через систему бухгалтерського обліку у вигляді положень (за винятком організаційних та технічних) затвердженої облікової політики.

Природу впливу облікових факторів на формування фінансових результатів можна пояснити наступним чином: альтернативність щодо оцінки, визнання та облікового відображення стосується низки об'єктів обліку, функціонування яких у звітному періоді призводить до виникнення доходів і витрат різних за розмірами або ж перенесення їхньої ідентифікації на витратних та доходних рахунках до наступного періоду. Фінансовий результат,

<sup>1</sup>Чистий прибуток (збиток) підприємств за видами економічної діяльності [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>

згідно з вимогами принципу відповідності та нарахування доходів і витрат, визначається шляхом порівняння доходів звітного періоду з витратами, що були понесені для отримання доходів. В свою чергу дана альтернативність коригує величину як перших, так і других.

Критичне ставлення І.Й. Яремка до регулювання величини фінансових результатів за допомогою облікових факторів випливає з можливості маніпулювання величиною окремих об'єктів за допомогою способів визнання та методів оцінки у системі бухгалтерського обліку: "традиційна бухгалтерія у своїй теорії та практиці з орієнтацією на поточний прибуток з математичними алгоритмами позбавили економічної природи переважну більшість облікових об'єктів" [18, с. 14].

Таблиця 1. Визначення облікових факторів впливу на формування фінансових результатів суб'єкта господарювання

Фактори (елементи)	Джерело													
	Яремко І.Й. [18]	Деньєва С.М. [7]	Кутер М.І. [11]	Соколов Я.В. [15]	Ефремова А.А. [9]	Бичкова С.М. [3]	Нечитайло А.І. [13]	Голов С.Ф. [8]	Алборов Р.А. [1]	Бутлинець Ф.Ф. [6]	Солко В.В. [17]	Ніколаєва С.О. [14]	Житний П. [10]	Усього
Нарахування амортизації, зносу	-	+	+	-	+	+	+	+	+	+	-	+	+	10
Методи оцінки запасів при вибутті	+	-	+	-	+	+	-	+	+	+	-	+	+	9
Резерви наступних витрат і платежів	+	+	+	+	+	+	+	-	-	+	-	-	-	8
Калькулювання	-	-	+	-	+	-	-	-	+	+	-	+	+	6
Доходи і витрати майбутніх періодів	-	-	+	+	-	+	-	-	+	+	-	-	-	5
Резерв сумнівних боргів	-	-	-	+	+	+	-	-	-	+	-	-	+	5
Механізм списання загальнопромислових витрат	-	-	-	-	+	+	-	-	+	+	-	-	-	4
Визнання доходів	-	-	+	-	-	-	-	-	+	+	-	+	-	4
Відображення в обліку і звітності впливу цінового фактора	-	-	-	+	+	+	-	+	-	-	-	-	-	4
Методи оцінки фінансових вкладень при їх списанні	-	-	-	-	+	+	-	-	+	+	-	-	-	4
Критерії включення об'єктів в склад основних засобів	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	1

Окреслені облікові фактори мають неоднозначний вплив за характером та суттю на кінцеві результати фінансово-господарської діяльності підприємства, що потребує дослідження їх природи з подальшим групуванням за спільними ознаками щодо можливості оцінки впливу на формування фінансових результатів відповідно до різного роду критеріїв та завдань, які висуваються соціально-економічними партнерами.

З метою раціоналізації та обґрунтування рішення про розподіл прибутку, тобто максимального наближення економічної та облікової сутностей категорії "прибуток", доцільним є поділ облікових факторів на об'єктивні та суб'єктивні фактори.

До об'єктивних облікових факторів (фактори, ідентифікація яких залежить від рішень управлінського персоналу) слід віднести відображення у бухгалтерському обліку витрат та доходів майбутніх періодів, створення резерву сумнівних боргів та забезпечень наступних витрат та платежів, визнання витрат та доходів в обліку як результату оцінки фактів-подій. Врахування впливу даних облікових факторів на формування фінансових результатів з метою визначення достовірної бази розподілу прибутку забезпечує отримання величини, яка нівелює значення квазівитрат (на величину резерву сумнівних боргів, забезпечень наступних витрат та платежів), що не беруться до розрахунку фінансових результатів, а також наближує сутність прибутку (за допомогою облікових факторів – ідентифікація доходів та витрат майбутніх періодів) до визначення "прибуток – виражений у грошовій формі дохід ... представляє собою різницю між сукупним доходом і сукупними затратами ..." [2, с. 497].

До об'єктивних облікових факторів слід віднести об'єкти обліку, що формуються відповідно до принципу нарахування (відповідності) доходів і витрат та принципу обачності. Спільною ознакою є те, що їх відображення у системі бухгалтерського обліку залежить від рішень управлінського персоналу. Саме дані фактори мають значний вплив на

Практичний інструментарій впливу облікових факторів на формування фінансових результатів через оцінку окреслюють С.М. Бичкова та Н.Н. Макарова: "оцінка є одним із елементів регулювання величини прибутку, так чи інакше вона знаходить своє вираження в способах ведення бухгалтерського обліку, що закріплені в обліковій політиці" [3, с. 226].

В табл. 1 наведено облікові фактори впливу на формування фінансових результатів, що висвітлені в обліково-економічній літературі.

формування фінансових результатів. Їх склад передбачає наявність об'єктів, що фактично регулюють величину фінансових результатів у часі.

Російський науковець Я.В. Соколов, виходячи з існування альтернативних методів облікової політики, стверджує, що "бухгалтер, використовуючи інструменти регулювання, змінює на власний розсуд і завжди в чийсь інтерес величину фінансового результату" [15, с. 462]. Причому дане регулювання включає ряд досить складних прийомів. Стоячи на засадах наявності впливу облікових факторів на формування фінансових результатів дослідник вагомим значення в даному процесі надає відображенню в обліку витрат та доходів майбутніх періодів, а також забезпечень наступних витрат і платежів: "той, хто складає звітність, як правило, усвідомлює, що в цій звітності існують викривлення, що вона складена з порушеннями вимог нормативних документів, проте ніхто не розуміє, що ці викривлення ніщо в порівнянні з умовністю вимог нормативних документів; серед даних вимог головне – необхідність (або можливість) капіталізації і резервування доходів і витрат" [15, с. 461-462]. Фактична необхідність застосування вище наведених облікових факторів пов'язана з розмежуванням доходів, витрат, а, отже, і фінансових результатів між звітними періодами, тобто дотриманням у їх обліковому відображенні принципу ідентифікації (відповідності): "найбільш значимими для картини фінансового стану підприємства є рішення, що приймаються при формуванні облікової політики і стосуються оцінки і розподілу по звітних періодах доходів і витрат підприємства" [16, с. 78]. На необхідності правильного розмежування наполягали ще німецькі дослідники теорії обліку – пропагандисти динамічного балансу.

Суб'єктивні облікові фактори (вибір методів оцінки запасів, нарахування амортизаційних відрахувань), на відміну від об'єктивних, характеризуються

обов'язковою ідентифікацією і залежать від вибору управлінським персоналом окремих методів оцінки із множини альтернативних.

Таким чином, підставою для ідентифікації облікових факторів в бухгалтерському обліку формування фінансових результатів є застосування принципу обачності, а також принципу нарахування та відповідності доходів і витрат. В свою чергу стабільність застосування обраних способів визнання та методів оцінки об'єктів в бухгалтерському обліку підкріплена принципом послідовності, що ще раз підкреслює необхідність врахування впливу облікових факторів на фінансові результати при виконанні завдань соціально-економічними партнерами, які оперують даними про фінансові результати суб'єктів господарювання.

Взаємозалежність оцінки та визнання об'єктів обліку із величиною фінансових результатів потребує її розгляду в контексті класифікації об'єктів бухгалтерського обліку за економічним змістом та призначенням з принципами бухгалтерського обліку та фінансової звітності (рис. 1).

Дотримання принципу обачності в обліковому процесі суб'єктів господарювання потребує від користувачів фінансової звітності розуміння всіх методів, що використовуються, а головне їх впливу на достовірність

показників, що відображають результати діяльності товариства. Розбірливо розглядає природу принципу обачності (консерватизму) С.Ф. Легенчук: "консерватизм є узвичаєною упередженістю, орієнтованою на перешкодження адекватному сприйняттю фінансового становища та результатів діяльності підприємства, хоча його застосування і переслідує певні "благі" наміри" [12, с. 75]. Слід додати, що даний принцип в окремих випадках робить бухгалтерський облік формування фінансових результатів та розподілу прибутку справедливим, проте не контрольованим.

Розглянувши склад об'єктів бухгалтерського обліку та їх розмежування на дві групи (об'єкти, що забезпечують господарські діяльність та об'єкти, що утворюють господарську діяльність, які взаємопов'язані між собою в господарському процесу – перші відіграють ресурсну та ресурсоформуючу функцію для ідентифікації других, результатом яких є отримання фінансових результатів) можна зробити висновок про вплив облікових факторів на формування фінансових результатів через альтернативність способів визнання та методів оцінки складових необоротних активів, оборотних активів, власних та залучених джерел утворення господарських засобів із подальшим впливом на господарські процеси (рис. 1).

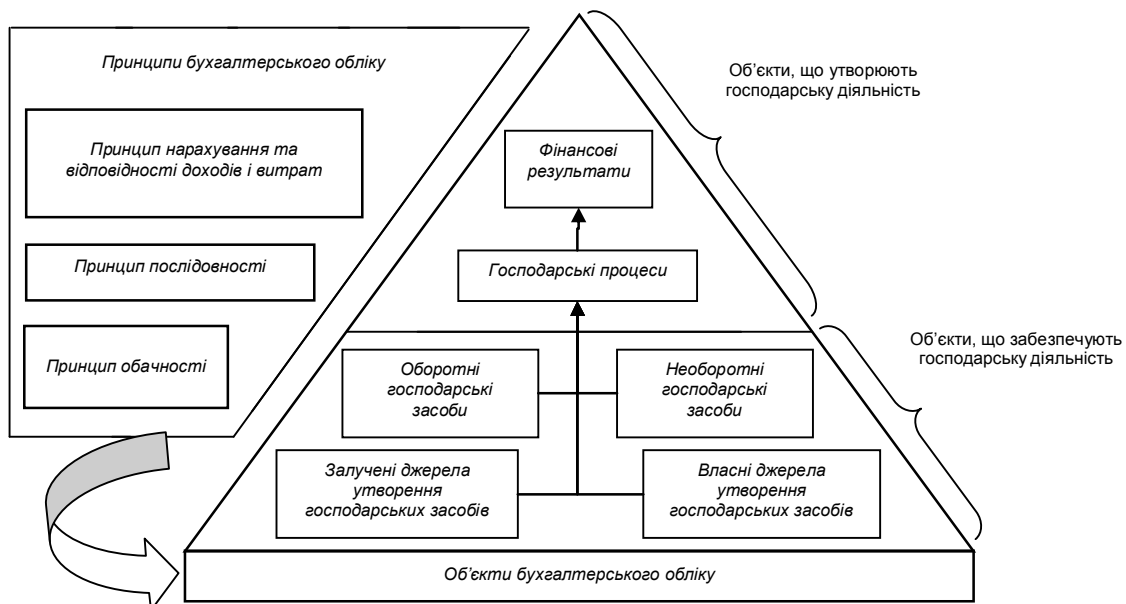


Рис. 1. Вплив застосування принципів бухгалтерського обліку на ідентифікацію облікових факторів

Таким чином, можна здійснити поділ облікових факторів на основі класифікації об'єктів бухгалтерського обліку, в даному випадку доцільно виділити облікові фактори, що ідентифікуються на рівні забезпечення господарської діяльності та на рівні здійснення господарської діяльності. Слід відмітити, що вплив облікових факторів, який проявляється на рівні забезпечення господарської діяльності присутній і на другому рівні (їх вага зростає). Тому соціально-економічним партнерам необхідно в ході виконання поставлених ними завдань з використанням даних про фінансові результати детально аналізувати елементи обраної облікової політики.

Різні методи в оцінці об'єктів обліку існують для досягнення критерію достовірності показників фінансової звітності, а головне – обґрунтування величини фінансових результатів. В зовсім іншому світлі слід розглядати питання використання облікових факторів у максимізації чи мінімізації фінансових результатів для задоволення інтересів окремої групи соціально-економічних партнерів (власників та вищого управлінського персоналу). Отже, ідентифікацію облікових факторів можна розглядати з точки зору господарської необхідності та в ракурсі опортуністичної поведінки

управлінського персоналу. Методологія бухгалтерського обліку, як пишуть Я.В. Соколов та М.Л. Пятов, "не може бути і ніколи не була об'єктивною ... будь-який методологічний прийом призводить до виграшу одних суспільних груп в збиток іншим" [16, с. 20].

Присутність впливу облікових факторів на формування фінансових результатів абстрактно можна розглядати як "процес маніпуляції величиною фінансових результатів в межах нормативно-правового поля", що потребує від соціально-економічних партнерів в першу чергу розуміння природи кожного з факторів, розуміння вагомості його впливу на кінцеві показники діяльності підприємства, а головне – здатності коригувати вихідну інформацію, що використовуватиметься при прийнятті ними рішень.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Відкритість системи бухгалтерського обліку відносно можливості вільного вибору щодо ідентифікації облікових об'єктів у формуванні фінансових результатів, вибору альтернативних методів визнання та оцінки окремих об'єктів зумовила наявність різних величин результатів фінансово-господарської діяльності в залежності від впливу облікових факторів, що потребує врахування даного факту при вирішенні завдань соціально-економічними партнерами.

Здійснено поділ облікових факторів впливу на формування фінансових результатів відповідно до класифікації об'єктів бухгалтерського обліку, прийняття рішень про розподіл прибутку, суб'єктів розробки та прийняття облікової політики, що надасть можливість соціально-економічним партнерам здійснювати коригування числових даних про фінансові результати діяльності підприємств в ході прийняття ними управлінських рішень.

Вагомість впливу облікових факторів на кількісне вираження показника фінансових результатів визначає напрями подальших досліджень щодо взаємозв'язку облікових факторів та економічних і інформаційних інтересів соціально-економічних партнерів, побудови математичної (комп'ютерної) моделі визначення впливу облікових факторів на фінансові результати.

#### Список використаної літератури:

1. *Алборов Р.А.* Выбор учетной политики предприятия. Принципы и практические рекомендации / Алборов Р.А. – М.: АО "ДИС", 1995. – 80 с.
2. *Алексеевко Л.М.* Економічний тлумачний словник: власність, приватизація, ринок цінних паперів / Л.М. Алексеевко, В.М. Олексієнко. – Тернопіль: Астон, 2003. – 672 с.
3. *Бычкова С.М.* Бухгалтерское дело: [учеб. пособие] / С.М. Бычкова, Н.Н. Макарова. – М.: Эксмо, 2008. – 336 с.
4. *Бродель Ф.* Матеріальна цивілізація, економіка і капіталізм, XV-XVIII ст.: в 3-х т. / Ф. Бродель. – К.: Основи, 1997. – Т. 2. Ігри обміну. – 585 с.
5. *Бутинець Ф.Ф.* Теорія бухгалтерського обліку: підручник [для студентів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит" вищих навчальних закладів] / Ф.Ф. Бутинець. – [3-є вид., доп. і перероб.]. – Житомир: ПП "Рута", 2003. – 444 с.
6. *Бутинець Ф.Ф.* Альфа і омега бухгалтерського обліку або моя болісна не сповідь: [монографія] / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ПП "Рута", 2007. – 328 с.
7. *Верига Ю.А.* Еккаунтинг ефективності вкладення капіталу в торгівельну сферу: монографія / Ю.А. Верига, С.М. Деньга. – Полтава: ПУСКУ, 2002. – Частина I. Теоретичні аспекти системи еккаунтингу. – 355 с.
8. *Голов С.Ф.* Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: [монографія] / С.Ф. Голов. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
9. *Ефремова А.А.* Учетная политика предприятия: содержание и формирование / Ефремова А.А. – М.: Книжный мир, 2000. – 478 с.
10. *Житний П.* Проблеми формування облікової політики та шляхи їх вирішення / П. Житний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 3. – С. 19-22.
11. *Кутер М.И.* Теория бухгалтерского учета: [учебник] / М.И. Кутер. – изд. 2-е, перераб. и доп.]. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 640 с.
12. *Легенчук С.Ф.* Сутність та види консерватизму в бухгалтерському обліку / С.Ф. Легенчук // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. – 2009. – № 2(48). – С. 68-77.
13. *Нечитайло А.И.* Бухгалтерский и налоговый учет прибыли / Нечитайло А.И. – СПб.: Издательство "Юридический центр Пресс", 2003. – 326 с.
14. *Николаева С.А.* Учетная политика предприятия / Николаева С.А. – М.: ИНФРА-М, 1995. – 176 с.
15. *Соколов Я.В.* Основы теории бухгалтерского учета / Соколов Я.В. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
16. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет для руководителя: [учеб.-практ. пособ.] / Я.В. Соколов, М.Л. Пятов. – [3-е изд. перераб. и доп.]. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007. – 232 с.
17. *Сопко В.В.* Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: [навч. посіб.] / В.В. Сопко. – К.: КНЕУ, 2006. – 526 с.
18. *Яремко І.Й.* Економічні категорії в методології обліку / Яремко І.Й. – Львів: Каменяр, 2002. – 192 с.

КУЗЬ В.І. – кандидат економічних наук, асистент Буковинського державного фінансово-економічного університету.

Стаття надійшла до редакції 13.10.11 р.