

ВИМОГИ ДО ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ПРИБУТОК В КОНТЕКСТІ ОРІЄНТАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НА ЗАДОВОЛЕННЯ ЗАПИТІВ КОРИСТУВАЧІВ

Проаналізовано вимоги користувачів до облікової інформації про прибуток та окреслено проблемні питання переорієнтації системи бухгалтерського обліку на задоволення запитів користувачів в частині виконання завдань бухгалтерського обліку

Ключевые слова: бухгалтерский учет, прибыль, задачи бухгалтерского учета, качество информации, риск, требования к учетной информации

Постановка проблеми. В умовах необхідності підвищення ефективності управління постійно зростають вимоги до облікової інформації з боку її користувачів, як зовнішніх так і внутрішніх. Сучасні умови господарювання (умови невизначеності та ризиків, посилення кризових явищ, затяжний період подолання їх наслідків) вимагають щоб інформація, яка формується системою бухгалтерського обліку, була корисною. Однак, звітність, зокрема фінансова, податкова, статистична, як основне джерело інформації облікового характеру, не спроможна задовольнити всезростаючі інформаційні потреби користувачів, що пов'язано, з одного боку, з невідповідністю теоретичних засад бухгалтерського обліку практиці господарювання, а з іншого, з орієнтацією бухгалтерського обліку на домінуючого користувача – фіскальні органи.

Аналіз результатів останніх наукових досліджень і публікацій. Проблема якості облікової інформації та вимог до неї не втрачає своєї актуальності вже тривалий час і постійно піднімається в працях як вітчизняних, так і зарубіжних науковців, які досліджували напрями подальшого розвитку системи бухгалтерського обліку для підвищення інформативності облікових даних та розвитку його інформаційної функції. Зокрема, окремі аспекти досліджуваної проблематики розглядалися Ф.Ф. Бутинцем, О.М. Брадулом, Б.І. Валуєвим, О.Ю. Вороновою, С.Ф. Головим, Л.М. Кіндрацькою, Г.Г. Кірейцевим, М.Д. Корінком, В.Ф. Максимовою, Н.М. Малюгою, Є.В. Мнихом, Д.А. Панковим, М.С. Пушкарем, Л.А. Примостокою, Я.В. Соколовим, Л.В. Чижевською, В.Г. Ширококовим.

Метою написання статті є дослідження вимог до облікової інформації, зокрема до інформації про прибуток, що висувуються користувачами в сучасних умовах господарювання; ідентифікація проблемних питань переорієнтації системи бухгалтерського обліку на задоволення запитів користувачів.

Викладення основного матеріалу. Проблема відповідності облікової інформації вимогам користувачів нерозривно пов'язана з виконанням суб'єктами ведення бухгалтерського обліку завдань власників. Нечіткість поставлених завдань або їх спрямованість лише на дотримання вимог чинного податкового законодавства призводить до того бухгалтерський облік формує інформацію, змістовне навантаження якої не відповідає потребам практики щодо використання в якості інформаційної бази при прийнятті управлінських рішень, зокрема щодо управління новими об'єктами – господарськими ризиками, наслідки яких впливають на результати діяльності та її ефективність, що обумовлює необхідність формування в бухгалтерському обліку інформації про них і міру їх впливу на прибуток (збиток).

Російський науковець І.Н. Ложніков виділяє п'ять проблем подальшого розвитку бухгалтерського обліку, які, на нашу думку, безпосередньо пов'язані з відсутністю системності та комплексності у виконанні суб'єктами ведення бухгалтерського обліку покладених на них завдань. Зокрема, науковець до них відносить: 1) пониження якості аналітичного бухгалтерського обліку і, як наслідок, зниження достовірності звітної інформації; 2) спрощення, або примітивізація обліку витрат на виробництво із переходом підприємств і організацій на котловий метод обліку витрат, відмова від складання звітних калькуляцій; 3) зниження методологічного

потенціалу національної школи обліку, цілковите захоплення наукових кадрів МСФО, їх нехтування реальними потребами бухгалтерського обліку на підприємствах і в організаціях; 4) зміна ставлення до бухгалтерського обліку не як до системоутворюючої категорії управління, а його сприйняття в якості допоміжного елемента, що обслуговує фінансовий ринок; 5) зниження виконавчої дисципліни; деякі положення на практиці не виконуються, а часом набувають декларативного характеру (наприклад здійснення професійної експертизи МСФО) [6, С. 34].

Причинами цих та ряду інших, пов'язаних з ними проблем є бажання управлінського персоналу приховати реальний стан справ на підприємстві шляхом маніпулювання обліковими даними. Як наслідок звітні дані втрачають достовірність та корисність для їх користувачів.

У зв'язку з цим на необхідності розширення функцій та відповідно завдань бухгалтерського обліку наголошує український науковець В.А. Шпак, який зазначає, що сучасне сприйняття бухгалтерського обліку як складної багатопольової системи, що не тільки забезпечує інформацією для управління, а й активно залучається до прийняття рішень, розширює його функції та забезпечує нові можливості щодо впровадження оригінальних ідей, які не вписуються у традиційну модель бухгалтерського обліку [15, С. 284].

Автори колективної монографії "Сучасні проблеми обліку" причини необхідності розширення завдань системи обліку та отримання інформації в ній вбачають в зміні економічних відносин, що супроводжується відокремленням управлінської функції від права власника та виникнення кількох груп користувачів, а також невизначеністю зовнішнього середовища [13, С. 75].

З позиції перегляду традиційної моделі бухгалтерського обліку заслуговує також на увагу позиція колективу авторів монографії "Теорія бухгалтерського обліку" за редакцією Л.В. Нападівської, яка ґрунтується на тому, що мета обліку при соціальному підході – забезпечення справедливості щодо всіх учасників господарського процесу. Зокрема, науковці вважають, що кожне теоретичне положення обліку впливає на суспільство і кожне положення потрібно приймати або відхиляти залежно від його соціального ефекту. Це виходило за межі традиційної бухгалтерії, оскільки соціальна бухгалтерія замість традиційних витрат і доходів вводила категорію соціальних витрат і доходів. Для вчених цього напряму предмет бухгалтерського обліку – це не окремо взяте підприємство, а визначений соціум, і бухгалтер має обчислювати не стільки прибуток фірми, скільки визначати соціально-економічні наслідки дій адміністрації підприємства [7, С. 609].

Підтримуючи позицію вчених, вважаємо, що в умовах постіндустріальної економіки, коли домінуючим фактором виробництва виступають знання, підприємницькі та організаційські здібності працюючих, бухгалтерський облік набуває важливого соціального значення, як засіб забезпечення соціальної справедливості. Зокрема, Ф.Ф. Бутинець [10, С. 4-5] вважає, що пробудження соціальної свідомості та соціальної справедливості у суспільстві є одним із завдань бухгалтерського обліку. У монографії "Бухгалтерський облік соціально-відповідальної діяльності суб'єктів господарювання: необхідність та орієнтири розвитку" І.В. Жиглей [1, С. 63] зазначає, що саме соціальна справедливість є

імперативом, тобто моральною передумовою ведення бухгалтерського обліку, дотримання якої сприятиме суспільному розвитку.

Це, в свою чергу, вимагає необхідності концентрації уваги на завданні обліку, пов'язаному з визначенням фінансових результатів, оскільки досягнення соціальної справедливості в ринкових умовах передбачає дотримання співвідношення "вклад – результат". Кількісний вимір такого співвідношення можливий за умови, що бухгалтерський облік як інформаційна система надає своєчасну та повну інформацію про здійснені господарські операції та отримані результати діяльності. Враховуючи, що система управління підприємством спрямована на досягнення основної мети діяльності – отримання прибутку або досягнення приросту вартості підприємства на ринку через зростання ринкової вартості його акцій та отримання прибутку на акцію, – то на бухгалтерський облік і покладається завдання виміряти у вартісному виразі результат роботи управлінського персоналу із досягнення поставленої мети для забезпечення справедливого розподілу прибутку.

У сучасній глобальній, постіндустріальній економіці на думку авторів колективної монографії "Теорія бухгалтерського обліку" [7, С. 608-609] виразно постає головне завдання обліку – багатоспектне вимірювання й інтерпретація результатів діяльності суб'єкта господарювання та оцінка вартості його економічних ресурсів. Облік відповідними методами оцінювання має диспонувати з проявами реальної економічної дійсності, тобто вводити в методологічний арсенал увесь наявний економічний потенціал і матеріального, і нематеріального характеру, незалежно від джерел його виникнення. Таке завдання є надзвичайно складним і може бути реалізоване тільки реформуванням і подальшою еволюцією елемента методу обліку "оцінка" й обліково-аналітичних процедур у напрямку узгодження зі змінами у трансформації економічного середовища [17, С. 146-147].

Російський науковець проф. Соколов Я.В. [11, С. 154-162], сформував парадокси бухгалтерського обліку при визнанні доходів: витрати не окупилися, а прибуток вже є; дохід отриманий, а грошей немає; товари реалізовані в борг, а в обліку відображено прибуток; дохід, отриманий у вигляді валюти, не можна адекватно перевести в рублі; дохід представлений векселем, а прибутку немає; гроші (активи) отримані як аванс, а доходу немає; товари (активи) обмінені на інші товари (активи), а прибутку немає; безоплатно отримані активи, а доходу немає; дохід створений, а прибутку немає. Представлені вченим парадокси суттєво деталізують ті проблеми, які виникають у суб'єктів господарювання і не можуть бути вирішені на мікрорівні в силу існування чітких імперативних теорій.

Вище окреслені проблеми, які сьогодні існують в системі бухгалтерського обліку фінансових результатів, в цілому, та, прибутку, зокрема, повинні бути враховані при розробці сучасної концепції формування, розподілу і використання прибутку.

На основі узагальнення проблемних питань теорії та практики бухгалтерського обліку формування, розподілу і використання прибутку до основних невідповідностей врегулювання яких повинне бути покладене в основу нової концепції можна віднести:

1. Формування двох видів прибутку до оподаткування: прибуток до оподаткування відповідно до вимог Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(С)БО) або Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) та прибуток до оподаткування, визначений відповідно до вимог Податкового кодексу України, що є наслідком існування двох різних методик його розрахунку залежно від інтересів користувачів. Це, в свою чергу, призводить до невідповідності вартісного вираження прибутку як об'єкта оподаткування, об'єкта бухгалтерського обліку та об'єкта розподілу.

2. Розподілу підлягає чистий прибуток, сформований відповідно до вимог П(С)БО і відображений в Звіті про фінансові результати, величина якого в переважній більшості випадків перевищує реальний розмір прибутку, який залишився у розпорядженні підприємства після сплати податку на прибуток за податковим законодавством.

3. Чистий прибуток, що залишається у розпорядженні суб'єкта господарювання як складова власного капіталу і джерело утворення майна підприємства не має грошового забезпечення, що уможливує його розподіл та використання на цілі, визначені власниками. "Умовний" розподіл величини прибутку не забезпечує належних умов для розвитку та самофінансування підприємства.

4. Враховуючи, що в умовах постіндустріальної економіки одним із вагомих джерел формування прибутку є людський капітал у вигляді підприємницьких здібностей власників та управлінського персоналу, а також вмінь та навиків осіб, які створюють (виготовляють) продукцію (товари, роботи, послуги), то не розподіл прибутку на користь тих, хто бере участь у його створенні (зокрема, найманих працівників) шляхом створення фонду стимулювання, негативно позначається на продуктивності та інтенсивності праці найманого персоналу.

5. Невраховання фактору ризику при формуванні, розподілі та використанні прибутку, що обумовлює невідповідність системи управління вимогам сьогодення та обмежує здатність суб'єкта господарювання розвиватися.

6. Нелогічність цілей власників, пов'язаних з максимізацією прибутку, обґрунтуванням чого є той факт, що величина прибутку – це той оптимальний результат попиту і пропозиції, який склався на ринку в умовах невизначеності в даний період часу та в даному місці.

Вагомим значення для правильного визначення фінансових результатів діяльності та нерозподіленого прибутку на початок чи кінець звітного періоду мають також помилки минулих років та зміни облікової політики, які, в свою чергу, є наслідками господарських ризиків, зокрема, бухгалтерських, та, які можуть суттєво впливати на достовірність показників звітності минулих звітних періодів. Згідно з національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку такі помилки та зміни облікової політики повинні бути враховані в періоді їх виявлення шляхом коригування показника нерозподіленого прибутку на початок звітного періоду з додатковим обґрунтуванням порівняльної інформації і розкриттям в примітках до фінансової звітності, зокрема в пояснювальній записці до звітності (в частині характеру помилки, її вартісного вираження, суми виправлення тощо). На практиці така процедура виправлення помилок у фінансовій звітності суб'єктами господарювання не дотримується, що тягне за собою замовчування інформації про бухгалтерські помилки та пов'язані з ними ризики в майбутніх періодах, формування недостовірної звітної інформації, що використовується користувачами для прийняття різного роду рішень. Нерозкриття такої інформації унеможливує ідентифікацію господарських ризиків, в першу чергу, зовнішніми користувачами.

Враховання вище наведених проблемних питань і невідповідностей при розробці концепції формування і розподілу прибутку дозволить, по-перше, оптимізувати систему бухгалтерського обліку як інформаційного джерела прийняття управлінських рішень, а, по-друге, забезпечить справедливий розподіл ресурсів на користь членів суспільства відповідно до трудового вкладу кожного працюючого.

Наступним важливим завданням бухгалтерського обліку на сучасному етапі є також формування повної і достовірної інформації про діяльність підприємства і його майновий стан, необхідної внутрішнім користувачам облікової інформації – керівникам, засновникам, учасникам і власникам майна організації, а також зовнішнім – інвесторам, кредиторам і іншим користувачам.

В умовах невизначеності зовнішнього та внутрішнього середовища, що пов'язана з перманентними кризовими явищами в економіці, необхідністю подолання їх наслідків та недопущення в майбутньому, розвитку потребує інформаційне забезпечення системи підтримки прийняття управлінських рішень, що ґрунтується на отриманні якісно нової облікової інформації для управління господарською діяльністю та окремими господарськими процесами в умовах ризику, а також здійснення активного управління впливу на об'єкт управління – прибуток,

чутливий до впливу ризиків. Основним фактором, який впливає на можливість ідентифікації ризиків є якість інформації, що використовується суб'єктами ризик-орієнтованого управління.

Розширення інформаційної функції бухгалтерського обліку та завдання, пов'язаного з наданням інформації для здійснення ефективного управління є однією з основних засад створення моделі бухгалтерського обліку, що відповідає потребам користувачів та передбачає формування якісної облікової інформації прогнозного характеру щодо майбутніх економічних очікувань від розвитку бізнесу (щодо майбутніх прибутків (збитків)) та перспектив його розвитку.

Проте на сьогодні не всі користувачі облікової інформації отримують повну, доступну, а головне достовірну інформацію: якщо група внутрішніх користувачів має дані про реальні показники діяльності підприємства, то інформація, надана інвесторам у фінансовій звітності з метою залучення додаткових

джерел фінансування, не відповідає реальному стану суб'єкта господарювання. Недостовірність даних та ризики, які виникають внаслідок прийняття рішень на основі такої інформації є безпосередніми факторами впливу на подальшу діяльність підприємства. В умовах інформаційної асиметрії зовнішні користувачі отримують інформацію про прибуток підприємства із фінансової звітності, яка може бути завчасно скоригована внутрішніми користувачами. Тому для прийняття рішень на всіх рівнях управління необхідною є оцінка якості інформації за всіма її критеріями у взаємозв'язку.

Аналізуючи склад якісних характеристик фінансової звітності слід розглянути вимоги П(С)БО та концептуальної основи фінансової звітності. НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" [8], передбачені такі якісні характеристики як: дохідливість, доречність, зіставність, достовірність. Якісні характеристики фінансової інформації, передбачені Концептуальною основою фінансової звітності (2010 р.), наведені на рис. 1.

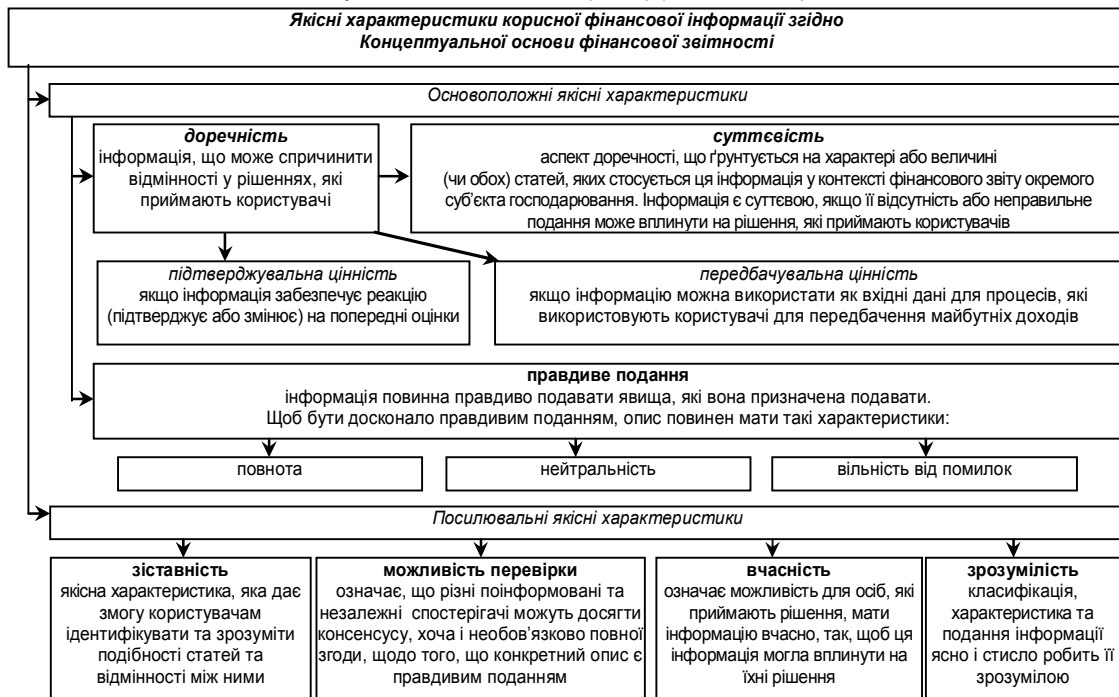


Рис. 1. Якісні характеристики інформації передбачені Концептуальною основою фінансової звітності

Застосування посилювальних якісних характеристик, згідно концептуальної основи передбачає, що вони не можуть зробити інформацію корисною, якщо вона є недоречною або не подана правдиво. Концептуальною основою фінансової звітності передбачено, що наведені на рис. 1. якісні характеристики застосовуються до інформації, наведеної у фінансових звітах, а також до фінансової інформації, наданої в інший спосіб.

Проблема якості облікової інформації пов'язана не лише з відповідністю інформації, яка надається у фінансових звітах якісним характеристикам. Російські науковці Г.Б. Полісюк і Г.І. Сухачева акцентують увагу на тому, що по відношенню до бухгалтерської звітності поняття "якість" слід оцінювати з точки зору як самого економічного суб'єкта так і потенційного користувача бухгалтерської звітності [9, С. 39]. Відповідно, якість облікової інформації є комплексом критеріїв (або сложивчих властивостей), яким така інформація повинна відповідати з точки зору її користувачів для задоволення їх потреб. Відповідно, критерії якості, затверджені на законодавчому рівні, потребують суттєвого доопрацювання з точки зору розуміння облікової інформації, в першу чергу, як основного засобу комунікації між зацікавленими сторонами.

На думку російського дослідника Н.В. Ткачук, основними вимогами до інформації, яка формується в бухгалтерському обліку можна віднести: доречність,

надійність, об'єктивність, відображення фактів господарської діяльності виходячи не стільки з правової форми, скільки з їх економічного змісту і умов господарювання, нейтральність, обережність в судженнях і оцінці, які мають місце в умовах невизначеності, повноту, порівняність [14, С. 20].

Юдінцева Л.А. [16, С. 16] ґрунтуючись на основних та покращуючих якісних характеристиках, визначених Концептуальною основою, виділяє перелік найбільш значимих для користувачів критеріїв якості: суттєвість, своєчасність, корисність, повнота, достовірність, надійність.

До переліку якісних характеристик облікової інформації наведених науковцями можна додати об'єктивність, своєчасність, актуальність, повноту, релевантність, надійність, прозорість, аналітичність інформації. Ці та вище наведені критерії якості облікової інформації напряму залежать від застосовуваних суб'єктом ведення бухгалтерського обліку облікових процедур та методик облікового відображення господарських операцій та процесів, що в свою чергу спрямовані за виконання завдань, поставлених власниками або уповноваженими особами перед обліковим персоналом та системою бухгалтерського обліку.

Останні десятиліття в наукових колах гостро дискутується питання достовірного представлення в фінансовій звітності інформації про фінансово-майновий стан суб'єктів господарювання. Як стверджують

Я.В. Соколов та М.Л. Пятюв [12, С. 152], ніколи не потрібно вірити в дані фінансової звітності, вони завжди мають викликати сумніви; навіть якщо при складанні звітності все було зроблено абсолютно правильно і у тих, хто її складав не було ніяких бажань що-небудь викривити, то тим не менш, ми все рівно повинні з обережністю ставитися до тих даних бухгалтерської звітності, котрі ми приймаємо до уваги.

На сьогодні проблема достовірності представлення інформації має всеохоплюючий характер і не обмежується рамками однієї взятої країни. Однак наслідки цієї проблеми відрізняються залежно від економічного розвитку країни, її інвестиційної привабливості та рівня розвитку фондового ринку. Ці фактори визначають масштаби впливу недостовірності даних на управлінські рішення інвесторів, їх ефективність та результати діяльності. В останній час значного поширення набуває позиція, що недостовірні звітність породжена існуванням креативного обліку, який є засобом викривлення звітних показників та маніпулювання фінансовими результатами діяльності залежно від цілей власників та управлінського персоналу.

Відповідно у зв'язку з постійною динамікою інформаційних процесів, які відбуваються в ринковій економіці питання змісту облікової інформації набувають особливої актуальності. Наявність невеликих інформаційних неточностей в цих умовах неможна нехтувати, приймаючи повноту інформації за аксіому. Прийняття рішень зовнішніми користувачами здійснюється на основі показників фінансових результатів у фінансовій звітності, проте, представлені у фінансовій звітності показники, свідчить лише про фактичну суму отриманого прибутку (збитку), не містить даних про напруження розподілу та використання прибутку. Така інформація доступна лише вузькому колу внутрішніх користувачів, зовнішні користувачі (інвестори, кредиторі), приймають рішення відносно суб'єкта господарювання в умовах обмеженої інформації. У таких умовах проблема якості облікової інформації посилюється ще й її асиметричністю.

Суть явища асиметрії інформації полягає в тому, що потенційні ділові партнери володіють нерівноцінною або асиметричною інформацією щодо: суб'єкта угоди – контрагента за договором, об'єкта угоди, можливих або цілком ймовірних у майбутньому подій, що можуть спричинити виникнення ризиків для контрагента, який не володіє такою інформацією тощо [5, С. 46-47].

Отже, під асиметрією інформації будемо розуміти нерівномірний, неповний розподіл інформації між зацікавленими користувачами. Вперше про властивість нерівномірного розподілу інформації було відзначено Кеннетом Ерроу [3] в статті "Невизначеність та економіка добробуту в охороні здоров'я", опублікованій 1963 р. в журналі "Американський економічний огляд". Джордж Акерлоф в своїй науковій праці "Ринок "лимонів": невизначеність якості та ринковий механізм" [18] в 1970 р. побудував математичну модель ринку з недосконалою інформацією: Науковець стверджував, що на такому ринку середня ціна товару має тенденцію знижуватися, навіть для товарів з ідеальною якістю. Джордж Акерлоф визначив, що через недосконалість інформації нечесні продавці можуть запропонувати менш якісний (більш дешевий у виготовленні) товар, обманюючи покупця. У результаті багато покупців,

знаючи про низький середній рівень якості, будуть уникати покупок або погоджуватися купувати тільки за меншу ціну. Поява Інтернету суттєво полегшила процес обміну інформацією серед споживачів. Дозволяючи дізнатися безпосередньо характеристики товару або його репутацію, Інтернет знижує асиметричність інформації.

У 2001 році Джордж Акерлоф (Каліфорнійський Університет в Берклі), Майкл Спенс (Стенфордський Університет) та Джозеф Стігліц (Колумбійський університет) отримали Нобелівську премію в галузі економічних наук за спільну працю з проблем асиметрії інформації.

Одним із основних проблемних питань в умовах асиметрії інформації є наслідки її використання для користувачів та суб'єкта господарювання. Російський науковець Є.Ю. Воронова з цього приводу стверджує, що інформаційна асиметрія може привести до двох проблем – несприятливого відбору (adverse selection) і морального ризику (moral hazard). Несприятливий відбір виникає в ситуаціях, коли принципал або зовсім не може перевірити можливість агента (наприклад, ризикований інвестиційний проект), або здатний перевірити, але не може визначити, чи є дії агента найбільш відповідними (наприклад, вибрана агентом облікова політика). Очевидно, що агента можна спонукати діяти на благо принципала за допомогою стимулів, обмежень і покарань. Але ці засоби ефективні лише в тих випадках, коли принципал може простежити за всіма діями агентів. З огляду на те, що акціонери на практиці не можуть контролювати всі дії агента, виникає проблема морального ризику (moral hazard), тобто непомічених дій з боку агента в своїх власних, інтересах ("ухилення", отримання додаткового прибутку і ін.) [2, С. 109].

Асиметрія інформації може мати вплив і на прийняття управлінських рішень внутрішніми користувачами облікової інформації, що визначається обмеженням доступом до даного виду інформації на підприємстві, а також впливом різного роду зовнішніх та внутрішніх чинників, що обумовлюють представлення у фінансовій звітності недостовірних даних. До зовнішніх загроз, що спричиняють неточність, суперечливість, викривлення інформації належать загрози економічної, політичної, соціальної, екологічної сфери.

Враховуючи наведене, вважаємо, що в сучасних умовах для задоволення інформаційних потреб користувачів облікової інформації та побудови системи бухгалтерського обліку, яка б стала надійним інформаційним забезпеченням системи підтримки прийняття рішень у умовах впровадження нових методів управління, в т.ч. і орієнтованих на управління ризиками необхідно: визначити інформаційні потреби внутрішніх та зовнішніх користувачів бухгалтерської інформації; вивчити можливості їх задоволення шляхом розробки та впровадження заходів з організації бухгалтерського обліку на організаційному, методичному та технічному рівнях, які будуть мати вплив на повноту, достовірність та релевантність інформації.

В частині ідентифікації інформаційних потреб користувачів облікової інформації, вважаємо що вони полягають в отриманні інформації про результати діяльності господарюючого суб'єкта яка б відповідала пріоритетним для користувачів критерієм якості (табл. 1).

Таблиця 1. Характеристика інформаційних потреб користувачів облікової інформації відносно прибутку підприємства

Користувачі інформації	Напрями інформації, що становлять інтерес	Пріоритетні критерії якості облікової інформації
1	2	3
<i>Група внутрішніх користувачів</i>		
Власники	Інформація про поточний стан. Прибутковість обраного виду діяльності, можливість розширення діяльності. Можливість вилучення прибутку для власних потреб. Вартісна оцінка рівня ризиковості господарських операцій та їх наслідків, вплив ризиків на результати діяльності, витрати на мінімізацію негативних наслідків ризику, можливість зниження ймовірності настання ризиків	корисність, аналітичність, повнота, надійність, достовірність, релевантність
Управлінський персонал	Прибутковість діяльності, можливість самофінансування розвитку підприємства, вартісна оцінка рівня ризиковості господарських операцій на їх наслідків, ранжування ризиків за їх видами щодо кожної ризикової операції чи проекту, вплив ризиків на результати діяльності, рівень ймовірності виникнення ризиків	

Продовження табл. 1

1	2	3
Керівники підрозділів	Прибутковість діяльності, фінансування підрозділів, вартісна оцінка рівня ризиковості господарських операцій на їх наслідків, ранжування ризиків за їх видами щодо кожної ризикової операції чи проекту, рівень ймовірності виникнення ризиків	
Персонал підприємства	Прибутковість, стабільність отримання заробітної плати та інших компенсаційних та заохочувальних виплат	
<i>Група зовнішніх користувачів</i>		
<i>Користувачі, які мають прямий фінансовий інтерес</i>		
Інвестори	Стан підприємства на ринку, можливість отримання прибутку від вкладень капіталу у довгостроковій перспективі, вплив ризиків на результати діяльності	достовірність, надійність, повнота, корисність
Банківські установи	Здатність підприємства вчасно погасити свої зобов'язання за кредитами, вплив ризиків на платоспроможність суб'єкта господарювання	
Ділові партнери (постачальники, замовники)	Здатність підприємства погасити свої зобов'язання; надійність джерел поставок, вплив ризиків на платоспроможність суб'єкта господарювання	
<i>Користувачі, які не мають прямого фінансового інтересу</i>		
Податкові органи	Фактичний розмір отриманого прибутку, повнота та своєчасність сплати податкових зобов'язань з податку на прибуток до бюджету	достовірність, повнота, своєчасність
<i>Користувачі без фінансового інтересу</i>		
Громадські організації	Мають інтерес до інформації про результати діяльності підприємства, оскільки діяльність його впливає на членів суспільства – платників податків, споживачів, місцевих жителів – у питаннях екології, зайнятості, фінансування соціальних програм тощо	своєчасність, достовірність, суттєвість
Фінансові аналітики		
Засоби масової інформації		

Отже, інформація про розмір прибутку, напрями його розподілу та використання, вплив господарських ризиків на результати діяльності представляє інтерес безпосередньо для всіх груп користувачів інформації, мета яких – мати достовірну інформацію про стан справ на підприємстві та на цій основі прийняти правильне, економічно обґрунтоване рішення. Діапазон цих рішень неодмінно вплине на діяльність будь-якого суб'єкта господарювання, що уособлює взаємозв'язок процесу формування, подання фінансової звітності та рішенням користувачів. Група внутрішніх користувачів використовує облікову інформацію про прибуток підприємства для прийняття рішень щодо поточної діяльності підприємства та в майбутньому – створення (поповнення) фондів, можливостей їх використання згідно цілей створення покриття збитків, погашення зобов'язань та інші. Представники трудового колективу зацікавлені у результаті діяльності підприємства безпосередньо для задоволення своїх потреб, так званої "віддачі" від вкладу у створений продукт (отриманий фінансовий результат), який у ідеальному вигляді має бути виражений у виплаті премій, заохочень для стимулювання подальшої роботи працюючих.

Таблиця 2. Характеристика показників фінансової звітності в частині операцій з формування, розподілу та використання прибутку

Форма фінансової звітності	Характеристика показників
1	2
Затверджений НП(С)БО 1 формат фінансової звітності	
Баланс (Звіт про фінансовий стан)	– нерозподілений прибуток (непокритий збиток)
Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)	– валовий прибуток (збиток); – фінансовий результат від операційної діяльності (прибуток / збиток); – фінансові результати до оподаткування (прибуток / збиток), в т.ч. прибуток або збиток від припиненої діяльності; – чистий фінансовий результат (прибуток / збиток); – сукупний дохід; – чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію; – скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію
Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом)	– сума виплачених дивідендів
Звіт про рух грошових коштів (за непрямым методом)	– прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування; – сплачений податок на прибуток; – сума виплачених дивідендів
Звіт про власний капітал	– залишок нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) на початок року; – коригування залишків нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) на початок року внаслідок змін облікової політики і виправлення помилок; – скоригований залишок нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) на початок року; – чистий прибуток (збиток) за звітний період; – розподіл прибутку: виплати власникам (дивіденди), спрямування прибутку до зареєстрованого капіталу, відрахування до резервного капіталу; – інші зміни в капіталі (в частині змін величини прибутку / збитку); – залишок нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) на кінець звітного періоду

Інформаційні потреби зацікавлених користувачів ґрунтуються на необхідності отримання інформації про діяльність підприємства, його майновий стан, перспективи та можливості подальшого розвитку, вплив умов невизначеності на фінансову стійкість та можливість збереження капіталу підприємства. Саме користувачі інформації визначають критерії її якості. Для внутрішніх користувачів якісною є та інформація, що може бути використана для здійснення управління (прийняття управлінських рішень, планування результатів діяльності, аналізу, в т.ч. і для стратегічного аналізу, реалізації внутрішнього контролю); для зовнішніх користувачів – інформація, що є основою для висновків щодо можливості подальшої співпраці з контрагентом з точки зору достовірності, повноти та оперативності надання відповідних даних.

Досліджуючи змістовне наповнення фінансової звітності як одного з основних джерел інформації про господарську діяльність підприємств в частині розкриття інформації про прибуток (табл. 2.) можна стверджувати про обмеженість її інформаційних показників для користувачів облікової інформації.

Вписувані рядки до затвердженої НП(С)БО 1 фінансової звітності	
1	2
Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)	– чисті понесені збитки за страховими виплатами; – прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті
Звіт про рух грошових коштів	– зобов'язання з податку на прибуток; – прибуток (збиток) від участі в капіталі; – збиток (прибуток) від реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу та груп вибуття; – збиток (прибуток) від реалізації фінансових інвестицій
Звіт про власний капітал	– сума чистого прибутку, належна до бюджету відповідно до законодавства; – сума чистого прибутку на створення спеціальних (цільових) фондів; – сума чистого прибутку на матеріальне заохочення

Аналізуючи табл. 2, можна стверджувати, що існуюча методика представлення у фінансовій звітності інформації про фінансові результати, в цілому, та прибуток, зокрема, не забезпечує розкриття інформації факторам його формування, відповідно, показник прибутку у фінансовій звітності є досить агрегованим. Це призводить до акцентування уваги користувачів на результатах діяльності, а не на факторах, які впливають на їх формування.

Відповідно, діючи на більшості підприємств система бухгалтерського обліку неспроможна задовольнити потреби управління через обмеженість показників, які генеруються системою обліку. Наведені у фінансовій звітності показники щодо прибутку розкривають інформацію про фактичні наслідки подій, що вже відбулися в господарському житті, однак, інформація прогнозного характеру, а також вплив потенційних ризиків та подій після дати балансу на результати діяльності, напрями використання прибутку відсутня. Обмежуючим фактором для використання даних фінансової звітності для прийняття різного роду рішень, особливо управлінських рішень інвестиційного характеру, виходячи з власної аудиторської практики автора, є той факт, що суб'єкти господарювання свідомо приховують дані, необхідні користувачам для прийняття рішень шляхом організації бухгалтерського обліку, в т.ч. і на рівні облікової політики таким чином, щоб інформація відображалася зведено без деталізації за видами операцій, специфікою їх здійснення тощо.

Додатковим стимулом для приховування інформації від користувачів, що ставить дії суб'єктів господарювання в рамки чинного законодавства, є те, що згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій у редакції наказу Міністерства фінансів України від 09.12.2011 р. № 1591 встановлено, що з 10.01.2012 р. субрахунки до синтетичних рахунків вводяться підприємствами самостійно, виходячи з потреб управління, контролю, аналізу та звітності, за умови, що суб'єкт господарювання не використовує положення Інструкції про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Право суб'єктів господарювання на вибір рівнів аналітики при організації та веденні бухгалтерського обліку з одного боку розширює можливості щодо формування додаткових інформаційних ресурсів для задоволення потреб користувачів, а з іншого – дозволяє приховувати інформацію для впливу на рішення користувача. Рівень аналітичності облікових даних визначає також можливість системи контролю виявити порушення та відхилення в господарській діяльності на стадії поточного та наступного контролю.

На підставі вище наведених позицій вважаємо, що рівень якості бухгалтерської інформації залишає бажати кращого, оскільки склад та рівень аналітичності інформації, що формується в системі бухгалтерського обліку обмежує її можливості задовольняти запити користувачів.

З цього приводу Г. Кокінз зазначає, що існує розрив між вихідними даними, вилученими з операційних систем і систем укладання угод, і діловою інформацією, необхідною для прийняття рішень. На жаль, більшість компаній не визнають існування цього інформаційного розриву [4, С. 40].

Проф. Пушкар М.С. аналізуючи проблеми системи управління та бухгалтерського обліку зазначає, що проблеми, які виникли в управлінні, є причиною і одночасно наслідком недосконалості інформаційної системи, важливою складовою якої є вітчизняний облік, не пристосований до вирішення сучасних економічних проблем. Для виходу з кризового стану й спрямування системи обліку на вирішення надзвичайно складних економічних проблем, необхідно докорінно переосмислити способи формування інформації в системі обліку, місце та значення її в системі управління, визначити його стратегію. Одним із центральних питань нової парадигми є визначення місця та змісту сучасного обліку, який би відповідав потребам управління і одночасно забезпечував стійкий розвиток вітчизняних підприємств [13, С. 75].

Отже, основним фактором, який впливає на можливість здійснення ефективного управління в сучасних умовах господарювання, що характеризуються невизначеністю зовнішнього та внутрішнього середовища, ідентифікацію ризиків є якість інформації, що використовується суб'єктами управління. Одним із основних критеріїв якості облікової інформації є її корисність для користувачів з точки зору її використання для досягнення поставлених цілей та розв'язання покладених завдань. Відповідно, в сучасних умовах потребує розробки концепція бухгалтерського обліку, спрямована на задоволення запитів користувачів не лише фактичною інформацією, а й інформацією прогнозного характеру для реалізації ризик-орієнтованого управління господарською діяльністю, в цілому, та прибутком, зокрема. З позиції користувача облікових даних якісною може бути інформація, яка здатна задовольнити не лише встановлені, але й потенційно можливі інтереси. Враховуючи вище наведене вважаємо, що система критеріїв оцінки якості інформації включає наявність у суб'єкта господарювання: структурованих запитів користувачів на розрізи, види та зміст облікової інформації; налагодженої системи відповідальності за представлення недостовірних даних, їх ненадання або несвоєчасне надання; налагодженої системи внутрішнього, зокрема, бухгалтерського контролю; розроблених форм внутрішньої звітності щодо об'єктів, які становлять інтерес для пріоритетних користувачів облікової інформації.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

Нове бачення вимог до облікової інформації (в частині посилення значення її корисності), завдань бухгалтерського обліку в частині їх розширення та підвищення ролі прибутку як джерела фінансування соціальної та екологічної діяльності для забезпечення стійкого розвитку вимагає трансформації організаційного та методологічного забезпечення відображення в бухгалтерському обліку та звітності операцій з формування, розподілу та використання прибутку, впливу ризиків на ці процеси, їх наслідків для задоволення потреб управління в рамках реалізації нових методичних підходів до його здійснення, необхідність впровадження яких викликана вимогами часу. Відповідно, між користувачами облікових даних та управлінським персоналом суб'єкта господарювання повинен бути налагоджений постійний нерозривний зв'язок: користувач повинен формувати інформаційні запити; управлінський персонал відповідно до обраної стратегії та тактики

розвитку визначаючи пріоритетних користувачів інформації про діяльність суб'єкта господарювання повинен вивчати їх інформаційні потреби та будувати систему інформаційного забезпечення (систему бухгалтерського обліку, контролю, аналізу) таким чином, щоб ці інформаційні запити були задоволені.

Виконання бухгалтерським обліком в повному обсязі поставлених завдань з урахуванням вище окреслених проблемних питань щодо формування, розподілу та використання прибутку та вимог користувачів до облікової інформації дозволить оптимізувати систему бухгалтерського обліку та на цій основі підвищити якість управління окремими процесами на підприємстві, зокрема, процесом формування, розподілу та використання прибутку, а також підвищить ефективність управління підприємством в цілому.

Список використаних літературних джерел:

1. Бухгалтерський облік соціально відповідальної діяльності суб'єктів господарювання: необхідність та орієнтири розвитку [Текст]: монографія // І.В. Жиглей. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 496 с., С. 63. 2. *Воронова Е.Ю.* Неинституциональный анализ учетного процесса [Текст]: монографія / Е.Ю. Воронова. – М.: "МГИМО-Университет", 2010. – 230 с. – С. 109. 3. *Кеннет Дж. Эрроу.* Неопределенность и экономика благосостояния здравоохранения [Электронный ресурс] / Kenneth J. Arrow. Uncertainty and the welfare economics of medical care. – Режим доступа: http://www.seinstitute.ru/Files/veh4-2-8_Arrow_p293-338.pdf 4. *Кокинз Г.* Управление результативностью: Как преодолеть разрыв между объявленной стратегией и реальными процессами / Гэри Кокинз; пер. с англ. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2007. – 315 с., С. 40. 5. *Кривцун І.М.* Асиметрія інформації на страховому ринку України / І.М. Кривцун // Економічний простір. – 2008. – № 13. – С. 44-49, С. 46-47. 6. *Ложников И.Н.* О перспективах развития бухгалтерского учета в России / И.Н. Ложников // Вестник бухгалтера московского региона. – 2009. – № 4. – С. 34-38. 7. *Нападовська Л.В.* Теорія бухгалтерського обліку [Текст]: монографія / Л.В. Нападовська, М. Добія, М. Сандер, Р. Матезіч та інш; за заг. ред. Л.В. Нападовської. – К.: Київ. Нац. торг.-екон. ун-т, 2008. – 735 с., С. 608-609. 8. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show> 9. *Полисюк Г.Б., Сухачева Г.И.* Содержание категории "качество бухгалтерской отчетности" / Г.Б. Полисюк, Г.И. Сухачева //

Международный бухгалтерский учет. – № 47(197). – 2011 – С. 39-46, С. 39. 10. Развитие теории та методології обліку і аналізу в умовах трансформації суспільної свідомості [Текст]: монографія // І.В. Жиглей, І.В. Замула, О.В. Олійник, М.М. Шигун; під заг.ред. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 319 с., С. 4-5 11. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни: учеб. пособие / Я.В. Соколов. – М.: Магистр, ИНФРА-М. – 2010. – 224 с., С. 154-162 12. *Соколов Я.В., Пятов М.Л.* Бухгалтерский учет для руководителя: учеб.-практ. пособие / Я.В. Соколов, М.Л. Пятов. – [3-е изд., перераб. и доп.] – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. – 232 с., С. 152. 13. Сучасні проблеми обліку [Текст]: монографія / М.С. Пушкар, Л.В. Нападовська, Я.Д. Крупка, Д.С. Лозовський та ін.; за ред. д.е.н., проф. М.С. Пушкар. – Тернопіль: ТНЕУ, 2012. – 268 с., С. 75. 14. *Ткачук Н.В.* Проблемные вопросы качества информации, формируемой в бухгалтерском финансовом учете / Н.В. Ткачук // Международный бухгалтерский учет. – № 45(195). – 2011 – С. 18-24, С. 20. 15. *Шпак В.А.* Організація бухгалтерського обліку: концептуальний підхід [Текст]: монографія / В.А. Шпак. – К.: Бізнес Медіа Консалтинг, 2011. – 312 с. 16. *Юдинцева Л.А.* Проблема качества бухгалтерской информации в российских и международных стандартах / Л.А. Юдинцева // Международный бухгалтерский учет. – № 37(235). – 2012. – С. 14-21, С. 16. 17. *Яремко І.Й.* Адаптація облікової системи до умов сучасної економіки / І.Й. Яремко // Фінанси України. – 2006. – № 8. – С. 146-147. 18. *George A. Akerlof.* The Market for "Lemons": Quality Uncertainty and the Market Mechanism [Электронный ресурс] // The Quarterly Journal of Economics. – V. 84. – August 1970. – P. 488-500. – Режим доступа: http://igiti.hse.ru/data/413/313/1234/5_1_4Akerl.pdf

ПАНЧЕНКО Інна Анатоліївна – кандидат економічних наук, доцент, докторант кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

– проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку та контролю операцій з формування, розподілу на використання прибутку;

– проблеми організації та методики економічної експертизи.

Стаття надійшла до редакції: 05.02.2013 р.