

## **Фінансові результати: ретроспективний аналіз рахівничої практики, облікових концепцій і методик**

Фінансові результати, обчислені за певним підходом і методикою у системі бухгалтерського обліку й оприлюднені у публічній звітності, виступають ключовим критерієм ефективного функціонування суб'єкта господарювання. Об'єктивний вимір обліковою системою показників такого типу на всіх етапах еволюції економіки був і залишається дотепер надзвичайно важливим. Проте, методологія бухгалтерського обліку стосовно виразу у цій системі економічної категорії, яка розкриває результативність діяльності підприємства, вважається й до сьогодні дискусійною. Метою статті є дослідження генезису й проведення ретроспективного аналізу історичних напрацювань щодо визнання і виміру в системі бухгалтерського обліку фінансових результатів з метою формулювання рекомендацій щодо можливостей і доцільності використання окремих розробок минулого для удосконалення сучасного обліку. Основними методами використаними в дослідженні стали методи історіографічного узагальнення і систематизації, порівняльного аналізу. Розкрито історичний та сучасний аспекти змісту категорії «прибуток» («збиток»), підходи і базові засади їх відображення в системі бухгалтерського обліку. Систематизовано результати ретроспективного аналізу еволюції змісту і сутності бухгалтерських категорій «прибутки» і «збитки», позиціонування цього об'єкта у сформульованих облікових концепціях та рахівничій практиці, вироблених методик для обчислення результатів діяльності підприємства. Проаналізовано існуючу на теперішній час найбільш важливу обліково-звітну проблематику щодо взаємозв'язку показників про фінансові результати зі зміною капіталу підприємства та її вирішення в історичних напрацюваннях. На основі отриманих результатів обґрунтовано доцільність використання окремих складових минулих розробок вчених і бухгалтерських шкіл у подальших дослідженнях для вирішення окресленої проблематики в сучасній обліковій, аналітичній і управлінській теорії і практиці. Зокрема для удосконалення обліку фінансових результатів підприємства запропоновано операційні прибутки (збитки) в системі рахунків бухгалтерського обліку методично відокремлювати від фінансових результатів як інформаційного забезпечення зміни величини капіталу внаслідок кон'юнктурних факторів, разових (випадкових) доходів чи втрат, продуктивного впливу нематеріальної компоненти капіталу на вартісні параметри підприємства. Такий підхід методично наблизить обчислені результати діяльності підприємства до сучасних ринкових критеріїв, дасть змогу забезпечити постулати визнання фінансових результатів за концепціями фінансового і фізичного збереження капіталу.

**Ключові слова:** бухгалтерський облік, фінансові результати, облікові теорії, рахівнича практика, еволюція, концепції, методики.

**O.S. LEMISHOVSKA**

(Lviv Polytechnic' National University, Lviv, Ukraine)

## **Financial Results: Retrospective Analysis of Bookkeeping Practice, Accounting Concepts and Methods**

The financial results, calculated on a certain approach and methodology in the accounting system and made public in public reporting, serve as a key criterion for the effective functioning of the entity. Objective measurement by the accounting system of indicators of this type at all stages of the evolution of the economy has been and still remains extremely important. However, the methodology of accounting for the expression in this system of economic category, which reveals the effectiveness of the enterprise, is still considered debatable. The purpose of the article is to study the genesis and conduct of a retrospective analysis of historical developments regarding the recognition and measurement of financial results in the accounting system with the aim of formulating recommendations on the possibilities and feasibility of using individual developments of the past to improve modern accounting. The main methods used in the study were methods of historiographical generalization and systematization, comparative analysis. The historical and

\* **Лемішовська Олеся Степанівна**, доцент кафедри обліку та аналізу Національного університету «Львівська політехніка» (м. Львів), кандидат економічних наук.

*modern aspects of the contents of the category «profit» («loss»), approaches and the basic principles of their reflection in the accounting system are revealed. The results of the retrospective analysis of the evolution of the content and essence of the accounting categories «profits» and «losses», the positioning of this object in the formulated accounting concepts and accounting practices, the methods developed for the calculation of the results of the enterprise activity are systematized. The current most important accounting and reporting problems concerning the correlation of indicators of financial results with changes in the capital of the enterprise and its solution in historical developments have been analyzed. On the basis of the obtained results the expediency of use of separate components of past developments of scientists and accounting schools in further researches has been substantiated for the solution of the above-mentioned problems in modern accounting, analytical and managerial theory and practice. In particular, in order to improve the accounting of financial results of the enterprise, it is proposed to systematically separate operating gains (losses) in the system of accounting accounts from financial results as informational support for changes in the value of capital due to market conditions, one-time (accidental) incomes or losses, and the productive impact of the intangible component of capital on cost enterprise parameters. This approach will methodically approximate the calculated results of the enterprise to the current market criteria, will enable to postulate the recognition of financial results based on the concepts of financial and physical capital conservation.*

**Keywords:** *accounting, financial results, accounting theories, bookkeeping practice, evolution, concepts, methods.*

**Постановка проблеми.** Показник про фінансовий результат, виражений певною економічною категорією, в усі історичні періоди економічної і бухгалтерської науки та практичного оперування ним у фінансово-аналітичній й управлінській діяльності був і дотепер залишається одним з найважливіших і, водночас, найскладнішим за своїм змістом. В узагальненому сприйнятті він характеризує певного роду позитивний чи негативний результат діяльності економічного суб'єкта, на основі якого й визначається рівень ефективності (неефективності) вкладеного (заяного) капіталу, активів та низка інших показників результативності. Критерієм результативної діяльності (ефективного функціонування) економічного суб'єкта оперують у дуже широкому діапазоні, проте такі найчастіше використовувані «загальноекономічні категорії як прибуток (збиток) все ж являють собою абстракцію, теоретичне обґрунтування і для практичного застосування необхідна їх інтерпретація прикладними економічними науками, передусім бухгалтерським обліком» [6, с. 124]. Незважаючи на значимість об'єктивного виміру результатних показників, «протягом ряду сторіч не припиняються суперечки як про економічну сутність прибутку (збитку)» [14, с. 418], так і безпосередньо про зміст та використовувану методологічну диспозицію цього об'єкта в бухгалтерській системі.

Формалізація цього показника бухгалтерським обліком, його репрезентація у публічній бухгалтерській (фінансовій) звітності й оперування ним на мікро- і макроекономічному рівні в усі історичні періоди здійснювалася по-різному, а тому доцільно розглянути історію бухгалтерської практики і облікових теорій, тлумачення цієї категорії в різні епохи різними економічними та бухгалтерськими школами, провідними вченими. Не достатньо визначена за своїм змістом ця складна фінансово-економічна категорія ще більше ускладнилася під впливом впровадження в облікову практику додаткових концепцій (наприклад, визнання прибутку за концепціями збереження фінансового і фізичного капіталу). Визначені за різними концептуально-методологічними підходами прибутки

в системі обліку втратили ще й базу порівняльного аналізу (оцінки) результативної діяльності різних суб'єктів економіки. Анулювання поняття «балансовий прибуток» та кардинальна зміна методики виведення проміжних фінансових результатів ще більше ускладнили інформаційну репрезентацію такого показника. Тому, як відзначив відомий дослідник проблем управління прибутком Ф. Найт, «напевно жоден економічний термін чи поняття не використовується в такій неймовірній кількості загальноживаних значень як прибуток» [15, с. 311].

Важливість і актуальність дослідження еволюції обліку фінансових результатів пов'язана з тим, що під натиском інституційних інвесторів та найманих менеджерів стосовно зміни критеріїв результативності (використання кількісно-якісних вартісних критеріїв ефективності) сучасні принципи формування фінансової звітності і, відповідно, практика послабили об'єктивність визначеного в обліку фінансового результату. Вітчизняні та зарубіжні теоретики загалом дотримуються позиції, що домінування на фондових і фінансових ринках показників фінансової звітності можливе лише за умови вдосконалення (адаптації до реальних економічних умов) всієї системи бухгалтерського обліку. Для подолання існуючої проблематики у багатьох випадках аргументується, що синтез найкращих досягнень відомих шкіл бухгалтерського обліку та аналіз напрацювань відомих вчених минулого може збагатити бухгалтерську думку та забезпечити поступ в удосконаленні обліку фінансових результатів підприємств сучасної економіки [1]. Такий погляд науковців з подібними аргументаціями наведений й в інших дослідженнях [9, 16]. Науковцями також обґрунтовується доцільність проведення «історичних досліджень прибутку в системі бухгалтерських рахунків, які, як вважається, сприятимуть поглибленню пізнання його сутності в обліковому аспекті на сучасному етапі» [3, с. 129]. Існуючі проблеми в довірі до обчислених результатів діяльності підприємства сучасною системою бухгалтерського обліку, відсутність у цій системі конкретизованих методик для формалізації

## Бухгалтерський облік

фінансових результатів та наявність багатьох вагомих напрацювань у цій сфері обліку в минулих дослідженнях обґрунтовують актуальність статті.

Невирішена частина загальної проблеми пов'язується з тим, що обчислені в системі обліку фінансові результати не достатньо розкривають компоненти примноження капіталу сучасного підприємства – визначена операційна результативність діяльності підприємства не повною мірою розкриває ефективність його функціонування з точки зору використовуваних концепцій управління довгостроковим розвитком суб'єктів ринкової економіки.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій** засвідчує про те, що як і в попередніх історичних періодах, так і на теперішній час, незалежно від застосування будь-якої із існуючих облікових конвенцій чи системи стандартизації, стосовно цього об'єкта існує проблема. Так, наприклад, Л.М. Пилипенко, як і багато інших науковців, вважає, що основний зміст проблематики полягає у тому, що «обсяг прибутку, визначений в системі бухгалтерського обліку не відображає реальної економічної природи взаємозв'язку прибутку і капіталу» [8, с. 15]. «Розмиті» парадигми обліку фінансових результатів, «втиснуті» у міжнародні чи національні принципи і норми стандартизації, та інші теоретико-концептуальні удосконалення на фоні домінування ринкового вартісного критерію для встановлення ефективності функціонування підприємства ускладнює зміст і характер вирішування бухгалтерської проблеми щодо обчислення результатної діяльності суб'єктів сучасної ринкової економіки.

Важливість і доцільність аналізу еволюції методів формалізації прибутків чи збитків, оцінка базових методологічних засад їх відображення в різних облікових системах відзначається в багатьох вітчизняних і зарубіжних публікаціях і дослідженнях. Зокрема, Т.М. Берднікова аргументовано доводить, що «для розробки досконалих методик обліку фінансових результатів потрібно систематизувати їх розвиток у часі ... вивчаючи минуле, можна знайти рішення для майбутнього» [1, с. 283]. Науковці [18] дотримуються аналогічної позиції, вказуючи, що «вивчення генези облікового прибутку дає можливість усвідомити причини необхідності постійного удосконалення бухгалтерського обліку для визначення напрямів його подальшого розвитку» [18, с. 4].

Крім наведеного, багато вчених перебувають на позиціях стосовно того, що використання окремих розробок минулого безпосередньо по відношенню до обліку результатів діяльності підприємства у сучасних дослідженнях спроможне забезпечити не тільки цю важливу складову облікового процесу, але й розвиток бухгалтерського обліку загалом. Так, наприклад, С. Кузнецова дотримується погляду, що «історичне дослідження еволюції прибутку в системі бухгалтерських рахунків дасть змогу виділити проблемні питання в бухгалтерському обліку, які

тягнуться з давніх часів до сьогодні» [3, с. 129]. Важливість використання минулого досвіду (теоретичних розробок і практики) для удосконалення всієї системи сучасного обліку на основі об'єкта фінансових результатів доводять М.С. Пушкар, Н.В. Гавришко, Р.В. Романів, аргументуючи, що це «дозволить розкрити динаміку перетворення практичної діяльності в систему наукових знань про методи, принципи і способи визначення фінансових результатів, простежити зміну загальних концепцій і, на цій основі, освоїти техніку наукового передбачення» [10, с. 5].

Загалом, як вказує Я.В. Соколов, «формування подвійної бухгалтерії безпосередньо пов'язується з рахунком прибутків і збитків» [13], що додатково підкреслює важливість вирішення піднятої проблеми для підвищення статусу сучасного бухгалтерського обліку за рахунок об'єктивного позиціонування більш конкретизованого, формалізованого й адекватного сучасній економіці об'єкта про результативну діяльність. Наведена вище констатація проблемних аспектів сучасної бухгалтерської теорії і практики та висловлені сучасними науковцями доцільність і дієвість дослідження різних за версіями облікових доктрин у сфері обліку саме стосовно об'єктивності методики відображення і методів обчислення фінансового результату (прибутків, збитків), підтверджують обґрунтування актуальності цієї статті.

**Метою статті** є дослідження генезису рахівничої практики, теорій і концепцій бухгалтерського відображення фінансових результатів, обґрунтування доцільності урахування окремих аспектів минулих напрацювань та формулювання пропозицій щодо використання конкретних з них для розвитку сучасного обліку фінансових результатів.

Для досягнення поставленої мети вирішувались наступні завдання:

– розкрити концептуально-методологічні проблеми обліку фінансових результатів на основі аналізу їх еволюції і провести критичну оцінку сучасних засад обліково-звітної системи стосовно формалізації і репрезентації показників про результативність діяльності підприємства;

– оцінити методологічний потенціал в минулих розробках щодо встановлення результатів діяльності підприємства, окремі аспекти якого можуть об'єктивно посилити сучасну облікову методологію;

– на основі аналізу еволюції і критичної оцінки обліку фінансових результатів сформулювати й обґрунтувати рекомендації стосовно доцільності та дієвості використання окремих напрацювань в сучасних дослідженнях адаптації бухгалтерського обліку до умов реальної економіки.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** За багаторічну історію обліку (рахівництва) визнавалося, що основна мета цієї інформаційної системи полягає у визначенні фінансових результатів. Ураховуючи широко амплітудну значимість достовірності показника прибутковості підприємства (інвестиційна привабливість, оцінка ефективності

менеджменту, дивідендна спроможність, можливість фінансування різного типу соціально-економічних програм, податкові платежі тощо), представники бухгалтерської науки під впливом економічної думки упродовж всієї історії розвитку бухгалтерського обліку по-різному підходили до формулювання методик обчислення та методології відображення в бухгалтерському обліку фінансових результатів. Попри те, кількісний конкретизований вираз категорії фінансових результатів («прибутки», «збитки») упродовж всього історичного розвитку фінансово-економічної і бухгалтерської науки був дискусійним; серед науковців так і не виробилось єдиної позиції не тільки щодо змістовності цього поняття як конкретної за виразом категорії, але й загальновищезначаних концептуальних підходів до формалізації облікового об'єкта прибутку (збитку). Як наслідок, відсутня і конкретна загальноприйнятна методика обчислення результативної діяльності сучасного підприємства в системі бухгалтерського обліку, яка б давала змогу зіставляти показники різних підприємств. По-різному формулювався і зміст рахунка «Прибутки і збитки» і, відповідно, його характеристика.

Домінування постулатів динамічної, статичної, органічної чи ін. облікових доктрин та економічних шкіл перманентно спричинувало вплив (інколи суттєвий) на методи обчислення фінансових результатів в практичному обліку. У будь-якому разі бухгалтерський прибуток завжди асоціювався з арифметичною величиною чи то між взятими у розрахунок активами (вартість капіталу) на кінець і початок періоду, чи зіставленням за певною методикою доходів і витрат. Проте, «це доволі просто себе презентуючи бухгалтерське, або набагато правильніше лише математичне опосередкування прибутку, не може бути обґрунтовано економічно» [19, с. 335]. Безперечно, кількісний вираз обчисленого в обліку фінансового результату прямо залежить від обраного методу оцінки активів і запасів, методу нарахування амортизації, підходів до визнання й обчислення доходів і витрат, в т. ч. майбутніх періодів, структури і вартості функціонуючого капіталу та ін.

При дослідженні еволюційних змін і в контексті запитів сучасної економіки важливо також з'ясувати як безпосередньо зміст, так і диспозицію рахунка «Фінансові результати» (рахунок прибутків і збитків) в системі бухгалтерського обліку, а саме, чи визнавати його самостійним об'єктом обліку чи «філіальним» до рахунка «Капітал», характеризувати збірно-розподільним чи фінансово-результатним. Історичні огляди свідчать про те, що на різних етапах розвитку обліку і в межах різних облікових конвенцій наводилися численні теоретичні аргументації і практичні докази на користь тієї чи тієї системи рахунків для відображення бухгалтерського прибутку.

Історичні дослідження прибутку в багатьох тематичних працях традиційно виходять з огляду рахівничої практики давніх часів (Вавилон, Шумер). Багато науковців вважає, що практичним використанням прибутково-видаткового обліку у

Вавилоні та дзеркальної натуралістичної концепції обліку стародавнього Єгипту було закладено підвалини для визначення результативної діяльності [5, с. 11]. Деякі дослідники [2] відзначають, що «ще у Стародавній Греції були започатковані основи складання сучасної фінансової звітності» [2, с. 453] та припускається, що стародавня і антична бухгалтерія стали базисною основою для подальшого розвитку обліку прибутку.

У дуже спрощеному викладі можна відзначити, що рахівничка практика обчислення результатів діяльності в їх більш-менш наближеному до сучасного розуміння почала формуватися ще в давні часи через становлення відповідного для таких цілей обліку доходів і витрат, інформацію про які забезпечували ті чи інші прийоми констатації фактів господарської і торговельної діяльності. Проте, у цей період в рахівничій практиці більшою мірою оперували споживчими категоріями (приріст добробуту). У трактаті [7] Лука Пачолі вказував – «мета всякого купця виходить з того, щоб здобути дозволена і постійну вигоду для свого утримання» [7, с. 20], тобто про прибуток у його сучасному розумінні не йшлося, а лише про – визначення в практичному рахівництві «вигоди», ототожненої із зиском від ведення діяльності. У багатьох випадках такі результати встановлювався за методом інвентаризації і прямої реєстрації майна, які представлялися його приростом чи убутком (камеральна бухгалтерія).

Формування і впровадження у рахівничу практику «замкненої» диграфічної системи обліку (система подвійного запису, XIII ст.) відмітне тим, що до складу облікових об'єктів почали вводити рахунки власних засобів (рахунок капіталу), що давало змогу разом із результатними рахунками створювати інформаційну основу для визначення прибутку і збитку. Збережені дотепер рахункові книги середньовічної Італії, Франції та інших європейських міст-держав свідчать про тогочасний достатньо виражений акцент бухгалтерії на обчислення результату господарювання. У відомому історичному дослідженні [12] наводяться факти про те, що в секретній книзі компанії «Альберті» (1302-1329) склалася своєрідна методика визначення прибутку шляхом віднімання суми зобов'язань і вкладеного капіталу із всієї суми засобів підприємства, [12, с. 57]. Зіставлення результатів діяльності із записами на рахунком капіталу знаходять і в багатьох інших випадках. Наприклад, представлені на VIII Міжнародному конгресі істориків бухгалтерського обліку результати дослідження манускрипту (підручник-інструкція – «La Riegola de Libro» (1439)), що містить курс із ведення подвійного запису (венеціанська бухгалтерська практика), свідчать про підхід, за яким відбувалося складання інвентаря і його записів у кореспонденції з рахунками капіталу в журналі і перенесення результату діяльності в Головну книгу [21].

Організація практичного рахівництва ще у Середньовіччі була змушена підпорядковуватись

реальним економіко-правовим умовам, зокрема тому факту, що суб'єкти господарювання за своєю організаційною формою набували форм товариств. Тому вкладений і примножений капітал (отриманий прибуток) за поняттям представляв собою претензії фундаторів цих товариств. На практиці виникала необхідність розробити систему, яка б допомагала визначити фінансовий результат для його розподілу серед партнерів [12, с. 13]. У випадках, коли «рахунок капіталу був відсутній, як наприклад, в бухгалтерській системі Датіні (з бухгалтерських книг філій компанії Датіні в Пізі за 1386 р.), вершиною обліку виступав економічний рахунок, що на шести аркушах збирав підсумки всіх визнаних прибутків та інших доходів, а також збитків та інших витрат, які розміщувалися на паралельних аркушах книги Prato» [4, с. 42].

У сфері досліджень історії обліку переважно дотримуються погляду, що вигоди більш-менш формалізованого обчислення господарського результату пов'язуються з німецькою факторною бухгалтерією (І. Готліб, 1531), а достатньо чіткого окреслення господарський результат у формі прибутку отримав лише у працях Е. Леоте і А. Гільбо (1860). Італійський напрям заклав фундамент усіх подальших наукових досліджень в теорії бухгалтерського обліку фінансових результатів. Прибуток визначався як різниця між доходами і витратами, а тому вчені приділяли значну увагу методиці відображення тих господарських операцій і економічних дій, які впливають на визнання та об'єктивне обчислення доходів і зроблених витрат, забезпечуючи в такий спосіб досягнення реальності результату діяльності підприємства. Загалом зміни методики обчислення фінансових результатів у рахівничій практиці і в формалізованій системі бухгалтерського обліку пов'язувалися з тим, що: а) рахунок «збитків і прибутків» відділено від рахунка «капітал»; б) при визначенні фінансового результату (прибутку) враховується немонетарна складова – амортизація; в) при обчисленні прибутку в облікову методику включаються створені резерви і виділені витрати майбутніх періодів та інші процедурно-методичні складові.

За час еволюції бухгалтерської думки багато вчених пропонували різні удосконалення методики обліку фінансових результатів, обґрунтовуючи, наприклад, вищу об'єктивність такого методичного підходу, коли на рахунку «Прибутки і збитки» відображаються тільки поточні результати господарської діяльності, а випадкові доходи і витрати відносяться безпосередньо на рахунки капіталу (Бертран Франсуа Баррем, Л.Ф. де Казо, В. Швайкер). У французькій школі було запропоновано випадкові прибутки і збитки відносити безпосередньо до рахунка капіталу (Б.Ф. Баррем), розрахунок фінансових результатів пропонувалося визначати через різницю активів і зобов'язань (П. Гарньє) чи як варіант – різниця активу і пасиву (Е. Пізані). Відомий представник німецької школи обліку Е. Шмаленбах при визначенні (встановленні) об'єктивної величини

прибутку аргументував, що при їх обчисленні слід зосереджуватись на русі грошових витрат і доходів. В межах цієї школи було вироблено і введено в науковий оборот поняття «удаваний (фіктивний) прибуток («Scheingewinn»), тобто прибуток отриманий за рахунок галопуючого зростання цін, небезпека якого полягає в його оподаткуванні.

Погляд на зміст і сутність фінансових результатів з точки зору бухгалтерського обліку був визначальним і для класифікування рахунків за економічним змістом, призначенням і побудовою. В найбільш узагальненому поданні можна вказати, що у «Трактаті» Л. Пачолі запропоновувати вести рахунок «Прибутки і збитки» для визначення фінансового результату – «відкрити в усіх книгах окремі рахунки витрат на товари, а також вигод і втрат необхідно для того щоб мати завжди відомості про свій капітал» [7]. Такий рахунок позиціонувався в системі обліку відокремленим, проте його самостійність не мала конкретного виразу. Це тривалий період залишалося однією з основних проблем визначення обліку результатів господарювання. Одні з вчених (Б. Котрульї, А. Казанова, Г. Шрайбер, А. Файно та ін.) пропонували результати діяльності переносити на рахунок капіталу, інші дотримувались позиції, що рахунок «Прибутки і збитки» повинен бути самостійним для відображення кінцевих фінансових результатів. Так, наприклад, Б. Котрульї («Della Mercatura») пропонував переносити із журналу в головну книгу весь капітал, тобто всі складові активу та пасиву і на основі записів за рахунками Головної книги складати баланс, переносячи результати з прибутків і збитків на рахунки капіталу.

Окремі вчені дотримувались різних позицій, зокрема А. Файно дотримувався такої точки зору: 1) фінансові результати – це і є зміна капіталу; 2) відсутність відокремленого рахунка збитків і прибутків і застосування записів на інших результатних рахунках скорочує число облікових процедур; 3) рахунок капіталу в такому варіанті є абсолютно сконцентрованим й відображає фактичний стан капіталу на будь-який час.

Теоретико-прикладна еволюція обліку фінансових результатів розвивалася й під впливом загальної економічної думки у персоналістичному та інституційному напрямках. Вплив цих шкіл відобразився й у трактуванні рахунків Капіталу, Збитків і прибутків та їх взаємозв'язку. Персоналісти розглядали економічну категорію «прибуток» через його проекцію як складову капіталу, а тому рахунок Збитків і Прибутків – складова рахунка Капітал. Інституціоналісти розглядали цю категорію такою, джерелом якої є не тільки продуктивність вкладеного капіталу, але й кон'юнктурні фактори. З такої точки зору прибуток розмежовували на *операційний* (від господарської діяльності) і *фінансовий* (прибуток від кон'юнктури). Наведений погляд щодо змісту фінансових результатів як категорійного поняття з точки зору бухгалтерського обліку визначально впливав на економічно-структурний зміст і побудову бухгалтерського рахунка (табл. 1, 2).

## Характеристики рахунка фінансових результатів за економічним змістом, структурою і призначанням

Інституалісти	Персоналісти
<b>Фінансово – результатний</b> – окремий рахунок «Прибутків і збитків», який показує фінансовий результат підприємства за звітний період шляхом зіставлення доходів і витрат	<b>Збірно – розподільний</b> – взаємозв'язане відображення в поточному обліку фінансових результатів на рахунку «Прибутків і збитків» з рахунком «Капітал»
<b>Обґрунтування (висхідна позиція)</b>	
<b>Неможливо</b> розмежувати операційні та кон'юнктурні результати; рахунок прибутків і збитків показує загальний фінансовий результат діяльності	<b>Необхідно</b> відокремлювати реалізований доход (отриманий в поточному періоді від господарської діяльності) та доход, отриманий в результаті кон'юнктурних коливань
<i>Прибуток</i> (різниця між доходами і вартістю відшкодування витрат) обчислюється на основі <i>історичної вартості</i> активів.	<i>Прибуток</i> (різниця між доходами і витратами) визначається на основі <i>відновної</i> вартості активів

Джерело: систематизовано автором на основі опрацьованих джерел.

Персоналістичний зміст результативного рахунка достатньо чітко виражений у праці Р. Райша і К. Крайбіга [11], яка була базовим посібником для організації практичного рахівництва на підприємствах західної території України, яка на той час входила до Австро-Угорщини: «рахунок прибутків і втрат є посередником між фондовими результативними рахунками та чистими результативними рахунками з одного боку і рахунком капіталу з іншого боку. Він накопичує прибутки в кредиті і втрати в дебеті й передає сальдо, тобто

чистий прибуток, на рахунок капіталу» [11, Т. 1, с. 110]. В енциклопедії [17], яка подібно попередній праці використовувалась тогочасними підприємствами Галичини, авторитетний вчений у сфері обліку Р. Штерн позиціонує «рахунок прибутків і втрат, а також рахунки доходів і витрат такими, що стосуються змін на майнових рахунках» [17, с. 224]. Тому рахунок, що визначав фінансовий результат діяльності підприємства, займав різну диспозицію як в системі облікових об'єктів, так і в методології обліку загалом (табл. 2).

Таблиця 2

## Позиціонування рахунка фінансових результатів діяльності підприємства в системі бухгалтерського обліку

	Зміст і характер відображення фінансових результатів на рахунках обліку	Автори
1	Введення рахунка «Прибутки і збитки» («Зиску і втрат») для визначення фінансового результату (філіал рахунка «Капітал»)	Л. Пачолі
2	Відображення результатів господарської діяльності безпосередньо на рахунку «Капітал»	Б.Котрульї, А. Казанова, Г. Шрайбер, А.Файно
3	Субрахунок до рахунка «Капітал»	Д.А. Москетті, Г.Хольцер
4	Рахунок «Реалізація» – виведення фінансового (кінцевого) результату безпосередньо на цьому рахунку	І. С. Кіне
5	Рахунок «Прибутків і збитків» – окремий рахунок, який показує фінансовий результат діяльності підприємства	Якоб ван дер Шуер, Гільбо, Е. Шмаленбах, Е. Касіоль

Джерело: систематизовано автором на основі опрацьованих джерел.

В економетричній балансовій теорії, сформульованій у Львівському науковому середовищі, за економічним змістом і структурою рахунок фінансових результатів представлений фондовим рахунком: «рахунок прибутків і втрат не є посередником (*примітка автора статті*: тут мається на увазі – не розраховується через різницю купівельної і продажної вартості майнових цінностей), а безпосередньо рахунком капіталу він також не є результатним рахунком, а чистим фондовим рахунком. Чистий прибуток, вказаний в балансі, відображає приріст майна капіталу» [20, с. 121].

Безперечно на бухгалтерську методологію (теорію і практику) значний вплив мали фундаментальні балансові теорії. З точки зору сучасної економіки найбільш важливою можна визнати органічну

балансову теорію [23], яка загалом зосереджена на об'єктивному обчисленні майнового стану підприємства (встановлення репродуктивної вартості підприємства) на основі відновної вартості всіх складових активів, включаючи «нематеріальні блага». Ця концепція з одного боку є «компромісним» варіантом статичної та динамічної теорії, з іншого – до певної міри інформаційно забезпечує управління результативністю з умовним урахуванням принципів визнання результатів діяльності підприємства фізичної концепції збереження капіталу (постулати статичної балансової теорії) і фінансової (базові засади динамічної теорії). За цією теорією вважається, що сформульований майновий підхід з оцінкою активів за відновною вартістю дає змогу

правдиво оцінити рівень результативної діяльності підприємства. Критерії вартості ця концепція покладає у свою основу, а показники Звіту про прибутки і збитки розглядає через розрахунок результату відносної зміни взятих у розрахунок (на баланс) вартості активів [23, с. 5]. Незважаючи на логічність такого підходу сучасні науковці все ж вважають його дискусійним: «потрібно би уважно ставитися до переваг такого співставлення, до суми обох сторін балансу вирівнюють одна одну через введення рахунка чистої власності (прибуток), що має на увазі зв'язування активного або продуктивного майна і боргів» [19, с. 331].

У статичній балансовій теорії [24], яка має юридичний нахил (основна мета обліку – надати інформацію про можливість погашення підприємством своїх боргів), дотримується позиція, що фінансові результати це приріст капіталу підприємства протягом звітного періоду (активів вкладених власниками). За цією теорією похідним (вторинним) виступає показник результативного ведення господарської діяльності підприємством. Пріоритетність тут надається показнику «чиста вартість активів», який розглядається також як власний капітал і обчислюється як різниця між вартістю активів і зобов'язань.

Фінансовий результат у концепції динамічної балансової теорії [22] покладається в її основу, а тому об'єктивна репрезентація цього показника у фінансовій звітності становить основну мету обліково-звітної системи. У розвинутих на її основі парадигмах динамічного обліку обчислення фінансового результату лежить у площині розширеного варіанту визнання доходів, включаючи, крім дійсно реалізованих, потенційні продажі. Концепція динамічного обліку спрямована на вимір (встановлення) ефективності функціонування підприємства, а основними принципами є наступні: принципи капіталу (береться до уваги лише капітал дійсно вкладений у підприємство); принципи фінансового результату (фінансовий результат в динамічній концепції – це зміна за певний період величини вкладеного у підприємство капіталу, яка може бути викликана лише фінансово-господарською діяльністю підприємства).

В економетричній теорії [20] рахунок прибутків і витрат, що акумулює інформацію про результати діяльності підприємства, розглядається в групі рахунків капіталу. При цьому на основі економетричних рівнянь (економетрична квадрата, економетричний октагон) забезпечується трансформація і акомодация (пристосування – рівновага вартостей) майна і капіталу. Тобто, у цій балансовій теорії дотримується магістральна диспозиція стосовно того, що представлення результату функціонуючого капіталу хоча і відображається на рахунку прибутків і витрат, проте за методом перенесення прибутку чи витрати на цей рахунок з інших рахунків. У методологічній основі цієї теорії висхідним (базовим) моментом визнається той факт, що кожен майновий результат дає, як

наслідок, такий самий результат капіталу. Тобто, якщо майнові результати (прибуток, втрата) представлені на відповідних майнових рахунках як збільшення або зменшення майна (акція), тоді ці результати повинні також викликати рівноцінне збільшення або зменшення (реакція) капіталу.

Узагальнюючи результати проведеного дослідження, насамперед відзначимо, що історично склалися різні уявлення про прибуток, які, в той чи інший спосіб, впливали на методологію облікових систем чи рахівничої практики: прибуток як результат діяльності економічного суб'єкта, включаючи зміни кон'юнктури; прибуток як результат використання капіталу; прибуток як фінансовий вираз економічного результату діяльності. У сучасній стандартизації обліку законодавчо закріплено предметний характер цієї категорії: прибуток – сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати; збиток – перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були зроблені витрати.

Прибуток – перевищення доходів над витратами (навпаки – збиток), твердження логічне, але не очевидне. На його основі не можна чітко визначити, мова йде про грошові чи матеріальні потоки. З економічної точки зору, прибуток – це різниця між грошовими надходженнями й грошовими витратами, з господарської – різниця між майновим станом підприємства на кінець і початок звітного періоду. Тобто «прибуток з кількісної сторони є не тільки різницею доходів і витрат, а ще й є приростом (збільшенням) власного, а не попередньо вкладеного у справу капіталу: для визначення прибутку власний капітал порівнюється на початок і кінець періоду, а не з початково авансованим капіталом» [9].

Багато науковців у сфері обліку в теоретичному поданні під прибутком розуміють збільшення первинно затраченого (авансового) капіталу в результаті господарської діяльності. У згадуваній вище енциклопедії [17] обґрунтовується, що «чистим прибутком є виявлений через баланс існуючий майновий фонд, що перевищує початковий вклад [17, с. 505]. Така ж сама недостатня конкретизація стосується й безпосередньо рахунків фінансових результатів. З точки зору економічної матерії інформація про прибуток (нерозподілений прибуток), яка відображається на пасивному рахунку (пасив балансу), носить умовний характер, оскільки в активі балансу не наводиться достатньо достовірних еквівалентів. Таких виразних еквівалентів ще більше позбавлений збиток (дебетове сальдо цього пасивного рахунка), незалежно від того відображений він в активі чи від'ємною величиною в пасиві (непокритий збиток).

Виходячи з того, що за економічним змістом прибуток – додаткова вартість вкладеного капіталу, збиток – безповоротно втрачена частина вкладеного капіталу, то «з точки зору економічної теорії вважаємо, що визначення таких економічних категорій як прибуток та збиток слід відокремлювати від визначення фінансових результатів діяльності підприємства» [14, с. 418]. Нами дотримується

аналогічна позиція. Насамперед питання про розмежування традиційних прибутків і фінансових результатів за визначенням полягає в тому, що розуміти під поняттям «вкладений», тобто чи у вузькому розумінні – у процесі поточної діяльності (сукупні витрати капіталу в операційному циклі), чи в широкому – у підприємство загалом, тобто початково вкладений та інвестований за методом участі в капіталі на подальших етапах оцінки підприємства. Фінансовий результат (арифметичне зіставлення доходів і витрат – вкладений капітал у поточну діяльність протягом звітного періоду) слід відрізнити від прибутку (додаткова вартість (редукція) сукупного капіталу, вкладеного у підприємство)).

**Висновки.** В умовах сучасної економіки підвищення ефективності функціонування будь-якого суб'єкта господарювання передбачає обов'язкове впровадження новітніх технологій та інновацій (перманентне здійснення додаткових витрат – вкладення додаткового капіталу), домінування вартісної концепції (зростання вартості капіталу як критерій ефективності) над прибутковою. Відтак «класичне» розуміння прибутків (збитків) як загального фінансового результату сучасного підприємства вимагає зміни. У зв'язку з цим, для удосконалення обліку фінансових результатів пропонується використати базові засади тих напрацювань в історичному минулому, які формулюють принципи віднесення певної частини результатів діяльності безпосередньо на рахунок капіталу, а зіставлення операційних доходів і витрат – на рахунок фінансових результатів.

#### 4 Список використаних джерел

1. Берднікова Т. М. Еволюція розвитку обліку і аналізу фінансових результатів. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. 2011. 20, ч. 1. С. 283-290.
2. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік: історичний аспект. Результати дисертаційних досліджень Житомирської наукової бухгалтерської школи. Житомир: ЖДТУ, 2006. 620 с.
3. Кузнецова С. Еволюція облікового визнання і формування прибутку в торгівлі. *Вісник КНТЕУ*. 2010. № 2. С. 120-130.
4. Кутер М., Гурська М., Кутер К. Виникнення і розвиток подвійного запису. *Бухгалтерський облік і аудит. Науково-практичний журнал*. 2012. № 11. С. 38-45.
5. Максимов И. Г. Счетоводство. Краткий исторический очерк развития счетоводства и его значение в торгово-промышленных и сельскохозяйственных предприятиях. СПб: Изд. Книжного склада «Коммерческая литература», 1906. 80 с.
6. Малюга Н. М. Прибуток як економічна категорія та об'єкт бухгалтерського обліку. *Вісник ЖДТУ*. 2004. № 2. С. 119-129.
7. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях. М.: Финансы и статистика, 2001. 368 с.
8. Пилипенко Л. М. Система публічної звітності корпорацій в умовах постіндустріальної економіки: дис. ... на здобуття наук. ступеня док. екон. наук. Київ: Національна академія статистики, обліку та аудиту, 2016.

9. Прохар Н. В., Ночовна Ю. О. Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії і практики: монографія. Полтава: РВВ ПУЕТ, 2011. 257 с.

10. Пушкар М. С., Гавришко Н. В., Романів Р. В. Історія обліку та контролю господарської діяльності: навч. посіб. Тернопіль: Карт-бланш, 2003. 223 с.

11. Райш Р., Крайбіг К. Баланс і податок.. Відень, 1907.

12. Рувер Р. Как возникла двойная бухгалтерия (развитие бухгалтерии до Луки Пачиоло согласно счетным книгам купцов средневековья): монографія. Перевод с английского. М.: Госфиниздат, 1958. 218 с.

13. Соколов Я. В. *Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней*. М.: Аудит. ЮНИТИ, 1996. 638 с.

14. Уткіна Н. В. Економічний зміст фінансового результату діяльності підприємства: історичний аспект / Становлення та розвиток обліку, контролю і аналізу в Україні: тези доповідей Міжнар. наук. конф., присвяченої 100-річчю від дня народження. Німчинова Прокопа Петровича. Київ, Україна, 16–17 березня 2006 р. Київ: КНЕУ, С. 411-419.

15. Хейне П. Экономический образ мышления. Перевод с английского. М.: Новости, Catalaxu. 1994. 704 с.

16. Шаховалова Є. О. Еволюція сутності прибутку, теорії і функції. *Вісник Донецького національного університету. Серія «Економіка і право»*. 2013. № 1. С. 190-195.

17. Штерн Р. Енциклопедія з бухобліку. Відень і Лейпціг, 1902.

18. Янчева Л. М., Чернікова І. Б., Кузнецова С. О. Обліково-інформаційна система управління прибутком торговельних підприємств: монографія. Харків: Харківський державний університет харчування та торгівлі, 2012. 219 с.

19. Яремко І. Й. Фінансові результати в обліковій моделі і звітності (концепція прибуткового капіталу). *Інтереко. Науковий збірник Національного університету імені Івана Франка*. 2002. № 11. С. 330-336.

20. Ciompa P. Grundrisse einer ökonometrie und die auf der Nationalökonomie aufgebaute natürliche theorie der buchhaltung; ein auf Grund neuer ökonometrischer Gleichungen erbrachter Beweis, dass alle heutigen Bilanzen falsch dargestellt werden Verlag des Handelsschulvereines in Lemberg. Lemberg: Druck von Artur Goldman in Lemberg, 1910.

21. Postma J. La Riegola de Libro. Accounting and History / J. Postma, Helm van der A (A selections of papers presented at the 8th World Congress of Accounting Historians, Madrid, Spain, 19–21 July 2000) [online]. Доступно: <http://home.hetnet.nl/~annejvanderhelm/paper.html>. [Дата звернення 20 липня 2018 р.].

22. Schmalenbach E. *Dynamische Bilanz-Funfte Auflage*. G.A. Gloeckner, Verlagsbuchhandlung in Leipzig, 1931.

23. Schmidt F. Die organische Bilanz im Rahmen der Wirtschaft (zweite, durchgqsehene und erweiterte Auflage). Verlagsbuchhaltung in Leipzig: G.A. Gloeckner, 1922

24. Simon G. *Di Bilanzen der Uftigenfellitaften*. German Veit Simon. Berlin, 1899.

#### 4 References

1. Berdnikova, T. M. (2011). Evoliutsiia rozvytku obliku i analizu finansovykh rezultativ [Evolution of the development of accounting and analysis of financial results]. *Naukovi pratsi Kirovohradskoho natsionalnoho tekhnichnoho universytetu*.

2. Butynets, F. F. (2006). Bukhhalterskyi oblik: istorychnyi aspekt. Rezultaty dysertatsiinykh doslidzhen Zhytomyrskoi naukovoï bukhalterskoi shkoly Accounting: historical aspect. [Results of dissertation researches of Zhytomyr scientific accounting school]. Zhytomyr: ZhDTU.

3. Kuznetsova, S. (2010). Evoliutsiia oblikovoho vyznannia i formuvannia prybutku v torhivli [Evolution of accounting recognition and profit generation in trade]. *Visnyk KNTEU*, (2), 120-130.

4. Kuter M., Hurska M., Kuter K. (2012). Vynyknennia i rozvytok podviinoho zapysu. [The emergence and development of a double entry]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt. Naukovo-praktychnyi zhurnal*, (11), 38-45.

5. Maksymov, Y. H. (1906). Schetovodstvo. Kratkyi ystorycheskyi ocherk rozvytyia schetovodstva y eho znachenye v torhovo-promyshlennykh y sel'skokhoziaistvennykh predpriyatiyakh [Accountancy Brief historical account of the development of bookkeeping and its significance in commercial, industrial and agricultural enterprises]. SPb: Kommercheskaia lyteratura.

6. Maliuha, N. M. (2004). Prybutok yak ekonomichna katehoriia ta ob'iekt bukhalterskoho obliku [Profit as an economic category and an object of accounting]. *Visnyk ZhDTU*, (2), 119-129.

7. Pacholy. L. (2001). Traktat o schetakh y zapysyakh [Treatise on accounts and records]. Moskva: Fynansy i statistika.

8. Pylypenko, L. M. (2016). Systema publichnoi zvitnosti korporatsii v umovakh postindustrialnoi ekonomiky. Doktor nauk. Kyiv: Nacionaljna akademija statystyky, obliku ta audytu.

9. Prokhar, N. V. & Nochovna, Yu. O. (2011). Oblik dokhodiv, vytrat i finansovykh rezultativ: problemy teorii i praktyky [Accounting for income, expenses and financial results: problems of theory and practice]. Poltava: RVV PUET.

10. Pushkar, M. S., Havryshko, N. V., Romaniv, R. V. (2003). Istoriiia obliku ta kontroliu hospodarskoi diialnosti [History of accounting and control of economic activity]. Ternopil: Kart-blansh.

11. Raish, R. & Kraibih, K. (1907). Balans i podatok [Balance and tax]. Viden.

12. Ruver, R. (1958). Kak voznykla dvoinaia bukhhalteriya (razvytye bukhhalteryy do Luky Pachyolo sohlasno schetnym knyham kuptsov srednevekovia) [How did double accounting arise (the development of accounting to Luke Pachyolo according to the books of merchants of the Middle Ages)] (Trans. from the English). Moskva: Hosfynyzdat.

13. Sokolov, Ya. V. (1996). Bukhhalterskyi uchet: ot ystokov do nashykh dnei [Accounting: from the sources to our day]. Moskva: Audyt. YuNYTY.

14. Utkina, N. V. (16-17 March 2006). Ekonomichnyi zmist finansovoho rezultatu diialnosti pidpriemstva: istorychnyi aspekt [Economic content of the financial result of the enterprise: historical aspect]. In: Stanovlennia ta rozvytok obliku, kontroliu i analizu v Ukraini: tezy dopovidei Mizhnarodnoi naukovoï konferentsii, prysviachenoï 100-richchiu vid dnia narodzhennia. Nimchynova Prokopa Petrovycha (pp. 411-419). Kyiv: KNEU.

15. Kheine, P. (1994). Ekonomicheskyi obraz myshleniya [Economic way of thinking]. (Trans. from the English). Moskva: Novosty, Catalaxy.

16. Shakhovalova, Ye. O. (2013). Evoliutsiia sutnosti prybutku, teorii i funksii [Evolution of the essence of profit, theory and function]. *Visnyk Donetskoho natsionalnoho universytetu. Seriia «Ekonomika i pravo»*, (1), 190-195.

17. Shtern, R. (1902). Entsyklopediia z bukh obliku [Encyclopedia of Accounting]. Viden i Leiptsih.

18. Yancheva, L. M., Chernikova, I. B., Kuznetsova, S. O. (2012). Oblikovo-informatsiina systema upravlinnia prybutkom torhovelykh pidpriemstv [Accounting and information system of profit management of trade enterprises]. Kharkiv: Kharkivskyi derzhavnyi universytet kharchuvannia ta torhivli.

19. Yaremko, I. Y. (2002). Finansovi rezultaty v oblikovii modeli i zvitnosti (kontseptsiiia prybutkovoho kapitalu) [Financial results in accounting model and reporting (profitability concept)]. *Intereko. Naukovi zbirnyk Natsionalnoho universytetu imeni Ivana Franka*, (11), 330-336.

20. Ciompa, P. (1910). Grundrisse einer ökonometrie und die auf der Nationalökonomie aufgebaute natürliche theorie der buchhaltung; ein auf Grund neuer ökonomischer Gleichungen erbrachter Beweis, dass alle heutigen Bilanzen falsch dargestellt werden Verlag des Handelsschulvereines in Lemberg. Lemberg: Druck von Artur Goldman in Lemberg.

21. Postma, J., Helm van der, A. (19–21 July 2000). La Riegola de Libro. Accounting and History (A selections of papers presented at the 8th World Congress of Accounting Historians, Madrid, Spain.). Retrieved from <https://home.hetnet.nl/~annejvanderhelm/paper.html>.

22. Schmalenbach, E. (1931). Dynamische Bilanz-Funfte Auflage. G.A. Gloeckner, Verlagsbuchhandlung in Leipzig.

23. Schmidt, F. (1922). Die organische Bilanz im Rahmen der Wirtschaft (zweite, durchggsehene und erweiterte Auflage). Verlagsbuchhaltung in Leipzig: G.A. Gloeckner.

24. Simon, G. (1899). Di Bilanzen der Uftigenfellitaften. German Veit Simon. Berlin.