

Отримано: 9 листопада 2013 р.

Прорецензовано: 2 грудня 2013 р.

Прийнято до друку: 20 грудня 2013 р.

Ковтун І. Ю. Облікова оцінка прибутку до розподілу / І. Ю. Ковтун // Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка»: збірник наукових праць / ред. кол. : І. Д. Пасічник, О. І. Дем'янчук. – Острог: Видавництво Національного університету «Острозька академія», 2013. – Випуск 24. – С. 276–280.

УДК 657.41:658.155.2

JEL Classification: M41

Ірина Юрїївна Ковтун,

викладач кафедри обліку і аудиту Хмельницького національного університету

ОБЛІКОВА ОЦІНКА ПРИБУТКУ ДО РОЗПОДІЛУ

У статті проаналізований порядок облікової оцінки прибутку до розподілу відповідно до інституційних вимог та виявлені його недоліки. Обґрунтовані заходи, спрямовані на підвищення об'єктивності облікової оцінки прибутку до розподілу.

Ключі слова: концепція капіталу, облікова оцінка, історична вартість, справедлива вартість, прибуток до розподілу, приріст чистих активів.

Ирина Юрьевна Ковтун,

преподаватель кафедры учета и аудита Хмельницкого национального университета

УЧЕТНАЯ ОЦЕНКА ПРИБЫЛИ К РАСПРЕДЕЛЕНИЯ

В статье проанализирован порядок учетной оценки прибыли к распределению согласно с институциональными требованиями и определены его недостатки. Обосновано мероприятия, направленные на повышение объективности учетной оценки прибыли к распределению

Ключевые слова: концепция капитала, учетная оценка, историческая стоимость, справедливая стоимость, прибыль к распределению, приращение чистых активов.

Iryna Yuriivna Kovtun,

lecturer of Accounting and Audit Department of Khmelnytsky National University

ACCOUNTING ESTIMATES OF PROFIT BEFORE DISTRIBUTION

The article analyzes the procedure of accounting estimates made for profits available for distribution according to the institutional requirements are listed disadvantages. Reasoned measures that increase the objectivity of accounting estimates made for profits e available for distribution

Key words: concept of capital, accounting estimates, historical cost, fair value, profits available for distribution, increment of net assets.

Постановка проблеми. Розподіл прибутку, що є завершальним етапом облікового циклу звітного періоду, уособлює один із найважливіших господарських процесів будь-якого підприємства. Його значущість зумовлюється впливом на інвестиційну привабливість та ринкову вартість бізнесу, і що не менш важливо – він є безпосереднім інструментом реалізації головної мети діяльності підприємства – підвищення рівня добробуту власників. Відтак величина прибутку, який підлягає розподілу, є предметом інтересів значної групи зацікавлених осіб. При цьому вона залежить не тільки від об'єктивних зовнішніх і внутрішніх чинників, але й від професійних суджень, які закладаються в основу облікових оцінок, а отже, і облікової політики підприємства.

Формально оцінка прибутку до розподілу виходить за межі визначення облікових оцінок за П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», як попереднього судження, яке «використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами» [1]. Проте сутнісний підхід виявляє діалектичний зв'язок між обраними підприємством обліковими оцінками та величиною прибутку до розподілу.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання облікових оцінок не є новим в академічних колах і його дослідженням займаються в Україні (С. Ф. Голов, Л. Г. Ловінська, Н. М. Малюга, Г. В. Нашкерська, Є. Ю. Попко, І. Й. Яремко), Росії (М. І. Кутер, Ю. М. Снопко, Я. В. Соколов) та в країнах Заходу (Дж. Блейк, Г. А. Велш, С. Дж. Грей, Д. Мітчел, Б. Е. Нідлз, Ж. Рішар). Як результат, сьогодні можна вести мову про існування потужного теоретичного обґрунтування методології оцінок в бухгал-

терському обліку, яке розвивається у відповідь на трансформацію та зростання інформаційних потреб господарського середовища. Попри це прикладні аспекти оцінки конкретних об'єктів обліку, а надто тих, які декларуються залишковими показниками (прибуток до розподілу та власний капітал у цілому), залишаються не вивченими, а тому потребують належного обґрунтування.

Мета і завдання дослідження. Таким чином, метою публікації є аналіз порядку облікової оцінки прибутку до розподілу, що склався в Україні відповідно до інституційних вимог, а також обґрунтування заходів, спрямованих на усунення його недоліків.

Виклад основного матеріалу. Прибуток є центральною категорією розподільчих корпоративних операцій, які реалізуються відповідно рішень, ухвалених власниками підприємства. Незважаючи на похідний характер визначення прибутку, який підлягає розподілу, він має цілком вимірювану вартісну оцінку, яка виходить з механізму його формування, закріпленого національними стандартами (рис.).

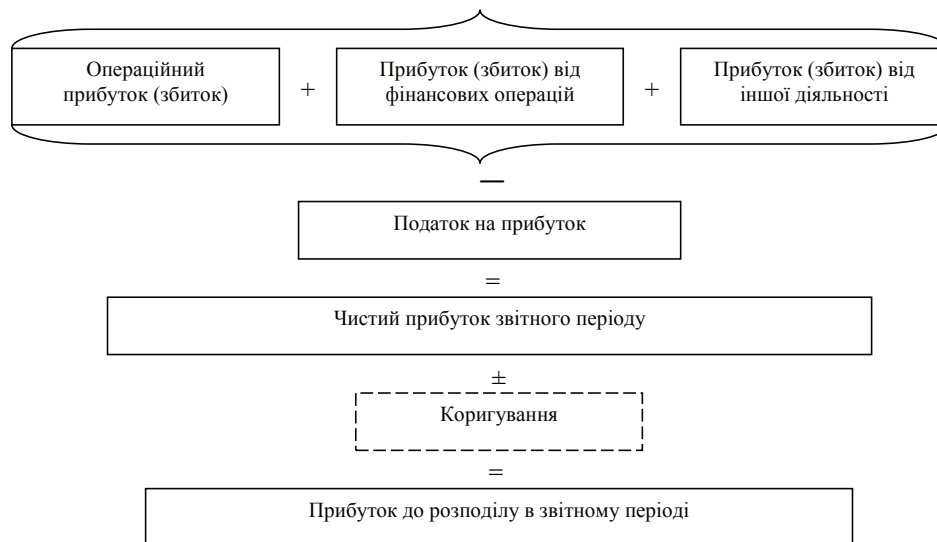


Рис. Механізм формування прибутку до розподілу відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку

У цьому механізмі чітко проявляється вплив інституційних інтересів, оскільки методика й методологія вартісного вимірювання задається «зверху» й описується комплексом формальних правил [7, 220]. З останніх випливає, що у розпорядження підприємства надходить сума заробленого у звітному періоді прибутку від усіх видів здійснюваної господарської діяльності, крім тієї його частини, яка вилучається до бюджету у вигляді податку на прибуток. Наразі звернемо увагу на такі особливості. По-перше, у 2013 році зі складу видів діяльності було вилучено надзвичайну, тому постає проблема відмежування впливу на фінансовий результат підприємства екстраординарних подій. По-друге, за означенням прибуток (збиток) від фінансової діяльності не включає результату від операцій з власним капіталом, оскільки вони враховуються шляхом коригування елементів капіталу, в тому числі прибутку (за умови недостатності первинних джерел покриття). Водночас прибуток звітного періоду потребує коригування на суми, пов'язані зі змінами облікової політики або виправленням помилок, як того вимагає П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах».

Концептуальна основа фінансової звітності містить диференційований підхід до визначення прибутку залежно від застосовуваної підприємством концепції капіталу [3, с. 35–36]. Так, відповідно до фізичної концепції капіталу, прибуток відповідає приросту фізичної виробничої потужності (продуктивності) підприємства після вилучення будь-яких виплат власникам та внесків власників за звітний період. Іншими словами, прибуток – це приріст вартості активів (за вирахуванням трансакцій власників). Концепція збереження фінансового капіталу ґрунтується на тому, що прибуток заробляється тільки у разі приросту чистих активів (за вирахуванням трансакцій власників).

Оскільки вітчизняний облік власного капіталу ґрунтується саме на фінансовій концепції, продовжимо її аналіз, розглянувши приріст чистих активів під іншим кутом зору. До збільшення власного капіталу (рівнозначно – чистих активів), крім внесків власників, також призводить збільшення додаткового капіталу (під впливом операцій дооцінки необоротних активів, їх безоплатного отримання тощо). Чи правомірно такий приріст зараховувати до прибутку? На нашу думку, цього робити не варто, хоча б з тієї причини, що

відповідний приріст є, по-суті, додатковою капіталізацією, а тому ніяк не може підлягати розподілу, хоча справедливо буде зазначити, що цільове призначення за цими джерелами офіційно не закріплене.

Поряд з цим існує інша проблема, вирішення якої матиме принциповий вплив на визначення розміру прибутку, що підлягає розподілу: чи відповідає знайдений приріст (з урахуванням вищевказаних обмежень) тій сумі, яка підлягатиме розподілу у звітному періоді. Аналізуючи юридичний аспект операції, можна дати ствердну відповідь, але чи дотримано внаслідок її реалізації принцип превалювання сутності над формою? Відповісти на нього можна посилаючись на концепцію вартісної оцінки, що застосовується в бухгалтерському обліку: реальний приріст чистих активів потребує коригування розрахункової величини на зміну купівельної спроможності базової грошової одиниці, в якій виражені параметри останньої. Хоча окремі науковці схильні вважати її недієвою в умовах застосування фінансової концепції капіталу [4, с. 115]

Найбільш послідовними у вирішенні зазначеної проблеми можна вважати розробки західних науковців, які умовно можна розділити на дві групи [8, с. 306]. Центральною ідеєю представників першої групи (Ж. Б. Дюмарше, Т. Ліппперг, Г. Брюндлер, Ф. Шмідт) є вирішення проблем коригування через переоцінку активів підприємства. Представники другої групи (Л. Бернастайн) обрали за основу стратифікацію інтересів вкладників капіталу (позикового та власного), а тому відстоюють необхідність переоцінки статей зобов'язань (як показує практика, найчастіше саме кредитори потерпають від наслідків несприятливої цінової кон'юнктури). Їх порівняння подано в таблиці.

Таблиця
Коригування облікових оцінок з урахуванням цінової кон'юнктури

Об'єкти обліку	Концепція оцінки								
	Ж. Б. Дюмарше		Т. Ліппперг, Г. Брюндлер		Ф. Шмідт		Л. Бернастайн, Р. Чамберс		
	ІВ	СВ	ІВ	СВ	ІВ	СВ	ІВ	СВ	
Актив									
Необоротні активи	+*	–	–	+	–	+	–	+	
Оборотні активи	+*	–	–	+	–	+	–	+	
Пасив									
Власний капітал	+*	–	+*	–	+*	–	+*	–	
Зобов'язання	+	–	+	–	+	–	–	+	
Примітки: ІВ – історична вартість (собівартість); СВ – справедлива вартість; «–» – неприйнятна концепція оцінки; «+» – прийнятна концепція оцінки; «+*» – прийнятна концепція оцінки із застереженням									

Позиція Ж. Б. Дюмарше полягає в тому, що облік об'єктів протягом року ведеться за історичною оцінкою, а вплив цінового чинника враховується на дату завершення звітного періоду шляхом переоцінки активів (відображається на відповідних регулятивних статтях в активі балансу) з одночасним визнанням на суму переоцінки потенційних прибутків (збитків). Т. Ліппперг та Г. Брюндлер наполягають на необхідності врахування зміни вартості відповідних активів протягом звітного періоду (тобто їх відображення в обліку за теперішньою вартістю), а балансуєчими статтями в цьому разі виступають резерви переоцінки. Останні відображаються окремою статтею у складі власного капіталу суб'єкта господарювання в розрізі резерву під знецінення грошових потоків (для результату переоцінки монетарних активів) та резерву підвищення цін (для немонетарних активів). Балансування за правилом Брюндлера проводиться відповідно до темпу росту цін, що мав місце протягом звітного періоду:

$$\text{Якщо } I_{rc} \begin{cases} \leq I_{kc} \rightarrow \text{балансовий прибуток(збиток)} \\ > I_{kc} \rightarrow \text{балансовий прибуток(збиток), додатковий фонд} \end{cases}$$

де I_{rc} – індекс фактичного рівня цін;
 I_{kc} – індекс купівельної спроможності.

Додатковий капітал від переоцінки активів за Брюндлером може виникати лише в умовах гіперінфляції. За Ф. Шмідтом, коригування величини реального прибутку за будь-якої цінової динамки є не-

припустимим. Результат переоцінок відповідних груп активів вчений пропонує акумулювати на рахунку фінансового капіталу, яким є резервний капітал.

Напротивагу трьом описаним підходам, четверта теорія вимагає ведення обліку як активів, так і зобов'язань за теперішньою (справедливою) вартістю. При цьому на звітну дату також передбачається переоцінка статей власного капіталу (Р. Чамберс, Л. Міллер), які протягом періоду обліковуються за історичною собівартістю. Балансуючою статтею за таких умов виступає прибуток (збиток) від утримання активів та боргів. Такий прибуток (збиток) розглядається в розрізі реалізованого (що виникає в момент ліквідації балансових статей через їх вибуття або погашення) та нереалізованого (виникає від утримання балансових статей).

Підхід до вирішення цього питання, закріплений національними стандартами бухгалтерського обліку, містить елементи як першої, так і другої з проаналізованих теорій, проте його не можна назвати послідовним. На користь непослідовності свідчать такі обставини: по-перше, результати переоцінки необоротних активів справді відображаються у складі додаткового капіталу (рахунок 41 «Капітал у дооцінках» (але тільки у разі їх дооцінки)), суми ж уцінки через показник інших витрат звичайної діяльності (рахунок 975) впливають на розмір чистого прибутку (збитку) або ж коригують додатковий капітал (рахунок 41) у разі наявності попередніх дооцінок; по-друге, результати переоцінки запасів через показники інших операційних доходів (рахунок 719) та витрат (946, 949) потрапляють до складу операційного прибутку (збитку); по-третє, переоцінка інших статей не здійснюється (за винятком монетарних активів, капіталу та зобов'язань, що виражені в іноземних валютах); по-четверте, пріоритетною оцінкою у вітчизняному обліку є історична собівартість (з об'єктивних причин в обліковій практиці зарубіжних країн її витісняє справедлива вартість [6, с. 180]). Внаслідок такого стану речей відбувається зміщення показників прибутку звітної періоду та потенційного прибутку (збитку), тобто база розподілу виявляється завищеною або заниженою.

Дослідження облікової практики таких країн, як Великобританія, Естонія, Нідерланди, Німеччина, Польща, Франція, Швеція та Швейцарія, вказує на альтернативний підхід до вирішення цієї проблеми. Він реалізується за рахунок формування резерву переоцінок. При цьому кожна з країн має індивідуальний підхід до його формування та використання. До прикладу, в Німеччині Єдиною номенклатурою рахунків промисловості передбачене ведення обліку результатів переоцінки на балансових рахунках 080 «Коригування балансової вартості основних засобів» та 081 «Коригування балансової вартості оборотних засобів» з подальшим розкриттям інформації в пасиві бухгалтерського балансу [5, с. 360]. У Франції та Польщі такий резерв формується з метою відстрочення податкових платежів у зв'язку з переоцінкою активів; в Естонії – за наслідками підвищення цін необоротних активів через інфляцію; у Швеції – в порядку переоцінки необоротних (матеріальних та фінансових) активів, а в Швейцарії – ще й пасивів (при придбанні компанії) – за ринковою вартістю.

Для порівняння в США відповідно до принципів GAAP усі активи розглядаються як потенційні вигоди, тому будь-які переоцінки мають виключний (епізодичний) характер. Про дооцінку, як таку, взагалі не йдеться, а для її проведення у підприємства повинні бути достатньо обґрунтовані підстави (на зразок угоди про заміну агрегатів тощо). Більш поширеними є операції уцінки оборотних та необоротних активів. Балансуючим рахунком при цьому виступає рахунок «Невідшкодовані збитки» [2, с. 212], який скорочує нерозподілений прибуток. У Російській федерації реалізована подібна схема: за ПБУ 6/01 «Облік основних засобів» суми дооцінки основних засобів відносяться на збільшення додаткового капіталу, а ось результат уцінки основних засобів, які раніше не дооцінювалися, – безпосередньо на рахунок прибутків (збитків).

Абстрагувавшись від низки процедурних розбіжностей, припускаємо доцільність виділення такого резерву у складі резервів прибутку. Така можливість у цілому передбачена Концептуальною основою фінансових звітів [3]. Його доцільно кваліфікувати як статутний, оскільки необхідною умовою для нього є ухвалення акціонерами рішення про спрямування частини прибутку на його поповнення. Тобто такий резерв формується шляхом відрахувань частини чистого прибутку, визначеної за аналітичними даними про динаміку справедливої вартості за групами фіксованих активів. Він використовується на відновлення додаткового капіталу за результатами переоцінки фіксованих активів. Суми резерву, не використані до закінчення звітної року, на дату складання річної звітності повинні бути приєднані до нерозподіленого прибутку. Відтак, порівняно з чинною обліковою практикою, користувачі отримують інформацію про прибуток до розподілу, вільний від впливу результатів переоцінок (пасивних прибутків або збитків внаслідок утримання необоротних активів). І що не менш важливо – реалізується концепція консерватизму облікових оцінок.

Висновки. Отже, облікова оцінка прибутку до розподілу, яка сформувалася в Україні на основі нормативно-правових вимог, з позицій процедурного підходу передбачає поетапне коригування фінансового результату від господарської діяльності підприємства на суми податку на прибуток та впливу змін облікової політики або виявлених помилок у звітах за попередні періоди. З іншого боку, відповідно до фінансової концепції капіталу прибуток звітного періоду, що може бути розподілений власниками, дорівнює приросту чистих активів. Практичною проблемою кожного з цих підходів є зміщення показників потенційного і заробленого прибутків (у зв'язку із застосуванням історичних оцінок), яка, на наше переконання, може бути усунута шляхом формування специфічного резерву прибутку під знецінення фіксованих активів. Відтак вартісна оцінка прибутку до розподілу набуває ознак вищої об'єктивності й забезпечується надійність звітних даних.

Література:

1. виправлення помилок і зміни у фінансових звітах : положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 [Електронний ресурс]. – [Чинний від 1999-05-28]. – Режим доступу : <http://www.zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99>.
2. Качалин В. В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами GAAP / В. В. Качалин. – М. : Эксмо, 2006. – 400 с.
3. Концептуальна основа фінансової звітності / Рада МСБО ; офіц. переклад Мін-ва фінансів України. – К., 2010. – 37 с.
4. Ловінська Л. Г. Сутність оцінки в системі бухгалтерського обліку / Л. Г. Ловінська // Фінанси України. – 2006. – № 5. – С. 108–116.
5. Мус Г. Бухгалтерський облік: основи – завдання – розв'язання / Г. Мус, Р. Ханшманн ; пер. з нім. С. Лобачової. – К. : КНЕУ, 2000. – 368 с.
6. Нашкерська Г. Види оцінок та їх використання в обліковій системі підприємств / Г. Нашкерська // Вісник Львівського університету. Серія економічна. – 2008. – Вип. 40. – С. 176–181.
7. Попко Є. Ю. Розвиток методології оцінки в бухгалтерському обліку: інституціональний підхід / Є. Ю. Попко // Бізнес-Інформ. – 2013. – № 2. – С. 218–222.
8. Хендриксен Э. С. Теория бухгалтерского учета / Э. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда ; пер. с англ. под ред. проф. Я.В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 576 с.