

УДК 657.1 : 657.012.1
JEL Classification M41, M21, O23

Чайка Тетяна

к.е.н., доцент

кафедра економічного аналізу та обліку

Національний технічний університет «Харківський політехнічний інститут»

Харків, Україна

E-mail: chaykatata@gmail.com

ВПЛИВ КОНЦЕПТУАЛЬНИХ ОСНОВ І МЕТОДИКИ СКЛАДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ НА РЕЛЕВАНТНІСТЬ АНАЛІЗУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Анотація

Вступ. Автором проведено дослідження з метою виявлення можливих розбіжностей, уточнення переваг та недоліків актуальних концепцій складання фінансової звітності; удосконалення підходів до інтерпретації показників, отриманих за результатами проведення аналізу фінансових результатів діяльності підприємства.

Методи. В процесі дослідження використано наступні методи: аналізу і синтезу (при визначенні сутнісних характеристик економічної категорії «фінансові результати»); зіставлень (при дослідженні актуальних концепцій складання фінансової звітності); системно-структурний (при виявленні взаємозв'язків і взаємозалежностей між вихідними, розрахунковими та підсумковими показниками фінансових результатів діяльності підприємства); дедукції і індукції (при з'ясуванні впливу рівня транспарентності, достовірності, доречності і адекватності аналітичної інформації про фінансові результати діяльності підприємства на якість задоволення інформаційних потреб різних груп споживачів фінансової інформації з урахуванням конфлікту їх інтересів).

Результати. Виявлено, що позитивними наслідками обліку за справедливою вартістю є: надання інвесторам і кредиторам транспарентної та достовірної інформації про ринкову вартість підприємства; оздоровлення структури активів шляхом списання їх неліквідної частини; збільшення показників ліквідності. Негативними наслідками є: небезпека фальсифікування з боку керівництва підприємства (особливо при обліку за справедливою вартістю об'єктів, для яких не існує відкритої інформації про їх ринкову вартість); а в умовах кризи ще й ризик істотних списань вартості активів, зниження показників платоспроможності, падіння прибутковості, і, при самому несприятливому розвитку ситуації, запуск самопідтримної зворотної дефляційної спіралі. Дістало подальший розвиток дослідження неузгодженості підсумкових результатів фінансової звітності, складеної за різними стандартами. З'ясовано вплив концепції обліку фінансових результатів на якість задоволення інформаційних потреб різних груп споживачів фінансової інформації (з урахуванням конфлікту їх інтересів).

Висновки. Результати дослідження сприяють усуненню наявних протиріч в системах фінансової звітності можуть бути використані в практичній управлінській, облікової та аналітичної роботі при визначенні окремих аспектів облікової політики підприємства; стратегічному плануванні; прийнятті адаптаційних і інноваційних управлінських рішень. Подальші дослідження можуть бути пов'язані з проведенням емпіричних спостережень, спрямованих на уточнення коливання значень показників фінансових результатів при використанні різних методик обліку, а також з розробкою адаптивної аналітичної моделі, яка дозволила б підвищити достовірність порівняльних процедур в цих випадках.

Ключові слова: фінансові результати; фінансова звітність; концепція обліку; сукупний дохід; інший сукупний дохід; аналіз фінансових результатів; історична вартість; справедлива вартість.

Вступ.

Система показників фінансових результатів діяльності підприємства є базою розрахунку і аналізу ефективності його діяльності. Від повноти, достовірності, інформаційної прозорості обліку фінансових результатів залежить якість подальшої аналітичної роботи, пов'язаної із визначенням рівня ефективності, пошуком резервів подальшого розвитку і оцінкою інноваційного потенціалу суб'єкта господарювання.

Бухгалтерському обліку, як галузі економічних знань притаманні динамічний розвиток, раціоналізація і безперервні зміни. Трансформуються, модернізуються концепції обліку, виникають

нові можливості отримання і обробки відомостей про ті чи інші аспекти фінансової діяльності підприємства. Існування в українському нормативно-правовому та науково-практичному просторі різних систем фінансової звітності (національної та міжнародної) і концепцій визначення фінансових результатів, які до того ж постійно змінюються та вдосконалюються, значно ускладнює аналітичну роботу, пов'язану з обліком, аналізом, а особливо, з порівнянням отриманих результатів.

Відсутність статичності, еволюційний характер розвитку методики складання фінансової звітності вимагає уточнення і вдосконалення підходів до збору, обробці, структуруванню і тлумаченню результатів аналізу фінансової інформації про діяльність підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Проблемам визначення і уточнення економічної сутності фінансових результатів; питанням розробки і вдосконалення концепції обліку фінансових результатів присвячені праці багатьох вчених. Різні підходи до вирішення даної проблеми викладені, зокрема, в роботах Т. В. Давидюк, О. О. Фальченко, О. І. Артеменко, М. В. Патарідзе-Вишинської, Т. О. Гуренко, Д. Л. Байцер, М. В. Рети, Г. О. Пляки, Л. Г. Ловінської, О. О. Дробишевої, А. О. Рижкова.

Дослідженню і порівнянню існуючих систем фінансової звітності (зокрема, національної і міжнародної) присвячені праці Н. П. Кузик, О. А. Боярової, С.Ф. Легенчука, Н.М. Королюк.

Розгляд особливостей обліку і відображення у фінансовій звітності сукупного доходу підприємства міститься у роботах В. О. Ганусич, І. В. Кошкалда, О. В. Ковальової, А. В. Озеран, Н. В. Семенишеної.

Незважаючи на велику кількість робіт, присвячених даній проблематиці, в даний час триває процес дослідження існуючих розбіжностей між різними системами і концепціями обліку.

Потребують подальшого уточнення та систематизації: порядок визначення і принципи віднесення окремих складових до категорії «фінансові результати»; особливості розрахунку, аналізу і інтерпретації величин та співвідношень окремих складових фінансових результатів (з урахуванням концепції обліку, що використовується).

Особливу увагу, з нашої точки зору, необхідно приділити виявленню загальних закономірностей впливу використання окремих концепцій обліку фінансових результатів діяльності підприємства на достовірність, транспарентність і рівень довіри до отриманої інформації з боку інвесторів, кредиторів та інших зацікавлених користувачів фінансової аналітики.

Мета.

Метою досліджень було виявлення можливих розбіжностей між актуальними підходами щодо визначення та віднесення окремих складових фінансової звітності до категорії «фінансові результати»; уточнення переваг та недоліків існуючих концепцій визнання фінансових ресурсів з урахуванням конфлікту інтересів між різними користувачами фінансової інформації (державою, власниками підприємства, інвесторами, клієнтами та ін.); удосконалення підходів щодо інтерпретації абсолютних і відносних показників, отриманих за результатами проведення аналізу фінансових результатів діяльності підприємства.

Методологія дослідження.

В процесі дослідження були використані наступні методи: аналізу і синтезу (при визначенні сутнісних характеристик економічної категорії «фінансові результати»); зіставлень (при дослідженні актуальних концепцій складання фінансової звітності); системно-структурний (при виявленні взаємозв'язків і взаємозалежностей між вихідними, розрахунковими та підсумковими показниками фінансових результатів діяльності підприємства); дедукції і індукції (при з'ясуванні впливу рівня транспарентності, достовірності, доречності і адекватності аналітичної інформації про фінансові результати діяльності підприємства на якість задоволення інформаційних потреб різних груп споживачів фінансової інформації з урахуванням конфлікту їх інтересів).

Результати.

Фінансові результати - прояв ефективності роботи суб'єкта підприємницької діяльності [1]. Як наголошується, зокрема, в праці Давидюк Т. В., Тарасової О.В. та Ріпки Л. М. [2], саме дані щодо фінансових результатів підприємства дають найбільш точне уявлення про економічний стан підприємства.

Отже, основною сутнісною характеристикою економічної категорії «фінансовий результат» є здатність відображати ефективність діяльності підприємства як в цілому, так і в розрізі її окремих складових: фінансування, інвестування, постачання, виробництво, збут.

Як наголошують Фальченко О.О. та Артеменко О.І., відповідно до найбільш поширеного і загальноживаного визначення, фінансові результати в діяльності господарюючих суб'єктів – це або прибуток, або збиток підприємства за звітний період [3].

Саме концепцію «доходи – витрати» покладено в основу побудови «Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)» Національного Положення (Стандарту) Бухгалтерського Обліку (НП(С)БО).

Однак, будучи узагальненими поняттями більш високого рівня ієрархії, «прибуток підприємства» і «збиток підприємства» не мають взаємно-однозначної відповідності з жодним показником, що міститься у фінансовій звітності підприємства.

Отже, розглянемо, які саме показники фінансових результатів містяться в фінансовій звітності підприємства, і, таким чином, являють собою вихідну інформацію для проведення аналізу і пошуку резервів підвищення ефективності його діяльності.

Перш за все розглянемо фінансову звітність, яку складають підприємства, що ведуть облік у відповідності до НП(С)БО.

У «Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід)» (розділ I «Фінансові результати») містяться наступні показники фінансових результатів діяльності підприємства:

- валовий прибуток (код рядка 2090), або валовий збиток (код рядка 2095);
- фінансовий результат від операційної діяльності, прибуток (код рядка 2190), або фінансовий результат від операційної діяльності, збиток (код рядка 2195);
- фінансовий результат до оподаткування, прибуток (код рядка 2290), або фінансовий результат до оподаткування, збиток (код рядка 2295);
- чистий фінансовий результат, прибуток (код рядка 2350), або чистий фінансовий результат, збиток (код рядка 2355).

Крім того, підприємство на свій розсуд і у відповідності до специфіки діяльності, має право застосовувати також додаткові статті фінансової звітності. У цих статтях міститься наступний показник фінансових результатів діяльності підприємства, що входить до складу фінансового результату до оподаткування:

- прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті (код рядка 2275).

Якщо підприємство складає «Звіт про рух грошових коштів за непрямим методом», з цієї форми звітності можна отримати інформацію про такі фінансові результати:

- прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування (код рядка 3500), відповідає коду рядка 2290, або 2295 «Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід);
- збиток (прибуток) від нереалізованих курсових різниць (код рядка 3515);
- збиток (прибуток) від неопераційної діяльності та інших негрошових операцій (код рядка 3520).

З додаткових статей фінансової звітності, які підприємство має право використовувати чи не використовувати на власний розсуд, можна узяти також такі показники, що характеризують фінансові результати діяльності підприємства (обліковуються у «Звіті про рух грошових коштів за непрямим методом»):

- прибуток (збиток) від участі в капіталі (код рядка 3521);
- збиток (прибуток) від реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу та груп вибуття (код рядка 3523);

– збиток (прибуток) від реалізації фінансових інвестицій (код рядка 3524).

З точки зору забезпечення максимально повного аналізу фінансових результатів діяльності підприємства, інтерес представляє також розділ II «Сукупний дохід» «Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)» НП(С)БО.

У відповідності до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) – звіт про доходи, витрати, фінансові результати та сукупний дохід» [4]. Таким чином, НП(С)БО1 чітко відмежовує сукупний дохід від фінансових результатів діяльності підприємства.

Далі в НП(С)БО1 також вказується: «інший сукупний дохід – доходи і витрати, які не включені до фінансових результатів підприємства, ... сукупний дохід – зміни у власному капіталі протягом звітного періоду внаслідок господарських операцій та інших подій (за винятком змін капіталу за рахунок операцій з власниками)» [4].

Як вказується в праці Ганусич В. О. [5], «господарські операції з елементами власного капіталу, які впливають на сукупний дохід, утворюють дві групи:

– доходи і витрати, які формують чистий фінансовий результат та обліковуються на рахунках 7 і 9 класів;

– інший сукупний дохід, виникнення якого обліковується безпосередньо на рахунках власного капіталу (4 клас), оминаючи рахунки доходів і витрат».

При цьому інший сукупний дохід підприємства включає в себе як елементи, які можуть бути рекласифіковані на статті прибутку/збитку, так і елементи, що не підлягають подібній рекласифікації. У «Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід)» (розділ II «Сукупний дохід») НП(С)БО з кодом 2450 обліковується інший сукупний дохід до оподаткування, з кодом 2455 - податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом, а з кодом 2460 - інший сукупний дохід після оподаткування. Але, як відзначається у [5], «в нормативних актах немає жодних пояснень щодо податку на прибуток, пов'язаного з іншим сукупним доходом. Не зрозуміло, в якій графі «Звіту про власний капітал» НП(С)БО має відображатися його сума, а без її відображення дані звіту будуть некоректними, оскільки податок на прибуток вираховується з показника «інший сукупний дохід до оподаткування».

У наявності невизначеність, суть якої полягає в питанні про те, чи включати в категорію «фінансові результати діяльності підприємства» ту частину іншого сукупного доходу, яка може бути рекласифікована на статті прибутку/збитку.

Виходячи з опису, що міститься в розділі I «Загальні положення» НП(С)БО1, весь інший сукупний дохід, в тому числі і частина, що рекласифікується на прибуток/збиток, не відноситься до категорії «фінансові результати». Як зазначається в [6], інший сукупний дохід характеризує доходи і витрати, що не включені в фінансові результати підприємства.

Однак, виходячи з концепції «доходи - витрати», яка покладена в основу побудови «Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)» НП(С)БО, та, спираючись на визначення фінансових результатів через категорії прибутку і збитку [3; 7; 8], частина іншого сукупного доходу, що може бути рекласифікована на статті прибуток/збиток, всеж-таки повинна відноситися до категорії «фінансові результати діяльності підприємства».

В інтересах забезпечення максимально повної інформаційної бази аналізу фінансових результатів діяльності підприємства, необхідним є детальний облік елементів, що рекласифікуються на статті прибутку/збитку, водночас, фінансова звітність, побудована на основі НП(С)БО, не надає такої можливості.

Як бачимо, коректність подання системи фінансових результатів підприємства безпосередньо залежить від методики їх розрахунку.

Згідно із позицією Рети М. В. та Пляки Г.О. [9], на сьогоднішній день існує «два принципові підходи до розрахунку фінансових результатів підприємства: 1) метод порівняння доходів і витрат (метод «витрати-випуск») – передбачає визначення прибутку (збитку) згідно принципу нарахування

та відповідності доходів і витрат; 2) метод порівняння капіталу (або метод зміни чистих активів) – передбачає визначення приросту власного капіталу у звітному періоді як різниці між сумою власного капіталу на кінець і на початок звітного періоду».

За першим підходом облік фінансових результатів здійснюється на основі НП(С)БО. Другий підхід використовується у Міжнародних стандартах фінансової звітності (МСФЗ). Підхід до звітування підприємствами про результати власної діяльності був змінений Радою МСФЗ у 2007 р. Концепція власного капіталу, або інша назва, концепція сукупного доходу, прийшла на зміну концепції «доходи – витрати».

Таким чином, у МСБО 1 під бухгалтерським прибутком слід розуміти фактичний приріст власного капіталу протягом звітного періоду [10].

Відмінною рисою МСФЗ від національної системи бухгалтерського обліку є те, що звітність за МСФЗ формується, не ґрунтуючись на законодавчих нормах, а виходячи з конкретних фінансових реалій [11].

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО1) передбачає використання наступних видів звітності: звіт про фінансовий стан; звіт про сукупні доходи; звіт про зміни у власному капіталі; звіт про рух грошових коштів; примітки [12].

Суб'єкт господарювання може використовувати інші назви для звітів, ніж ті, що використовуються у МСБО1. Крім того, МСБО 1 не встановлює обов'язкової для застосування форми звітів, а лише визначає мінімальний перелік статей, які мають бути наведені у тому чи іншому звіті. Таким чином, у підприємства є можливість створювати і використовувати ті форми звітів, які максимально точно відображають специфіку виробничо-господарської діяльності саме цього підприємства.

Звіт про сукупні доходи може бути подано у двох варіантах. Перший варіант – це складання Єдиного Звіту про прибуток або збиток та інший сукупний прибуток з виділенням двох розділів: для прибутку/збитку та для іншого сукупного прибутку. Другий варіант – складання двох звітів: окремого Звіту про прибутки та збитки, і Звіту про прибуток або збиток та інший сукупний прибуток.

Принциповою є вимога МСБО 1 щодо окремого подання статей іншого сукупного доходу, які в подальшому будуть рекласифіковані в прибуток або збиток за умови виконання певних умов, та статей, які не підлягатимуть такій перекласифікації (нагадаємо, що НП(С)БО1 такої можливості не містить).

Вимоги МСБО 1 вказувати у «Звіті про сукупні доходи» елементи іншого сукупного доходу, згруповані за ознакою можливості віднесення на статтю прибутку/збитку, допомагають не тільки оцінити внесок кожної статті в загальну величину сукупного доходу, а й дослідити вплив складових сукупного доходу на зміну загального прибутку (збитку) підприємства. При цьому необхідно брати до уваги, що елементи, які мають бути наведені у складі іншого сукупного доходу, по суті не належать до основної діяльності підприємства, є довгостроковими за природою, і зазвичай, знаходяться поза контролем управління [13].

Концепція власного капіталу (концепція сукупного доходу) передбачає віднесення до фінансових результатів діяльності підприємства, поряд з розглянутими вище показниками, також і таких показників, як:

- інший сукупний прибуток (збиток);
- загальний сукупний прибуток (збиток);

Згідно із МСБО 1, інший сукупний прибуток містить статті доходів або витрат (включаючи коригування перекласифікації), які не визнані у прибутку або збитку, як вимагають або дозволяють інші МСФЗ.

Загальний сукупний прибуток – це зміна у власному капіталі протягом періоду внаслідок операцій та інших подій, окрім тих змін, що виникли внаслідок операцій з власниками, які діють згідно з їх повноваженнями власників. Загальний сукупний прибуток включає всі компоненти «прибутку або збитку» та «іншого сукупного прибутку» [12].

Компонентами іншого сукупного прибутку є: зміни у надлишку переоцінки; актуарні прибутки

та збитки за програмами з визначеними виплатами; прибутки та збитки, що виникають внаслідок переведення фінансової звітності закордонної господарської одиниці; прибутки та збитки від інвестицій в інструменти власного капіталу, оцінені за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки в іншому сукупному прибутку; ефективна частка прибутків та збитків за інструментами хеджування при хеджуванні потоків грошових коштів; для окремих зобов'язань, призначених як такі, що оцінюються за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки у прибутку або збитку, величина зміни справедливої вартості, що відноситься до змін кредитного ризику зобов'язання [12].

Отже, облік на основі концепції зміни власного капіталу (концепції сукупного доходу), що притаманна МСБО, на відміну від концепції «доходи – витрати», що притаманна НП(С)БО, дозволяє більш чітко класифікувати фінансові результати підприємства з точки зору забезпечення якомога більш повного і всебічного аналізу їх ефективності. Методика складання «Звіту про сукупні доходи» МСБО в порівнянні з методикою складання «Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)» НП(С)БО, значно сприяє підвищенню якості вихідної аналітичної інформації для аналізу фінансових результатів діяльності підприємства та якості відповідної звітності як джерела таких даних.

Всі перелічені вище абсолютні показники фінансових результатів діяльності підприємства, що містяться в його фінансовій звітності та є базою розрахунку і аналізу системи похідних комплексних, відносних і інших показників фінансових результатів, мають свою індивідуальну характеристику і ступінь інформативності з точки зору окремих складових сутнісної характеристики економічної категорії «фінансовий результат».

Логічно вичерпна структура компонентів фінансових результатів дозволяє вибудовувати ієрархічний взаємозв'язок показників прибутковості (рентабельності) окремих складових діяльності підприємства, аналізувати їх співвідношення та структуру; прогнозувати можливості наявної ресурсної бази генерувати матеріальні, фінансові та інформаційні потоки; оцінювати ефективність заходів, спрямованих на зміцнення того чи іншого структурного компонента виробничої, збутової, постачальницької, фінансової та інвестиційної діяльності підприємства.

З точки зору оцінки ефективності діяльності підприємства, особливий інтерес представляє показник «інший сукупний прибуток». Цей показник є індикатором майбутніх змін грошових потоків, активів та прибутку (збитку) підприємства, а отже, має дуже важливе прогностичне значення і використовується при прийнятті рішень інвесторами та кредиторами. Інформація про компоненти іншого сукупного прибутку часто може бути важливішою, ніж інформація про загальний сукупний прибуток.

Показник сукупного доходу дозволяє більш детально проаналізувати всі компоненти прибутку (збитку), оскільки сума прибутку чи збитку за період розраховується на основі методу нарахування із застосуванням оцінки за історичною собівартістю, тоді як загальний сукупний дохід включає переоцінку активів за справедливою вартістю. Отже, класифікація Ради з МСФЗ ґрунтується на розмежуванні прибутку на основі історичної вартості та прибутку на основі справедливої вартості [13].

Історична вартість об'єктів, які використовуються в системі бухгалтерського обліку, формується на основі понесених на них витрат. Тобто всі операції із активами, капіталом і зобов'язаннями відображаються в бухгалтерському обліку на основі врахування понесених витрат. Оцінка на основі історичних витрат в бухгалтерському обліку є узвичаєною та загальноприйнятою [14]. Простота використання і високий рівень об'єктивності відносяться до безперечних переваг обліку за історичною вартістю.

Згідно із МСФЗ 13, «справедлива вартість - це ринкова оцінка, а не оцінка з урахуванням специфіки суб'єкта господарювання. Для деяких активів та зобов'язань може бути ринкова інформація або ринкові операції, інформація про які є відкритою. Для інших активів та зобов'язань може не бути ринкової інформації або ринкових операцій, інформація про які є відкритою. Проте

мета оцінки справедливої вартості в обох випадках однакова - визначити ціну, за якою відбувалася б звичайна операція продажу актива чи передачі зобов'язання між учасниками ринку на дату оцінки за нинішніх ринкових умов (тобто, вихідну ціну на дату оцінки з точки зору учасника ринку, який утримує актив або має зобов'язання)» [15].

В результаті проведеного дослідження була виявлена наявність різночитань і невизначеності стосовно приналежності іншого сукупного доходу (і його складових) до системи показників, що характеризують фінансові результати діяльності підприємства. Концепція «доходів-витрати» (що використовується в НП(С)БО), і концепція власного капіталу, або сукупного доходу (що використовується в МСБО), дають різні відповіді на це питання. Відповідно, існують відмінності в методиках визначення фінансових результатів, сукупного доходу, та їх складових у НП(С)БО та МСБО.

Відповідно до ч.2, 3 ст.121 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [16], українські суб'єкти господарської діяльності поділяються на ті, які не мають права вибору і зобов'язані вести облік тільки відповідно до Міжнародних Стандартів Фінансової Звітності (МСФЗ), і на ті, які мають право самостійно обирати стандарт обліку - НП(С)БО або МСФЗ. Порівняння особливостей формування в НП(С)БО і МСФЗ показників фінансових результатів діяльності підприємства особливо актуально саме для другої групи українських суб'єктів господарської діяльності.

Уточнення переваг та недоліків існуючих концепцій визнання фінансових ресурсів дозволило дійти до висновку, що облік фінансових результатів за історичною вартістю та за сукупною вартістю надають різні можливості щодо оцінки поточного стану підприємства і його потенційних можливостей.

Вдосконалення підходів щодо інтерпретації результатів аналізу фінансових результатів дозволило дійти до висновку, що можливість отримати інформацію про основні показники діяльності підприємства за справедливою вартістю є вкрай важливою для інвесторів і кредиторів, оскільки дозволяє достовірно оцінити реальний стан і потенціал підприємства в контексті базових інвестиційних параметрів «дохідність - ризик - ліквідність». Справедлива вартість є найкращим інструментом оцінки реальної вартості підприємства в поточних ринкових умовах, без прив'язки до вартостей минулих періодів.

Застосування справедливої вартості є виключно ефективним засобом вирішення проблеми неліквідних активів, що є вельми важливою обставиною для інвесторів і кредиторів. Очікуваним супутнім наслідком є зростання показників ліквідності з одночасним зниженням показників платоспроможності суб'єкта господарювання.

На жаль, поряд з безсумнівною цінністю і привабливістю, облік за справедливою вартістю несе в собі і ряд прихованих загроз.

Існування групи активів, для яких немає відкритої інформації про їх ринкову вартість, становить елемент ризику недостоверності получаемих величин. Оцінка стоимості таких об'єктів, як правило, проводиться з використанням експертних методів і може нести елемент суб'єктивності. Заинтересовані в искаженні результатів оцінки лица имеют возможность в той или иной степени влиять на получаемый результат на разных этапах оценивания. На этот риск указывают, в частности, М.Барт, В.Ландсман, они делают вывод о том, что оценка таких об'єктів по справедливой стоимості не имеет полезности с точки зрения принятия решений из-за того, что руководство компании имеет возможность влиять и исказить значения показателей [17].

В умовах економічної рецесії виникає ризик обвалу величин показників, розрахованих за справедливою вартістю. Це неминуче призведе до списання знецінених активів за рахунок прибутку. В результаті підсумкові показники прибутку (збитку) суб'єктів господарювання можуть прийняти непропорційно низькі значення. Велика ймовірність виникнення ситуації, при якій чистому прибутку буде відповідати сукупний збиток. Наприклад, подібні явища були зафіксовані в США і країнах Західної Європи в період фінансової кризи 2007-2008 р.р. Про це згадує, зокрема, Боб Херц

(Bob Herz) стосовно банківської системи США [18].

Висновки і перспективи.

Існування законодавчо закріпленої для значної частини суб'єктів господарської діяльності можливості обирати між складанням фінансової звітності за національними або міжнародними стандартами, призводить до наявності змістовних розбіжностей між концепціями та методичними підходами щодо визначення і розрахунку значень показників фінансової діяльності різних підприємств, що, в свою чергу, ускладнює порівняльний аналіз суб'єктів господарювання. Виникає ризик несправедливого оцінювання конкурентних переваг тих чи інших підприємств з боку діючих і потенційних інвесторів, кредиторів, клієнтів та інших зацікавлених споживачів фінансової інформації.

Концептуальні засади підготовки і подання бухгалтерської інформації здатні робити істотний вплив не тільки на результати фінансово-економічної діагностики окремого підприємства, а й навіть і на макроекономічні тенденції, що підтверджується міжнародним досвідом розвитку і вдосконалення систем фінансової звітності.

До числа позитивних наслідків переходу з обліку за історичною вартістю до обліку за справедливою вартістю, можна віднести можливість надання інвесторам і кредиторам максимально транспарентної та достовірної інформації про ринкову вартість суб'єкта господарювання; оздоровлення структури активів шляхом списання їх неліквідної частини; збільшення показників ліквідності. До негативних наслідків відноситься те, що існує небезпека зловживань з боку керівництва підприємства при здійсненні обліку за справедливою вартістю об'єктів, для яких не існує відкритої інформації про їх ринкову вартість, такі дані можуть бути фальсифіковані на різних етапах проведення оціночних процедур. Негативним наслідком є також те, що в умовах економічної кризи облік за справедливою вартістю може призвести до істотних списань вартості активів, зниженню показників платоспроможності, падінню прибутковості, і, при самому несприятливому розвитку ситуації, викликати запуск самопідтримної зворотної дефляційної спіралі.

Результати дослідження сприяють усуненню наявних теоретичних і нормативно-правових протиріч в системах фінансової звітності. Дістало подальший розвиток дослідження неузгодженості підсумкових результатів фінансової звітності, складеної за різними стандартами. З'ясований вплив концепції обліку фінансових результатів на якість задоволення інформаційних потреб різних груп споживачів фінансової інформації (з урахуванням конфлікту їх інтересів).

Результати дослідження можуть бути використані в практичній управлінській, облікової та аналітичній роботі при визначенні окремих аспектів облікової політики підприємства; стратегічному плануванні; прийнятті адаптаційних і інноваційних управлінських рішень.

Подальші перспективи дослідження можуть бути пов'язані з проведенням емпіричних спостережень, спрямованих на уточнення коливання значень показників фінансових результатів при використанні різних методик обліку, а також з розробкою адаптивної аналітичної моделі, яка дозволила б підвищити достовірність порівняльних процедур в цих випадках.

Список використаних джерел

1. Дробишева О.О., Рижков А.О. Управління фінансовими результатами діяльності промислового підприємства. *Економічний вісник Запорізької державної інженерної Академії*. 2013. № 5. С. 188-196.
2. Давидюк Т. В., Тарасова О.В., Ріпка Л. М. *Бухгалтерський облік фінансових результатів, як передумова попередження банкрутства підприємства. Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики*. 2015. Вип. 1. С. 123-129.
3. Фальченко О.О., Артеменко О.І. Особливості формування фінансових результатів. *Вісник Національного технічного університету "ХПИ"*. Серія: *Технічний прогрес та ефективність виробництва*. 2015. № 26. С. 154-157.
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського

- обліку» від 2 липня 2013 р. № 73 (зі змінами). URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
5. Ганусич В. О. Поняття сукупного доходу підприємства та його відображення у фінансовій звітності. *Науковий вісник Ужгородського університету. Сер. : Економіка*. 2014. Вип. 3. С. 169-172.
6. Кошкалда І. В., Ковальова О.В. Особливості складання фінансової звітності згідно НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». *Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки)*. 2014. № 4. С. 262-265.
7. Патарідзе-Вишинська М.В. Прибуток підприємств: види, роль та функції. *Економіка. Управління. Інновації*. 2010. № 1. URL: http://www.zgia.zp.ua/gazeta/evzdia_8_075.pdf
8. Гуренко Т. О., Байцер Д.Л. Економічна сутність фінансових результатів. *Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси*. 2013. Вип. 10(3). С. 199-203.
9. Рета М. В., Пляка Г.О. Сучасні проблеми обліку фінансових результатів діяльності підприємств. *Вісник Національного технічного університету "ХПІ". Серія : Технічний прогрес та ефективність виробництва*. 2015. № 25. С. 25-34.
10. Ловінська Л.Г. Оцінка в бухгалтерському обліку: монографія. Київ : КНЕУ, 2006. 256 с.
11. Кузик Н. П., Боярова О. А., Подольська І. М. Особливості формування показників звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід). *Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси*. 2013. Вип. 10(3). С. 400-406.
12. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1) «Подання фінансової звітності» IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 1 січня 2012 р. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_013
13. Озеран А. Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід): питання формування та співвідношення з МСФЗ. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2013. № 6. С. 25-34.
14. Легенчук С.Ф., Королюк Н.М. Принцип історичної вартості в бухгалтерському обліку: бути чи не бути в постіндустріальній економіці? *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2011. Вип. 2. С. 139-150.
15. Міжнародний стандарт фінансової звітності 13 «Оцінка за справедливою вартістю». URL: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/364291/file/IFRS13.pdf>
16. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. №996-XIV (зі змінами і доповненнями). URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 16.10.2017).
17. Barth, M. E., and Landsman, W. R. How did financial reporting contribute to the financial crisis? *European Accounting Review*. 2010. No. 19(3). P. 399-423. URL: <http://dx.doi.org/10.1080/09638180.2010.498619> (дата звернення 11.10.2017).
18. Herz, V. Lessons Learned, Relearned, and Relearned Again from the Global Financial Crisis. *Accounting and Beyond*. 08 December, 2008. URL: [http://fasb.org/articles&reports/12-08-08_herz_speech.pdf%20\(http://fasb.org/articles&reports/12-08-%2008_herz_speech.pdf](http://fasb.org/articles&reports/12-08-08_herz_speech.pdf%20(http://fasb.org/articles&reports/12-08-%2008_herz_speech.pdf) (дата звернення 10.10.2017).

Статтю отримано: 29.09.2017 / Рецензування 02.11.2017 / Прийнято до друку: 14.12.2017

Tetiana Chaika

Ph.D. (in Economics), Associate Professor
Department of Economic analysis and accounting
National Technical University «Kharkiv Polytechnic Institute»
Kharkiv, Ukraine
E-mail: chaykatata@gmail.com

INFLUENCE OF CONCEPTUAL FRAMEWORK AND METHOD OF FINANCIAL REPORTING ON ANALYSIS RELEVANCE OF ENTERPRISE PROFIT

Abstract

Introduction. The purpose of the study is to reveal potential differences, to clarify the advantages and disadvantages of up-to-date concepts of preparing financial statements; to develop approaches to interpretation of financials.

Methods. The article provides the analysis and synthesis of determining the essential characteristics of such economic

category as "financial results". Comparative approach to examining up-to-date concepts of preparing financial statements was used in the study. System and structural method of identifying the interplay and relationship between base, specified and closing indexes of financial results of the enterprise, deduction and induction in identifying the influence of transparency level, consistency, appropriateness and adequacy of analytical information of financial results on the quality of informative needs of financial information users taking into account conflict of interests are used in the paper.

Results. It has been found that providing accurate information to investors and loan suppliers about the market value of the company, improving asset profile with the help of write-offs of their risk assets, increasing the liquidity ratio are amenities of fair value accounting. Consequently, the danger of management misinvoicing (especially in terms of fair value accounting of objects when there is no public information about their market value), a risk of asset write-downs, decreasing the financial soundness, regression of gross margin and finally, the boot of self-sustained reverse deflationary spiral are negative effects.

Discussion. The obtained results of the study make it possible to avoid differences in the systems of financial reporting. The author suggests a further research on nonagreements of bottom line of financial statements written according to different standards. The influence of concept of profit accounting on the quality of satisfaction of informative wants among information users taking into account conflict of interests is identified. The results of the study can be used in practical administrative, accounting and analytical work in determining certain aspects of corporate accounting policy, strategic budgeting, adaptive and innovative decision making. The further research can be connected with empiric observation focused on adjustment of financial statement range according to different accounting methods and development of adaptive analytic model for increasing the accuracy of comparative procedures.

Keywords: profit, financial statements; accounting concept, total income, historical value, fair value.

References

1. Drobysheva, O.O. (2013). Upravlinnia finansovomy rezultatamy diialnosti promyslovoho pidpriemstva. *Ekonomichniy visnyk Zaporizkoi derzhavnoi inzhenernoi Akademii*, 5, 188-196. [in Ukrainian].
2. Davydiuk, T. V. (2015). Bukhholderskyi oblik finansovykh rezultativ, yak peredumova poperedzhennia bankrutstva pidpriemstva. *Finansovo-kredytna diialnist: problemy teorii ta praktyky*, 1, 123-129. [in Ukrainian].
3. Falchenko, O.O., & Artemenko, O.I. (2015). Osoblyvosti formuvannia finansovykh rezultativ. *Visnyk Natsionalnoho tekhnichnoho universytetu "KhPI". Seriya: Tekhnichniy prohres ta efektyvnist vyrobnytstva*, 26, 154-157. [in Ukrainian].
4. Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 1 «Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti» : Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy «Pro zatverdzhennia Polozhennia (standartu) bukhhalterskoho obliku» vid 2 lypnia 2013. No73 (zi zminamy). Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> [in Ukrainian].
5. Hanusych, V. O. (2014). Poniattia sukupnoho dokhodu pidpriemstva ta yoho vidobrazhennia u finansovii zvitnosti. *Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho universytetu. Ser. : Ekonomika*, 3, 169-172. [in Ukrainian].
6. Koshkald, I. V. (2014). Osoblyvosti skladannia finansovoi zvitnosti zghidno NP(S)BO 1 «Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti». *Zbirnyk naukovykh prats Tavriiskoho derzhavnogo ahrotekhnolohichnoho universytetu (ekonomichni nauky)*, 4, 262-265. [in Ukrainian].
7. Pataridze-Vyshynska, M.V. (2010). Prybutok pidpriemstv: vydy, rol ta funksi. *Ekonomika. Upravlinnia. Innovatsii*, 1. Retrieved from http://www.zgia.zp.ua/gazeta/evzdia_8_075.pdf [in Ukrainian].
8. Hurenko, T. O. (2013). Ekonomichna sutnist finansovykh rezultativ. *Ekonomichni nauky. Cer. : Oblik i finansy*, 10(3), 199-203. [in Ukrainian].
9. Reta, M. V. (2015). Suchasni problemy obliku finansovykh rezultativ diialnosti pidpriemstv. *Visnyk Natsionalnoho tekhnichnoho universytetu "KhPI". Seriya : Tekhnichniy prohres ta efektyvnist vyrobnytstva*, 25, 25-34. [in Ukrainian].
10. Lovinska, L.H. (2006). Otsinka v bukhhalterskomu obliku: [monohrafiia]. Kyiv : KNEU.
11. Kuzyk, N. P. (2013). Osoblyvosti formuvannia pokaznykiv zvitnopro finansovi rezultaty (zvitopro sukupnyi dokhid). *Ekonomichni nauky. Cer. : Oblik i finansy*, 10(3), P. 400-406. [in Ukrainian].
12. Mizhnarodnyi standart bukhhalterskoho obliku 1 (MSBO 1) «Podannia finansovoi zvitnosti» IASB; Standart, Mizhnarodnyi dokument vid 1 sichnia 2012. Retrieved from http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_013 [in Ukrainian].
13. Ozeran, A. (2013). Zvit pro finansovi rezultaty (Zvit pro sukupnyi dokhid): pytannia formuvannia ta spivvidnoshennia z MSFZ. *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, 6, 25-34. [in Ukrainian].
14. Lehenchuk, S.F., & Koroliuk, N.M. (2011). Pryntsyv istorychnoi vartosti v bukhhalterskomu obliku: buty chy ne buty v postindustrialnii ekonomitsi? *Visnyk Ternopil'skoho natsionalnoho ekonomichnoho universytetu*, 2, 139-150. [in Ukrainian].
15. Mizhnarodnyi standart finansovoi zvitnosti 13 «Otsinka za spravedyvoiu vartistiu». URL: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/364291/file/IFRS13.pdf> [in Ukrainian].

16. Zakon Ukrainy «Pro bukhgalterskyi oblik i finansovu zvitnist v Ukraini» vid 16.07.1999 r. №996-KhIV. Retrived from <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996-14> [in Ukrainian].

17. Barth, M. E., & Landsman, W. R. (2010). How did financial reporting contribute to the financial crisis? *European Accounting Review*, 19(3), 399-423. <http://dx.doi.org/10.1080/09638180.2010.498619>.

18. Herz, B. Lessons Learned, Relearned, & Relearned (08 December, 2008). Again from the Global Financial Crisis. *Accounting and Beyond*. URL: http://fasb.org/articles&reports/12-08-08_herz_speech.pdf (http://fasb.org/articles&reports/12-08-%2008_herz_speech.pdf)

Received: 09.29.2017 / Review 11.02.2017 / Accepted 12.14.2017

