

Лемішовська О. С.,
к.е.н., доцент кафедри обліку та аналізу,
Національний університет «Львівська політехніка»

АЛЬТЕРНАТИВНІ МЕТОДИ ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ДОХОДІВ І ВИТРАТ: СУЧАСНІ ДИСКУСІЇ ТА ПІДХОДИ ДО ЇХ ВИРІШУВАННЯ В МИНУЛИХ РОЗРОБКАХ ГАЛИЧИНИ

В умовах сучасної глобалізованої економіки дедалі актуальнішими стають дискусії щодо об'єктивності публічно представленої інформації про результативність функціонування компанії. У цьому тезисному викладі наводяться сучасні дискусії стосовно використання в бухгалтерській системі «альтернативних» методів - підходу на основі «порівняння доходів і витрат» та «балансового методу». Ураховуючи тривалість часового вирішування цієї проблематики у контекст обговорення нами введено інформацію про підходи до обліку доходів і витрат, наведені в бухгалтерських підручниках Східної Галичини в період з другої половини XIX до середини XX століття.

Міжнародними стандартами у сфері обліку та звітності акцент ставиться на «балансовому підході», який за своїм спрямуванням сфокусований на подання у звітності оцінених за справедливою (теперішньою) вартістю активів. Насправді у сучасних дослідженнях дискутується давно відомий парадокс в бухгалтерській системі: переоцінка активів викривлює показник прибутку, а їх відображення за історичними цінами – вартісний вираз наявних в підприємства економічних ресурсів. У дослідженнях, наприклад [1], наводяться переконливі аргументи, що ані балансовий, ані доходно-видатковий підходи не можуть бути повністю відокремлено реалізовані на практиці.

Незважаючи на популяризацію справедливої вартості, у сучасній міжнародній практиці складання звітності все-таки превалює інформація, отримана на основі застосування бухгалтерської методики порівняння операційних доходів і витрат. Причини погіршення корисності публічної

інформації фінансової звітності відомими науковцями [2] вбачаються у «нехтуванні традиційною моделлю звіту про прибутки та збитки (підхід зіставлення доходів з витратами) і встановлення пріоритетів на користь моделі балансу (оцінки активів)». У публікаціях за подібним спрямуванням висувається такий аргумент: «якщо узгодження доходів і витрат є необхідною умовою для отримання високоякісних показників про прибутки, які є в центрі уваги інвесторів, тоді розроблена в минулому модель звітів про фінансові результати (модель на основі відповідності) не є пережитком минулого, а очевидно, повинна стати орієнтиром для побудови та удосконалення сучасних стандартів бухгалтерського обліку».

Наведемо інформацію про підходи до вибору методики бухгалтерського відображення доходів, витрат і результатів діяльності підприємства в задекларовані у цій статті територіально-часові рамки. Домінуючі принципи німецької школи бухгалтерського обліку з їх коригуванням на розробки австрійської економічної школи й регіональних економічних напрацювань перманентно спричинювали превалювання тих чи тих підходів до відображення в бухгалтерській системі результативної діяльності тогочасних підприємств краю. В рахівничій практиці виходили із сформованого економічного постулату, за яким інвестований у підприємство капітал (власний і залучений) повинен бути відновлений за рахунок операційних доходів. Вважалося, що на основі такого критерію можна найбільш достовірно встановити наскільки витрати підприємства мали результативний сенс за звітний період.

Матеріали в нижче наведених посібниках навчально-прикладного спрямування показують, що при розробці теоретичних засад і впровадження методичного інструментарію в практичне рахівництво в краю спиралися на авторитетну працю теоретично-прикладного спрямування (Reisch R., Kreibitz J. (1907). *Bilanz und Steuer*, Wien) та енциклопедію з бухгалтерського обліку (Stern R. (1902). *Encyclopedia of Accounting*, Viden i Leiptsih). У них достатньо вираженим був персоналістичний зміст результативного рахунка: «рахунок прибутків і втрат є посередником (сполучною ланкою) між окремими

аналітичними результативними рахунками і рахунком капіталу (чистий прибуток переноситься на рахунок капіталу)). Дотримуючись таких базових засад у регіональних посібниках додатково пропонувалися методики відокремлення в системі бухгалтерського обліку кон'юнктурних і випадкових доходів (прибутків), зокрема «веденням у Головній книзі окремих рахунків, щоб облікувати випадкові зиски і втрати» [3].

Бухгалтерські підручники і посібники переважно починалися з характеристики поняття капіталу й розкриття значимості його змін при визначенні бухгалтерією результатів діяльності підприємства. Виклад бухгалтерської методики обчислення результатів діяльності підприємства у більшості випадків ототожнювалося зі зміною величини капіталу. Аргументації стосовно доцільності використання такого типу бухгалтерської методики спиралася на сформований в тогочасний період економічний постулат про те, що прибуток (додаткова вартість капіталу) утворюється в результаті кругообігу всього задіяного підприємством капіталу. У підручнику [3] обґрунтовується, що «викінчення облікової діяльності закінчується основним «балансовим рахунком капіталу» з визначенням на ньому сальдо, яке показує суму приросту майна і називається чистим зиском». Підхід до встановлення результативності діяльності підприємства на основі порівняння суми балансів на кінець і початок року наведений і у підручнику [4].

В будь-якій минулій чи сучасній бухгалтерській методиці відправним моментом постає питання оцінки активів. В тогочасному бухгалтерському середовищі (теорія і практика), як і в сучасних наукових колах, обговорювалася проблематика застосування цін для окремих видів активів. На формування багатьох авторських позицій в минулому впливав постулат німецького обліку про те, що «цінності, які призначені для споживання, доцільно калькулювати за споживчою вартістю, а ті, що включаються в процеси реалізації – за міноювою». В багатьох з використаних для цієї статті праць відображено саме такий підхід до оцінки, за яким постановка на облік активів здійснювалася за історичною вартістю з подальшим відображенням на балансі оцінок, прив'язаних до

поточної ринкової вартості. У підручнику [5] автором акцентовано наводилась пряма залежність (вплив) визнаних доходів за звітний період на майновий стан підприємства.

У тогочасний період вирішувалось питання формування доцільних принципів розподілу понесених витрат між звітними періодами, що виступає особливо актуальним предметом у сучасних тематичних дослідженнях (витрати майбутніх періодів). Наприклад, у підручнику [3] для уникнення «сумнівної» активної балансової статті чи викривлення обчисленого фінансового результату за звітний період пропонується створювати «фонд на покриття сподіваних витрат». У процесі вирішування цієї загальної проблематики включалися й авторські пропозиції стосовно доцільної бухгалтерської методики розподілу витрат між звітними періодами. Наприклад, у варіативному і дискусійному плані у підручнику [5] викладений матеріал про можливі до використання практикою методики закриття рахунків обліку, які можуть вплинути на обчислені фінансові результати. Загальний результат діяльності підприємства у практичному рахівництві все ж в основному базувався на порівнянні доходів з витратами.

Література

1. Baker C. R. Commentary on Braun's «the ecological rationality of historical costs and conservatis». *Accounting, Economics and Law*. 2019. No. 5.
2. Baruch L. The deteriorating usefulness of financial reports information and how to reverse. *Accounting and business research*. 2018. Vol. 48, No. 5.
3. Моралевич Я. Основи рахункознавства: підруч. Українська селянська спілка в Ч. - С. - Р. 1924.
4. Безкровний К. Торговельне рахівництво: підручник. Український Технічно-Господарський інститут позаочного навчання в Ч.- С. -Р. 1932.
5. Sciborski A. Podręcznik do nauki rachunkowości ogólnej i państwowej. Lwów: Drukarnja szczęsnego Bednarskieu we Lwowie. 1912. 500 s.