

**Категорія прибутку: порівняння з позицій бухгалтерського обліку,
податкової системи та економічної теорії**

Економічною категорією, що характеризує ефективність підприємницької діяльності, є фінансовий результат, зокрема, прибуток. Так, в статті 18 Закону України "Про підприємства в Україні" йдеться про прибуток підприємства: "...основним узагальнюючим показником фінансових результатів господарської діяльності є прибуток (дохід)" [3].

Проте трактування категорії "прибутку" в літературі з економіки та бухгалтерського обліку та в законодавчих і нормативних актах дається різне. Тому розглянемо зміст поняття "прибутку" та порядок його визначення з погляду економіки, бухгалтерського обліку та податкової системи.

Із запровадженням податку на прибуток виникла суперечлива ситуація з методикою визначення прибутку в звіті підприємств про фінансові результати та оподаткованого прибутку, що відображається в декларації.

Розбіжність між фінансовим результатом, що є об'єктом оподаткування, та бухгалтерським прибутком зумовлена різним економічним змістом бухгалтерського та податкового прибутків, а точніше – різними економічними інтересами замовників розрахунку цих показників. У сучасній літературі таких замовників називають користувачами бухгалтерської інформації [6]. Проте перед тим як розглянути порядок формування прибутку для різних користувачів інформації необхідно з'ясувати суть та зміст даної категорії в бухгалтерському обліку та податковій системі.

В бухгалтерському обліку поняття "прибутку" регламентується П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати" [10] в якому дане таке визначення:

"Прибуток – сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати". В даному стандарті дається також визначення доходів і витрат. Доходи – збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу за звітний період. Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу за звітний період.

"Замовником" розрахунку бухгалтерського прибутку є справжній власник або потенційний власник (інвестор) підприємства. Його зацікавленість полягає в тому, щоб отримати інформацію щодо ефективності діяльності підприємства, його фінансової стійкості у майбутньому. Саме з цієї причини першим принципом бухгалтерського обліку та фінансової звітності називається обачність, тобто застереження щодо вибору методів оцінки активів і зобов'язань, доходів і витрат. Підприємство, відповідно до цього принципу, має обирати методи оцінки, які не занижують витрати й зобов'язання та не завищують вартості активів і величини доходів. Мета запровадження принципу обачності – обчислити фінансовий результат, який би не ввів в оману власника стосовно ефективності діяльності його підприємства [6].

В цілому в бухгалтерському обліку немає обмежень щодо порівняння одержаних доходів та понесених витрат для визначення прибутку. Єдиною умовою є дотримання принципу бухгалтерського обліку нарахування та відповідності доходів і витрат: для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів [2].

У бухгалтерському обліку прибуток формується поступово протягом фінансово-господарського року від усіх видів діяльності. Він включає:

- результати основної діяльності;
- результати фінансових операцій;
- результати іншої звичайної діяльності;
- результати надзвичайних подій.

У загальному вигляді, як вважає В.Б. Моссаковський, методика визначення прибутку у фінансовому обліку може бути подана формулою 1:

$$П = Д - (O + M + A + I_n \pm P) + \Pi_i \quad (1),$$

де $П$ – прибуток підприємства; $Д$ – доходи від операційної діяльності; O – витрати на оплату праці; M – матеріальні витрати; A – амортизація необоротних активів; I_n – інші витрати операційної діяльності; P – різниця в залишках незавершеного виробництва та готової продукції на початок і кінець звітного періоду; Π_i – результат інших видів діяльності (фінансової, інвестиційної та надзвичайної) [7].

Податковий прибуток визначається за тим же методом, що і бухгалтерський, однак користувач інформації про нього інший. Це держава. Вимоги держави до показника прибутку як об'єкта оподаткування дещо інші, оскільки вона має абсолютно іншу мету стосовно фінансового результату суб'єкта господарювання. Держава в особі податкової адміністрації прагне зібрати певну суму коштів у вигляді податку на прибуток суб'єктів господарювання. Її цікавить достовірність обчислення об'єкта оподаткування.

Достовірність розрахунку податкового прибутку характеризується такими трьома чинниками:

- дотримання податкового законодавства щодо складу доходів і витрат суб'єкта господарювання;
- дотримання податкового законодавства в розрахунку податкової бази доходів, витрат, активів і зобов'язань суб'єкта господарювання;

- об'єктивність інформаційної бази, за даними якої складається декларація з податку на прибуток [6].

Згідно з Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств", прибутком вважається сума скоригованого валового доходу звітного періоду зменшена на суму валових витрат платника податку та амортизаційних відрахувань [4]. Перелік валових доходів і витрат та порядок визначення амортизаційних відрахувань регламентуються статтями даного закону. З огляду на це стає зрозумілим, що даний прибуток не залежить від собівартості продукції, виручки від реалізації і таким чином втрачається його суть як показника ефективності виробництва [9].

З появою перших торговельних відносин, обміном товарів з'явилося таке економічне явище як прибуток. З становленням економічної теорії як науки продовжується розгляд та трактування прибутку, як економічної категорії, різними науковими школами. Загальноекономічне визначення суті фінансових результатів (прибутку) пояснює їх як порівняння доходів звітного періоду із витратами, понесеними на одержання цих доходів. Проте кожна окрема наукова школа давала власне пояснення джерела одержання прибутку.

Будь-яка діяльність повинна приносити результати. Якщо це стосується працівника то це його винагорода за працю у вигляді заробітної плати, якщо ж це підприємницька діяльність то її головною метою є одержання фінансового результату, який найчастіше ототожнюється з прибутком. Саме поняття "прибутку", його зміст та джерела виникнення трактувалися різними науковими економічними школами по різному, проте незмінною залишалася його суть: винагорода за діяльність.

Як справжній меркантиліст Дж. Стюарт вбачав джерело прибутку в сфері обігу. Водночас він не поділяв думки меркантилістів щодо того, що прибуток, отриманий у сфері обігу, є "позитивним збільшенням багатства".

"Позитивний прибуток", на думку Стюарта, залежить від зростання продуктивних сил суспільства, продуктивності праці, що реалізується в обміні при здійсненні міжнародної торгівлі. Відтак саме "позитивний прибуток" забезпечує зростання суспільного багатства і добробуту суспільства.

На противагу меркантилістам, які досліджували переважно проблеми сфери обігу, фізіократи зосередили свою увагу на сфері виробництва. Джерелом багатства нації вони вважали не зовнішню торгівлю, а сільське господарство. Відтак лише землеробська праця, пов'язана з реальним фізичним приростом матерії, проголошувалась продуктивною, а джерелом суспільного багатства і процвітання нації вважалось сільське господарство.

Визначаючи капітал як частину запасів, від яких певна особа очікує отримати прибуток, А. Сміт, на відміну від фізіократів, трактував як продуктивний увесь суспільний капітал. Виходячи із трудової теорії вартості, А. Сміт визначав прибуток як вирахування із продукту праці, пов'язуючи виникнення цього виду доходу із появою капіталу та найманої праці. Водночас він трактував прибуток як дохід на капітал, зазначаючи, що у підприємця не було б спонукального мотиву замовити працю робітника, якби він не сподівався за рахунок продажу виготовленої ним речі отримати щось окрім повернення свого капіталу, і він не мав би зацікавленості в авансуванні більшого капіталу, якби його прибуток не був пропорційним величині капіталу, який застосовується.

Аналізуючи прибуток як основну форму доходу, Д. Рікардо трактував його як надлишок вартості понад заробітну плату, вважаючи незаперечним той факт, що робітник своєю працею створює більшу вартість, ніж отримує. При цьому вчений намагався виявити фактори, які визначають величину прибутку та дослідити взаємозв'язок останнього із заробітною платою. В результаті Д. Рікардо зробив висновок про те, що прибуток залежить від розміру заробітної плати.

Прихильником праць Д. Рікардо був Дж. Мак-Куллох, який аналізував прибуток як породження уречевленої праці та дармових сил природи. Відносини між робітниками та капіталістами він трактував як стосунки рівноправних партнерів, кожен з яких цілком законно отримує свою частину доходу.

На відміну від Д. Рікардо, який трактував дохід на капітал як залишок після вилучення із ціни товару заробітної плати, Н. Сеніор розглядав прибуток як винагороду за пожертву капіталіста, який утримувався від непродуктивного споживання. Аналізуючи взаємозв'язок заробітної плати і прибутку, вчений виходив з того, що основою нарощування виробництва є прибуток, який заощаджується і перетворюється в інвестиції.

Обґрунтувавши теорію трьох факторів виробництва, Ж.Б. Сей стверджував, що у процесі виробництва беруть участь три фактори: праця, земля і капітал, кожен з яких надає корисну послугу при створенні цінності. На думку вченого:

- праця породжує заробітну плату як винагороду за послуги робітників;
- капітал породжує прибуток підприємців як плату за їх продуктивні послуги;
- земля породжує ренту як відповідну винагороду землевласників [5].

У сучасній науці поняття "прибуток" має різне значення. Мова може йти про доходи, одержані підприємством, а також про задоволення, яке одержить споживач, або про зиск (вигоду), який має країна при проведенні того чи іншого заходу. В усіх випадках мова йде про прибуток підприємства, споживача, суспільства [1].

В.О. Білик і П.Т. Саблук роблять висновок, що єдиним джерелом новоствореної вартості, зокрема прибутку, є праця у її різновидах [11].

В підручниках з економічної теорії також дається інтерпретація поняття прибутку. За реалізовану продукцію підприємство отримує відповідну суму грошей – валову виручку. Одна її частина йде на заміщення

зношених засобів виробництва, інша – на заробітну плату працівників, що разом становить собівартість продукції. Різниця між валовою виручкою і собівартістю – це й є прибуток (кількісне визначення цієї категорії) [8].

Узагальнений зміст категорії прибутку з погляду різних користувачів даною інформацією, методики визначення та правової регламентації можна представити в таблиці 1.

Таблиця 1

Визначення категорії прибутку

Показник	Інтерпретація прибутку		
	Бухгалтерський облік	Податкова система	Економічна теорія
Користувачі інформацією	Власник, інвестор, керівник	Держава в особі податкової адміністрації	Власник, менеджер, економіст
Визначення прибутку	Прибуток – сума, на яку доходи перевищують пов’язані з ними витрати	Прибутком вважається сума скоригованого валового доходу звітного періоду зменшена на суму валових витрат платника податку та амортизаційних відрахувань	Різниця між валовою виручкою і собівартістю – це прибуток
Формула розрахунку	$Pr = Po + Pi + Pf + Pnd^*$	$Pr = VD - VB - A^*$	$Pr = B - C^*$

*Де Pr – прибуток; $По$ – прибуток від операційної діяльності; Pi – прибуток від інвестиційної діяльності; $Pф$ – прибуток від фінансової діяльності; $Пнд$ – прибуток від надзвичайної діяльності; $ВД$ – валові доходи; $ВВ$ – валові витрати; A – амортизація; B – виручка від реалізації; C – собівартість реалізованої продукції.

Отже, з погляду різних користувачів інформацією про прибуток ми маємо декілька варіантів його розрахунку: з метою оподаткування згідно з Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств", для складання фінансової звітності відповідно до П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати" та Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні".

Виходячи з економічної точки зору, поняття прибутку або доходу починається з поглядів меркантилістів про походження прибутку з сфери обігу, теорії трьох факторів виробництва, обґрунтовану представниками класичної політичної економії та сучасні погляди на джерело створення прибутку можна зробити висновки про те, що для працівників джерелом їхнього доходу залишається заробітна плата, підприємцям – дохід від реалізації вироблених товарів, наданих послуг, власникам капіталу – плата за надання його в оренду чи користування.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бухгалтерський фінансовий облік: Підр. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 4-е вид., доп. і перер. – Житомир: ПП "Рута", 2002. – 688 с.
2. Закон України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 р. // Все про бухгалтерський облік. – 2009. – № 10.
3. Закон України "Про підприємства в Україні" від 21.03.1991 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 24. – С. 272.

4. Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 22.05.1997 р. // Все про бухгалтерський облік. – 2007. – № 15.
5. Історія економічних учень: У 2 ч. – Ч. 1 / За ред. В.Д. Базилевича. – 3-тє вид., випр. і доп. – К.: Знання, 2006. – 582 с.
6. Ловінська Л.Г. Оцінка в бухгалтерському обліку: Монографія. – К.: КНЕУ, 2006. – 256 с.
7. Моссаковський В.Б. Види обліку в сучасних умовах та їх обґрунтування // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 6. – С. 22 – 29.
8. Основи економічної теорії / За ред. С.В. Мочерного. – К.: Видавничий центр "Академія", 1998. – 464 с.
9. Плаксієнко В.Я., Дацій О.І. Методика визначення фінансових результатів та відображення їх в обліку // Облік і фінанси АПК. – 2005. – № 2. – С. 16 – 20.
10. П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати" // Все про бухгалтерський облік. – 2007. – № 18.
11. Янок Д.А. Економічний зміст фінансових результатів діяльності підприємств // Економіка АПК. – 2003. – № 11. – С. 91 – 95.