

УДК 657.372.12

*П.Й. АТАМАС*, кандидат економічних наук, професор, завідувач кафедри  
Дніпропетровського університету імені Альфреда Нобеля

*О.П. АТАМАС*, старший викладач  
Дніпропетровського університету імені Альфреда Нобеля

## ПРИБУТОК: ЕКОНОМІЧНА СУТЬ, ПРОБЛЕМИ ВИЗНАЧЕННЯ ТА ОБЛІКОВОГО ВІДОБРАЖЕННЯ

У статті розглядається суть та порівнюються визначення прибутку в економічній теорії та обліковій практиці, дається характеристика окремих показників прибутку, доводиться їх відносність в обліку та фінансовій звітності, робиться висновок про доцільність використання різних показників прибутку для різних цілей.

**Ключові слова:** *прибуток, види прибутку, стандарти обліку, методи визначення, фактори впливу, мета застосування.*

**Постановка проблеми.** Метою будь-якого виду підприємницької діяльності є отримання прибутку. Відповідно до цього головною функцією бухгалтерського фінансового обліку є визначення та відображення в обліку і звітності успіхів або прорахунків підприємства та його керівництва у досягненні поставленої мети. Поняття прибутку має багато значень, але основне з них – збільшення (приріст) власного капіталу в результаті господарської діяльності. Але це визначення може по-різному сприйматися підприємцями, економістами, юристами, бухгалтерами, іншими спеціалістами, трудовим колективом підприємства і просто громадянськостю. Бухгалтери віддають перевагу використанню терміна «чистий прибуток», тому що він відносно точно визначається як різниця між обліковими доходами і витратами. Якщо ж витрати перевищують доходи, то говорять про «чистий збиток». Отже, для правильного визначення прибутку важливе значення має правильне визнання та вирахування доходів і витрат підприємства. Саме дотримання цієї простої на перший погляд вимоги і зумовлює безліч дискусій, критики та нарікань на невідповідність відображеного в облі-

ку і звітності прибутку реальним фінансовим результатам діяльності підприємства та його фінансового стану.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідженню поняття прибутку, його суті, значення в економічній роботі та управлінні, керуванню процесами створення прибутку, використанню показників прибутку в економічних розрахунках та оцінках присвячено багато наукових праць як українських, так і зарубіжних учених і практиків. Ми наведемо прізвища лише тих авторів, на яких є посилання у цій публікації: Х. Андерсон, І.А. Бланк, М.Ф. Ван Бреда, А.О. Задоя, Д. Колдуелл, Я.С. Ларіна, С.В. Мочерний, Б. Нідлз, Р.М. Нуреев, Ю.Є. Петруня, Е.С. Хендріксен та ін. Про роль суб'єктивних факторів у визначенні суми прибутку підприємства досить влучним можна вважати зауваження відомого російського вченого, професора Я. Соколова про те, що прибуток створюють не робітники, як учив А. Сміт, не капітани індустрії й адміністрації, як писав Й. Шумпетер, прибуток створюють бухгалтери [1, с. 26]. А міністр фінансів Франції, відомий вчений-економіст Л. Сей ще наприкінці ХІХ ст. зробив зауваження, «що

всякий прибуток є предметом оцінки, і діючи цілком чесно, його можна знайти там, де його зовсім немає» [2, с. 25].

**Невирішені питання загальної проблеми.** У економістів-аналітиків, а тим більше у пересічних громадян, акціонерів тощо, часто виникають питання: як можуть у ринкових умовах існувати підприємства, які з року в рік є стабільно збитковими, дивіденди на вкладений капітал не виплачують, але й не стають банкрутами, не закриваються; за рахунок яких джерел вони покривають свої збитки, де беруть кошти на свій розвиток, модернізацію та розширення виробництва? Може вони просто «проїдають» акціонерний капітал? Але ж це не може тривати нескінченно. Можливо, методика визначення фінансових результатів і складання звітності є недосконалою і не відображає реальний фінансовий стан підприємств? Можливо, саме тому податковим законодавством передбачена власна методика визначення оподатковуваного прибутку, відмінна від методики, прийнятої стандартами фінансового обліку і звітності? Ці та інші подібні питання мають важливе значення як для правильного вирішення питання про порядок розрахунку фінансових результатів діяльності підприємства, так і для зменшення розбіжностей між бухгалтерським та податковим прибутком, а з часом – і для повної ліквідації окремого податкового обліку.

Не менш істотні нарікання на суттєвість та об'єктивність даних фінансового обліку та звітності зумовили й кризисні явища у світовій економіці останніх років.

**Постановка завдання.** Професор Я.В. Соколов у післямові до відомого американського підручника з бухгалтерського обліку зазначає, що якби ми спробували визначити теоретичну концепцію, прийняту бухгалтерами США, можна було б сказати так: *бухгалтерський облік необхідний для обчислення фінансових результатів господарської діяльності окремо взятого підприємства.* Методи такого обчислення можуть бути різними. Природно, що обираючи методи (інструменти) розрахунку прибутку, бухгалтер фор-

мує його розміри. Але тому, що для оподаткування також важлива ця сума, вводяться певні обмеження на вибір методології обліку, хоча підприємства самостійно визначають (у попередньо встановлених межах) свою облікову політику... Цілі адміністрації підприємства часто не збігаються з цілями оподаткування, тому для визначення фінансового результату в управлінських цілях адміністрація може обрати інші методи нарахування амортизації, визначення собівартості продукції тощо, тобто організувати свій внутрішній управлінський облік. Прибуток, визначений за методами фінансового обліку, може не збігатися з прибутком, визначеним в управлінському обліку (а тим більше, у податковому обліку, як це має місце у практиці українських підприємств). Але це не фальсифікація даних, а свідомий відкритий підхід для досягнення різних цілей – визначення оподатковуваного прибутку і оцінки адміністрацією результатів своєї роботи. Це посилюється досить ліберальним підходом до облікової політики, що полегшує розуміння певної приблизності облікових даних, яка зумовлюється самою методологією обліку, відносністю оцінок, з якими доводиться працювати бухгалтерам. На жаль, наші облікові працівники (і тим більше керівники підприємств) упевнені, що якщо вони не вдаються до свідомої фальсифікації облікових даних, то всі бухгалтерські реєстри відображають безумовну і абсолютну істину, вони не сумніваються у точності облікових даних [3, с. 478–479]. Саме тому ми і поставили за **мету цієї статті** показати, наскільки відносними є показники бухгалтерського обліку та фінансової звітності про отриманий прибуток підприємства за конкретний звітний період та розробити пропозиції щодо використання різних показників прибутку для оцінки поточної діяльності підприємства та прийняття управлінських рішень.

**Виклад основного матеріалу.** Аналіз проблеми обчислення прибутку та відображення його в обліку і звітності почнемо з визначення самої суті цієї економічної категорії, адже про прибуток еко-

номісти та підприємці заговорили досить давно, а саме з часу виникнення товарного обміну (торгівлі як виду економічної діяльності). Придбання товарів з метою їх перепродажу об'єктивно передбачає отримання певної суми прибутку. Про це говорить відома формула кругообігу торгового капіталу, наведена К. Марксом у «Капіталі»:  $G - T - G'$ , де  $G' = G + \Delta G$  [4, с. 162]. Саме отримання приросту грошової маси ( $\Delta G$ ) і є метою торговельного підприємництва в ринкових умовах. Як зазначає з цього приводу Ф. Енгельс, капітал ... ділиться на первинний капітал і на прибуток, приріст капіталу [4, с. 163]. Отже, К. Маркс і Ф. Енгельс розглядали прибуток як приріст капіталу.

Шотландський економіст А. Сміт був першим, хто визначив прибуток як суму, що може бути витрачена без посягання на капітал. Англійський економіст лауреат Нобелівської премії Дж. Хікс уточнив це визначення, указавши, що прибуток – це сума, яку людина може витратити протягом певного періоду і наприкінці цього періоду мати такий же сток, що й спочатку [5, с. 186–187].

Такої ж точки зору дотримуються і більшість сучасних вітчизняних та зарубіжних економістів. Наприклад, І.А. Бланк зазначає, що прибуток є виражений у грошовій формі чистий дохід підприємця на вкладений капітал, який становить різницю між *сукупним доходом і сукупними витратами* у процесі здійснення підприємницької діяльності [6, с. 10–11]. Аналогічно Р.М. Нурєєв говорить, що прибуток визначається як різниця між *сукупною виручкою і сукупними витратами* [7, с. 192]. Е.С. Хендріксен та М.Ф. Ван Бреда підкреслюють, що загальний прибуток показує зміни власного капіталу фірми за період, а показником успіху операцій фірми є величина перевищення грошових доходів над грошовими витратами *за тривалий період* [5, с. 184], визначення ж кінцевого прибутку ґрунтується, швидше, на структурних правилах, ніж на його економічній сутності, і оцінюється як підтримання фінансового капіталу прибутком, розрахованим як різниця

між початковою і кінцевою оцінками фірми [5, с. 189]. З нашої точки зору, під сукупними доходами і сукупними витратами в усіх цих визначеннях треба вважати доходи і витрати підприємця за весь період ефективного функціонування вкладеного капіталу, тобто терміну 100-відсоткової амортизації виробничих необоротних активів. Очевидно, при зменшенні цього періоду до сукупного доходу необхідно додати ліквідаційну вартість недоамортизованих активів. Отже, реально визначити прибуток підприємства можна лише при його ліквідації, порівнюючи вкладений у підприємство капітал при його створенні та за час діяльності з сумою вилученого капіталу за час діяльності підприємства та при його ліквідації. Прибуток же, який визначається періодично для оперативного управління і оподаткування, ніколи не може бути абсолютно об'єктивним і правильним, бо його неможливо визначити вірогідно, адже всі діючі методики обліку витрат і доходів та визначення фінансових результатів побудовані на ряді допущень, умовностей, таких як термін очікуваного корисного використання необоротних активів; методи нарахування амортизації основних засобів і нематеріальних активів; методи оцінки виробничих запасів, готової продукції та незавершеного виробництва; державне регламентування відображення в обліку витрат на ремонти основних засобів; методи нарахування забезпечень майбутніх витрат і платежів; визначення та відображення в обліку доходів від безоплатно отриманих активів; оцінка необоротних активів у поточному обліку та звітності і т. ін. Бухгалтери ж вирішують цю проблему, вдаючись до умовного допущення про періодичність у діяльності підприємства, згідно з яким розрахований чистий прибуток за будь-який період часу, менший ніж термін існування підприємства, повинен розглядатися як *приблизна, але корисна умовна оцінка* чистого прибутку за певний період.

Перш за все доцільно звернути увагу на методи оцінки об'єктів бухгалтерського обліку та визначення їх впливу на суму

прибутку підприємства. Якщо виходити з положення, що прибуток – це різниця між оцінкою бізнесу на початок і кінець звітнього періоду, то стає зрозуміло, що способи оцінки активів та зобов'язань фірми можуть внести суттєві корективи у цю різницю. Особливо це буде відчутно у періоди інфляції та дефляції, при зміні іміджу підприємства, при оголошенні підприємства банкрутом або й при припиненні його діяльності тощо. Визначити такі коливання прибутку можна шляхом оцінки засобів підприємства за справедливою вартістю на дату складання звітності, її порівняння за два суміжні періоди та з обліковою (історичною) вартістю активів. Діючими нормативними документами з бухгалтерського обліку така система переоцінка активів діючих підприємств не передбачається, а отже, реально не визначається і не враховується вплив інфляції (дефляції) на зміну вартості підприємства та фінансові результати його діяльності. Виняток становлять лише поточні біологічні активи та сільськогосподарська продукція, якщо вони оцінюються за справедливою вартістю згідно з П(С)БО 30 «Біологічні активи» [8]. Таку оцінку всіх активів підприємства на дату складання звітності можна запропонувати як альтернативну (чисто аналітичну), але тоді вона буде лише частково складатися за даними бухгалтерського обліку з використанням експертної оцінки за справедливою вартістю, що може викликати ще більше нарікань. Фінансова ж звітність повинна складатися відповідно до діючих Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

В економічній теорії розглядають декілька видів прибутку: валовий, чистий, бухгалтерський, нормальний, економічний, середній, монопольний тощо. Валовий прибуток розглядається на рівні суспільства і на рівні підприємства. Валовий прибуток суспільства в узагальнюючому кількісному вимірі дорівнює загальній сумі прибутку, отриманого всіма підприємствами різних сфер і галузей економіки. Із суми валового прибутку підприємства сплачують державні податки,

відсотки за взяті кредити, рентні платежі, штрафи та ін. Після цих виплат у підприємства залишається чистий прибуток [9, с. 195]. Але таке визначення валового прибутку є дуже загальним і не відповідає бухгалтерському змісту аналогічного показника.

Бухгалтерський прибуток в економічній теорії визначають як різницю між виручкою (доходами від продажу товарів і послуг) і бухгалтерськими, або зовнішніми, витратами: реальними витратами на оплату робочої сили, придбання основного та оборотного капіталу, оренду землі, оплату за транспортні і комунальні послуги, відсотки за кредит тощо, тобто платежами зовнішнім стосовно до конкретного підприємства постачальникам [7, с. 192; 9, с. 195; 10, с. 201]. У той же час у бухгалтерському обліку для управлінських цілей та оподаткування визначають не загальний «бухгалтерський» прибуток, а комплекс показників прибутку: валовий, операційний, до оподаткування, чистий, нерозподілений тощо.

Економічний прибуток теоретично визначають як різницю між бухгалтерським прибутком та внутрішніми витратами, тобто нормальним прибутком, або середнім підприємницьким доходом. Найлогічніше підприємницький доход розглядати як плату за підприємницьку діяльність, яка відповідає певній середній спільній величині в певній галузі економіки. На жаль, практично не можливо визначити цю середню величину плати за підприємницькі здібності, а отже, неможливо розрахувати і суму економічного прибутку окремо для кожного підприємства або галузі виробництва. З цієї точки зору, очевидно, зовсім буде відсутній нормальний прибуток у підприємства, власник якого не є безпосереднім керівником (менеджером) цього підприємства і не застосовує свої підприємницькі здібності у конкретному виробництві, а є лише його інвестором, власником капіталу. Це стосується, наприклад, акціонерних товариств. Саме тому доречним є зауваження Е.С. Хендріксена та М.Ф. Ван Бреда, які зазначають, що економісти, незважаючи

на розбіжності в економічних уявленнях, намагаються усталити ці поняття, посиляючись на емпіричні спостереження. Але вони не відіграли істотної ролі у вирішенні проблеми оцінок, пов'язаних з цими поняттями. Тому бухгалтери зупинилися на прийнятті власних правил оцінки прибутку безвідносно до оцінок, передбачених економічними уявленнями і поняттями [5, с. 184].

Діючими стандартами бухгалтерського обліку та фінансової звітності, Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та інструкцією із його застосування передбачено систему показників фінансових результатів діяльності підприємства, дано їх визначення і встановлено нормативний порядок їх розрахунку та відображення в обліку і звітності.

Так, Методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності передбачено визначення і застосування таких показників бухгалтерського прибутку:

**а) валовий прибуток (збиток)** – розраховується як різниця між чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) [11, с. 53]. Чистий доход від реалізації – це виручка (валовий доход) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за мінусом суми непрямих податків, зборів та вирахувань з доходу на користь інших осіб;

**б) прибуток (збиток) від реалізації** – це валовий прибуток (збиток) за мінусом адміністративних витрат і витрат на збут (реалізацію) продукції;

**в) прибуток (збиток) від операційної діяльності** визначається як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від реалізації, іншого операційного доходу та інших операційних витрат;

**г) прибуток (збиток) до оподаткування** визначається як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, фінансових та інших доходів (прибутків), фінансових та інших витрат (збитків) [11, с. 54];

**д) чистий прибуток (збиток) підприємства** – прибуток (збиток) до оподаткування за мінусом податку на прибуток.

Крім того, П(С)БО 17 «Податок на прибуток» передбачено ще два показники прибутку:

**1) обліковий прибуток (збиток)** – сума прибутку (збитку) до оподаткування, визначена в бухгалтерському обліку і відображена у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) за звітний період;

**2) податковий прибуток (збиток)** – сума прибутку (збитку), визначена за податковим законодавством об'єктом оподаткування за звітний період [12, с. 94].

Новим НП(С)БО 1 [13] дещо змінено порядок відображення у звітності фінансових результатів, але суть перелічених показників прибутку та порядок їх визначення і відображення в обліку практично не змінилася: сума чистого прибутку підприємства формується шляхом послідовного додавання до чистого доходу від реалізації інших доходів звичайної діяльності (операційних, фінансових, інвестиційних тощо) і вирахування відповідних їм витрат. Але суми цих доходів і витрат можуть визначатися по-різному, що може суттєво впливати на кінцевий показник прибутковості підприємства.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** У бухгалтерському обліку, незважаючи на значну кількість використовуваних показників прибутку, неможливо точно визначити його реальну суму для відносно короткого операційного періоду (кварталу, року). Зумовлено це рядом умовних уявлень, на яких будуються розрахунки витрат і фінансових результатів. Усе це зумовлює практичну доцільність визначення окремої суми прибутку для конкретних цілей: оподаткування, складання фінансової звітності, аналізу і оцінки вартості підприємства та перспектив його розвитку, прийняття поточних та довгострокових управлінських рішень, що і повинно стати темою подальших досліджень з окресленої проблеми.

### Список використаних джерел

1. Клепар Г. Согласование бухгалтерского учета и учета для целей налогообложения: опыт и перспективы внедрения в Украине / Г. Клепар // Бухгалтерский учет и аудит. – 2013. – № 7. – С. 23–35.
2. Хомин П. Налоговый учет как результат амбивалентности учетной теории / П. Хомин // Бухгалтерский учет и аудит. – 2012. – № 5. – С. 20–57.
3. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл: пер. с англ.; под ред. Я.В. Соколова. – 2-е изд., стереотип. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 496 с.
4. Маркс К. Капитал. Критика политической экономии (Предисл. Ф. Энгельса, пер. И.И. Скворцова-Степанова). Т. 1. Кн. 1. Процесс производства капитала. – М.: Политиздат, 1969. – 907 с.
5. 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.
6. Бланк И.А. Управление прибылью / И.А. Бланк. – К.: Ника-Центр, 1998. – 544 с.
7. Нуреев Р.М. Курс микроэкономики: учебник для вузов / Р.М. Нуреев. – М.: Изд. группа НОРМА-ИНФРА-М, 2000. – 572 с.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затв. наказом МФУ від 18.11.05 р. № 790 // Все про бухгалтерський облік. – 2012. – 27 січня. – Спецвипуск № 8–9. – С. 164–168.
9. Мочерний С.В. Політекономія: підручник / С.В. Мочерний, Я.С. Ларіна. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: Знання, 2006. – 390 с.
10. Петруня Ю.Е. Основы экономической теории: учеб. пособие / Ю.Е. Петруня, А.А. Задоя. – 4-е изд., перераб. и доп. – К.: Знання, 2008. – 420 с.
11. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затв. наказом МФУ від 28.03.13 р. № 433 // Все про бухгалтерський облік. – 2013. – 10 квітня. – № 33 (2030). – С. 48–60.
12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток», затв. наказом МФУ від 28.12.2000 р. № 353 // Все про бухгалтерський облік. – 2012. – 27 січня. – Спецвипуск № 8–9. – С. 94–96.
13. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затв. наказом МФУ від 07.02.13 р. № 73 // Все про бухгалтерський облік. – 2013. – 14 червня. – № 55. – С. 12–31.

В статье рассматривается сущность и сравниваются определения прибыли в экономической теории и учетной практике, дана характеристика отдельных показателей прибыли, доказывается их относительность в учете и финансовой отчетности, делается вывод о целесообразности использования разных показателей прибыли для разных целей.

**Ключевые слова:** *прибыль, виды прибыли, стандарты учета, методы определения, факторы влияния, цели использования.*

The essence is examined and determinations of profit in economic theory and practice of accounting are compared, describing the individual earnings, their relativity in accounting and financial reporting is proved, it is concluded the feasibility of using different measures of profit for different purposes.

**Key words:** *income, types of income, accounting standards, methods for determining, the factors of influence, the intended use.*

Одержано 24.01.2014.