

Вороніна В.Л.

ПРИБУТОК - НАЙВАЖЛИВІША ОБЛІКОВА КАТЕГОРІЯ

***Анотація.** Стаття присвячена питанню розкриття змісту та значення прибутку як найважливішої облікової категорії, яка одержала новий зміст в умовах сучасного економічного росту країни.*

The article is dedicated to explanation of the meaning and significance of profit as the most important economical category which gained a new meaning under the circumstances of modern economical growth of the country with its private business becoming truly independent.

Ключові слова. Інформаційна система, прибуток, управління, облік, звітність.

В умовах функціонування ринкової економіки прибуток виступає основною метою діяльності підприємства, тому визначення суті прибутку, механізму вдосконалення його формування та використання є необхідною передумовою розвитку економіки України. Показники фінансових результатів характеризують абсолютну ефективність господарювання підприємства та його фінансовий стан. Окремі облікові аспекти формування фінансових результатів за національними стандартами, безпосередньо на підприємствах, недостатньо висвітлені в економічній науці. Тому, правильне визначення поняття «прибуток» та своєчасне відображення його в бухгалтерському обліку, зумовлює актуальність обраного напряму дослідження.

Категорія «прибуток» в економічній теорії розглядається як збільшення ресурсної бази підприємства, що використовується ними для компенсації вже здійснених витрат, накопичення з метою подальшого розширення і розвитку. Тому, питання обліку та стандартизації одного з найголовніших показників роботи підприємства – «прибутку» – потребує широкого розгляду.

Прибуток як економічний показник поєднує у собі, з одного боку, інтереси держави та суспільства, а з іншого – власника підприємства та працівників. Роль прибутку підприємства можна сформулювати таким чином:

- прибуток виступає головною ціллю підприємницької діяльності і є основним спонукальним елементом для ведення господарської діяльності;
- прибуток служить основним критерієм оцінки ефективності діяльності підприємства;
- прибуток виступає захисним механізмом від загрози банкрутства;
- прибуток є головним джерелом зростання вартості ринкової підприємства та приросту активів;
- прибуток виступає джерелом подальшого розвитку підприємства;
- прибуток є основним внутрішнім джерелом формування фінансових ресурсів;
- прибуток є джерелом формування фондів стимулювання;
- прибуток виступає критерієм доцільності при впровадженні нових бізнес-ідей;
- прибуток виконує соціальну функцію, шляхом задоволення соціальних потреб суспільства;
- прибуток є інструментом розподілу чистого доходу суспільства між підприємством та бюджетом;
- прибуток є основним економічним важелем при формуванні надходжень до бюджету країни;
- прибуток підприємств створює передумови для економічного розвитку суспільства в цілому.

У сучасних умовах серед вчених-економістів існують різні точки зору щодо поняття «прибуток». Однією з проблем, що постають сьогодні, є проблема термінології. Автори застосовують досить широкий спектр варіантів термінів, під якими часто розуміють одне й те саме поняття.

В умовах розвитку ринкових відносин в економіці України визначення прибутку зазнає певних змін. Серед вітчизняних та закордонних вчених існують певні суперечності щодо визначення поняття прибутку. Так, Л.І.Шваб характеризує прибуток як узагальнюючий фінансовий показник діяльності

підприємства. С.Ф.Покропивний розглядає прибуток як ту частину витрат, що залишається після відшкодування усіх витрат на виробничу і комерційну діяльність підприємства. Характеризуючи перевищення надходжень над витратами, прибуток виражає мету підприємницької діяльності і є головним показником її результативності (ефективності) [7, с.436].

В.З.Балікоєв, наприклад, вважає, що джерелом любого доходу в кінцевому підсумку є вартість додаткового прибутку. Він зазначив, що багато вітчизняних і зарубіжних економістів плутають два моменти: джерело виникнення підприємницького прибутку і економічну, юридично-правову обумовленість, законність присвоєння капіталістом прибутку. При цьому критикуються погляди А.Маршала, Й.Шумпетера, В.Д.Камаєва [7, с.481].

На думку І.М. Бойчик, прибуток – це частина доходу, що залишається підприємству після відшкодування всіх витрат, пов'язаних з виробництвом, реалізацією продукції та іншими видами діяльності.

Російський економіст Д.С. Моляков під прибутком розуміє грошове втілення частини вартості додаткового продукту.

А.М.Поддєрьогін пов'язує виникнення прибутку з появою категорії «витрати». Він зазначає, що «прибуток – це частина додаткової вартості, виробленої і реалізованої, готової до розподілу. Підприємство одержує прибуток після того, як втілена у створеному продукті вартість буде реалізована і набере грошової форми. Отже, об'єктивна основа існування прибутку пов'язана з необхідністю первинного розподілу додаткового продукту» [12, с.28]. При цьому стверджується, що об'єктивна основа існування прибутку пов'язана з необхідністю первинного розподілу додаткового продукту. Справедливим є і те, що вчений вказує, що на формування прибутку впливають об'єктивні економічні процеси, які відбуваються у суспільстві, у сфері виробництва і розподілу валового внутрішнього продукту.

За визначенням А.А. Мазаракі, прибуток як економічний показник – різниця між ціною реалізації та собівартістю продукції (товарів, послуг), між обсягом отриманого витрату та

сумою витрат на виготовлення та реалізацію продукції [8, с. 449].

Актуальним, на наш погляд, є визначення С.В. Мочерного про те, що прибуток – перетворена похідна форми додаткової вартості, яка з кількісного аспекту є різницею між ціною продажу товарів і витратами капіталу на її виготовлення. Адже незаперечним фактом є те, що кількісно прибуток відображається як різниця між ціною товару та витратами на його виготовлення, однак вчений, цілком доречно, зауважує, що прибуток відображає перетворену похідну форму додаткової вартості [10, с.397].

Поряд з трактуванням прибутку з точки зору економічної теорії, не менш важливим є історичний аналіз методології його обліку. Питання виміру і відображення прибутку є одним із найскладніших, і тому на всіх етапах розвитку бухгалтерського обліку воно поставало проблемою перед мислителями та вченими. Велика кількість публікацій, присвячених дослідженню механізму формування та визначенню економічної сутності прибутку свідчить про те, що він є одним із найважливіших об'єктів бухгалтерського обліку. Проте, потребує подальшого уточнення та дослідження низка питань щодо достовірності та цінності інформації про прибуток, про напрямки його використання, що сформована в системі бухгалтерського обліку.

Слід відзначити ідеї щодо трактувань економічного і бухгалтерського прибутку видатного вченого І.А. Бланка . На його думку, прибуток – це втілений у грошовій формі чистий дохід підприємця на вкладений капітал, що характеризує його винагороду за ризик здійснення підприємницької діяльності та є різницею між сукупним доходом і сукупними витратами у процесі здійснення підприємницької діяльності [5, с.41]. Він зазначав, що концепція прибутку необхідна для трьох цілей: розрахунку податків, захисту кредиторів та для вибору розумної інвестиційної політики.

Саме цей вчений визначив зв'язок між бухгалтерським і економічним прибутком. Приєднуючись до цієї думки, відзначимо, що підприємці мають право на отримання такого прибутку, тому що вони володіють засобами виробництва,

організують виробництво, рухають технічний прогрес, ризикують тощо. Проте ігнорування виробництва додаткового продукту і його розподілу є «результат ідеологічного і політичного підходів до цієї важливої проблеми».

Дослідження показують, що вченими розмежовуються поняття бухгалтерського і економічного прибутку. Так, К.Р. Макконел і С.Л. Брю відзначають, що бухгалтерський прибуток – це загальна виручка фірми за відрахуванням зовнішніх витрат, а економічний прибуток – це загальна виручка за відрахуванням всіх (внутрішніх і зовнішніх) витрат. Нормальний прибуток – це мінімальна плата, необхідна для того, щоб утримати підприємницький талант людини в межах даного підприємства. Для економіста прибуток означає сукупну виручку за відрахуванням всіх витрат, як минулих, так і виплат на інвестиції власників. Ідея прибутку в бухгалтерському обліку пов'язана тільки з отриманим результатом, проте в економічному змісті важливо і те, що буде отримано в майбутньому [9, с.346].

Прибуток, з бухгалтерської точки зору, це позитивний фінансовий результат підприємницької діяльності, який визначається на мікроекономічному рівні за звітний період, характеризується приростом власного капіталу за рахунок перевищення доходів над понесеними витратами, порядок визнання яких законодавчо врегульований, науково обґрунтований або самостійно встановлений суб'єктом економічної діяльності.

Бухгалтерський прибуток є фактичним приростом власного капіталу протягом звітного періоду, що визначений за даними бухгалтерського обліку. Методика його розрахунку спрямована на те, щоб власники могли отримувати правдиву інформацію про прибуток, на частку якого вони мають право, а достовірність цієї інформації могли б підтвердити аудитори без ретельного вивчення всієї діяльності підприємства.

Як бачимо, існують різні підходи економістів до трактування поняття "прибуток підприємства". Велика кількість визначень і підходів до дефініції суті фінансових результатів вимагає чіткого законодавчого формулювання та обґрунтування сутності вищезазначених категорій. Законодавство України, яке

регулює господарську діяльність суб'єктів підприємництва і порядок організації бухгалтерського обліку і звітності, з одного боку, і систему оподаткування прибутку — з другого, під «прибутком» визначає два різних економічних явища. Прибуток у класичному розумінні – це різниця між ціною товару і витратами на виготовлення товару – його собівартістю. Саме таке розуміння прибутку закладене в усіх законодавчих актах України, крім законодавства про оподаткування прибутку. Натомість, відповідно до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств", прибутком вважається сума валових доходів, тобто доходів від усіх видів діяльності, скоригована певним чином для цілей оподаткування, зменшена на суму валових витрат підприємства і на вартість зносу (амортизації) основних і нематеріальних активів. Головна його особливість полягає в тому, що він безпосередньо не залежить від собівартості продукції, а становить різницю між виручкою від реалізації і витратами на виробництво цієї продукції. Прибуток як об'єкт оподаткування визначається за даними спеціального податкового обліку, який не збігається з бухгалтерським обліком прибутку. На наш погляд, таке визначення не характеризує повною мірою якість господарювання підприємства та не відображає суті прибутку.

Зміст категорії “прибуток ” також розкритий у П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати ” [4], згідно якого прибуток – це сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку визначають прибуток як залишкову суму після вирахування витрат (що включає коригування збереження капіталу в разі необхідності) з доходу, а також як будь-яку величину, що перевищує суму, необхідну для збереження капіталу на початок періоду .

В умовах ринкової економіки значення прибутку величезне. Тому, вирішення завдання щодо організації обліку та формування фінансових результатів, розподілу та використання прибутку для підприємств з різною формою власності є актуальною та загальною задачею на всіх рівнях ієрархії управління.

Характеризуючи склад користувачів інформацією, що входять в інформаційну систему управління прибутком, слід зазначити, що коло інтересів внутрішніх і зовнішніх користувачів цією інформацією суттєво відрізняється.

Внутрішні користувачі використовують значний об'єм інформації про господарську діяльність підприємства, що є комерційною таємницею.

Зовнішні користувачі використовують лише ту частину інформації, яка характеризує результат господарської діяльності підприємства. Більша частина такої інформації міститься в офіційній фінансовій звітності, що надає підприємство.

Серед проблем забезпечення дотримання інтересів усіх користувачів облікової інформації виділяємо регламентацію з боку держави з метою забезпечення пріоритетності її інтересів над інтересами інших користувачів, що підтверджується тим, що у складі методологічної ради з бухгалтерського обліку при Міністерстві Фінансів України не представлені інтереси тих, хто складає звітність та відсутнє фінансування її роботи, яке має бути передбачене в бюджеті держави. З нашої точки зору, при розробці та обговоренні проектів національних П(С)БО, доцільним є залучення усіх зацікавлених сторін, що сприятиме підвищенню якості методологічних засад формування облікової інформації, запровадженню державного контролю за дотриманням вимог національних стандартів, розробці власних методичних рекомендацій та тлумачень при врахуванні галузевих особливостей діяльності підприємств.

На сьогоднішній день слід констатувати факт того, що не тільки зовнішні користувачі, але і менеджери підприємства по-різному розуміють та розглядають теоретичні основи формування та розподілу прибутку підприємства. Вирішення даних проблем за бухгалтерським обліком, результатом функціонування якого є створення єдиного інформаційного простору, покликаного забезпечити корисною інформацією процес прийняття ефективних управлінських рішень користувачами.

Дані бухгалтерського обліку описують безупинно мінливі ситуації, в яких знаходиться підприємство. Такий опис не можна назвати неупередженим, бо воно робиться завжди на

користь тих чи інших учасників цих ситуацій. І кожен з учасників, у міру можливостей аналізуючи причини ситуації, що виникла, намагається прийняти управлінське рішення, яке приведе від сформованої ситуації до іншої, бажаної кращій ситуації.

Водночас, бухгалтерська інформація відображає події, що відбулися із запізненням. Тому, якість її визначається тим, наскільки вдається зменшити розрив між строками подій і відображенням їх у бухгалтерських документах.

Кожна така ситуація становить складне переплетення юридичних і економічних відносин, а оскільки бухгалтерський облік виконує юридичні та економічні функції, то і управлінські рішення повинні забезпечувати реалізацію обох названих функцій. Такий підхід до бухгалтерського обліку переносить центр ваги з опису вже здійснених процесів, на опис очікуваних господарських ситуацій.

Слід зазначити, що існують певні причини, через які фінансова звітність, складена відповідно до вимог національних положень, не дозволяє отримати дані, необхідні для отримання повної картини стану справ на підприємстві, проведення аналізу і прийняття управлінських рішень стратегічного напрямку:

- фінансова звітність відображає тільки ті події, що можуть бути подані в грошовому вираженні;
- у фінансовій звітності відображаються тільки ті події, що вже відбулися;
- у балансі не відображається ринкова вартість більшості активів;
- керівництво та бухгалтерська служба має можливість вибирати альтернативні методи відображення господарських подій в поточному обліку та звітності (наприклад, оцінка вибуття запасів);
- величина багатьох статей балансу має оціночний характер.

Таким чином, стоїть гостра потреба в аналізі існуючих форм надання облікової інформації та в розробці шляхів їх удосконалення з метою забезпечення необхідною інформацією

керівництво для управління економічною безпекою підприємств.

Мей зазначав, що бухгалтерська звітність не може бути придатною для управління підприємством, бо хронічно старіє і через це втрачає оперативність [11, с.20]. Але, кожне завдання, що постає перед управлінням, потребує специфічних методологічних підходів, при цьому оцінка відповідних показників залежить від мети, що поставлена перед виконавцем.

«Система бухгалтерського обліку – це основна інформаційна система підприємства. Вона призначена для формування внутрішніх звітів: для цілей періодичного планування, контролю та оцінки; при прийнятті рішень в нестандартних ситуаціях та виборі політики фірми; для зовнішніх звітів акціонерам, державним органам та іншим контрагентам підприємства при прийнятті інвестиційних рішень, контролі за правильністю розрахунку податків тощо» [13, с.7].

Сучасну систему бухгалтерського обліку можна розглядати як штучно створену глобальну модель інформаційної технології, необхідну для успішного виконання основних функцій управління підприємством.

Основною перевагою бухгалтерського обліку можна і потрібно вважати те, що тільки завдяки його даними можна визначити рентабельність роботи підприємства і тим самим оцінити успішність рішень, які приймаються його керівництвом. Труднощі, строго кажучи, пов'язані з тим, що за даними бухгалтерського обліку фінансові результати визначаються тільки після закінчення звітного періоду, на початку наступного звітного періоду. Адміністрація розуміє, що рентабельність підприємства коливається, але, відповідно до закону великих чисел, ці коливання не можуть бути, як завгодно великими. Отже, завжди можна визначити за попереднім звітним даними відсоток прибутку від реалізованої продукції (товарів), а оскільки за даними бухгалтерського обліку ми завжди точно знаємо обсяг продажів на кожен день, остільки ми з відносно мінімальним ризиком можемо на кожен день і визначити рівень нашої рентабельності. Облік прибутку - це не всі ті складні розрахунки, які повинен один раз на місяць або квартал

виконувати бухгалтер, а уявлення про те, що в кожній гривні отриманих доходів стільки-то копійок складає прибуток підприємства.

І тільки той адміністратор, який розуміє цю бухгалтерську ідею, може вважатися керівником підприємства на ділі, а не за посадою.

Існує ще одна проблема, на яку варто звернути увагу. Дуже часто підприємство використовує два види обліку: один - для податкової інспекції, другий - для себе. Перший - явний, другий - таємний. Багатьом організаціям доводиться вести три види обліку: податковий облік для потреб, фіскальних органів; бухгалтерський облік - для власників і кредиторів, включаючи банки; управлінський облік - для себе.

Сучасні ринкові умови господарювання потребують отримання інформації, яка необхідна для аналізу відповідності потенціалу підприємства в умовах зовнішнього середовища, своєчасного виявлення та усунення відхилень з метою прийняття відповідних стратегічних управлінських рішень. Отриманню такої інформації буде сприяти організація на підприємстві управлінського обліку, яка передбачає такі основні етапи: *методологічний*, для визначення методологічних прийомів стратегічного обліку; *технічний*, який вирішує завдання щодо створення моніторингу поточної діяльності та системи обліку даних, отриманих з зовнішнього середовища; вибір моделі складання звітної інформації та визначення напрямів руху інформації в середині підприємства; *організаційний етап*, на якому визначаються функції та обов'язки персоналу бухгалтерії.

На сучасному етапі управлінський облік, який має оперативно і адекватно реагувати на запити управління, швидко сприймати новітні технології, поєднувати бухгалтерський облік з іншими функціями управління, не виконує такі функції. Це пов'язано, з нашої точки зору, з тим, що управлінський облік не регулюється чинним законодавством, а здійснюється з урахуванням інформаційних потреб керівництва підприємства.

Багато законодавців намагаються зробити управлінський облік обов'язковим і змусити вести його відповідно до загальних нормативів.

Існуюча облікова система в Україні орієнтована, в основному, на розрахунок податків і легальний відхід від них, заповнення податкових форм відповідно до інструкцій Державної податкової адміністрації. І мало хто з бухгалтерів заклопотаний тим, наскільки бухгалтерська звітність відображає реальний стан справ на підприємстві, і, відповідно, наскільки вона допомагає в прийнятті оптимальних управлінських рішень. На Україні йде процес становлення фінансового обліку як податкового: фінансовий облік повинен стати основою для формування оподатковуваного прибутку і визначення величини податків. Дана проблема є дуже важливою і заслуговує окремого розгляду.

На думку Я.В.Соколова, менеджер при прийнятті рішень повинен чітко знати відповідь на сім питань [11, с. 54]:

1. Що треба враховувати? У бухгалтерії відповідь на це питання обумовлений інструкціями, вони наказують складу фактів господарського життя, яка аналітичність їх освітлення в обліку, що передбачає облікова політика;

2. Для чого (чому) треба враховувати? У бухгалтерії це питання дуже важливе, так як бухгалтер, керуючись нормативними документами та наказом про облікову політику, вирішує, які практичні висновки та адміністративні рішення можуть і повинні бути прийняті за контрольоване фактами, як ці рішення призводять до підтримання господарської стабільності. Тому облікова політика повинна забезпечувати розумність програми спостереження та її доцільність. Тільки коли бухгалтер-практик свідомо розуміє мети обліку, призначення одержуваної їм інформації та ступінь її достовірності, облік стає ефективним, дієвим і доцільним;

3. Коли треба враховувати? Бухгалтер повинен встановлювати графік руху документів, передбачено граничні терміни подання звітних даних: бухгалтер повинен у всіх випадках розуміти, чому це має бути зроблено саме в ці терміни;

4. На основі чого треба враховувати? Бухгалтер передбачає місця виникнення інформації, на основі яких саме первинних документів здійснюється реєстрація фактів господарського діяльності;

5. В яких регістрах треба враховувати? Головний бухгалтер повністю вирішує це питання, саме він визначає склад і структуру регістрів, порядок і послідовність їх заповнення, він повинен глибоко знати коло своїх особистих прав і обов'язків, а також права та обов'язки своїх підлеглих;

6. На основі використання яких ресурсів можна організувати облік? Головний бухгалтер сам визначає склад своїх інтелектуальних (кадрових) ресурсів і розподіляє між ними матеріальні ресурси (приміщення, машини і т.п.);

7. Скільки коштує облік? Витрати на облік повинні бути завжди менше того економічного ефекту, який ми отримуємо від практичного використання його інформації.

Ми привели тільки деякі моменти, пов'язані з тим, що дані бухгалтерського обліку можуть впливати на фінансовий результат діяльності підприємства. Усвідомлення цих підходів призведе до істотної трансформації бухгалтерського обліку в перетворення його з пасивного наглядової апарату на інструмент активного впливу на господарські процеси. Тому, бухгалтер повинен не отримувати дані про факти господарського життя, а брати ті і тільки ті дані, обсяг яких необхідний для вирішення завдань, що стоять перед адміністрацією. При цьому, бухгалтер не може замінити господарський процес економічною інформацією, але з допомогою останньої доцільно описати і насамперед кількісно виміряти першим. Адміністрація повинна, спираючись на дані бухгалтерського обліку і розуміючи їх відносність, вирішувати проблеми, пов'язані з підвищенням ефективності діяльності підприємства.

Таким чином, стоїть гостра потреба в аналізі існуючих форм надання облікової інформації та в розробці шляхів їх вдосконалення з метою забезпечення необхідною інформацією керівництво для управління економічною безпекою підприємств та отримання бажаного прибутку.

Список літератури

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 № 996-IX (із змінами і доповненнями) //search.ligazakon.ua.

2. Закон України «Про підприємства в Україні» від 27.03.91 № 887-ХІІ (із змінами та доповненнями) // search.ligazakon.ua.
3. Закон України „Про основні засади розвитку інформаційного суспільства в Україні на 2007-2015 роки” від 09.11.2007р. №537-V. Інформаційна система ЛІГА Закон України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999р. №996-XIV. Інформаційна система ЛІГА.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку3 “Звіт про фінансові результати”, затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87 // search.ligazakon.ua.
5. Бланк И.А. Управление прибылью. Второе издание. – К.: Ника-Центр, 2002.
6. Верига Ю.А. Еккаунтинг ефективності вкладення капіталу в торговельну сферу. Теоретичні аспекти системи еккаунтингу: [монографія] / Ю.А. Верига, С.М. Деньга. – Полтава: ПУСКУ, 2002. – Ч. 1. – 355 с.
7. Економіка підприємства: Підручник / За заг. ред. С.Ф. Покропивного. – К.: КНЕУ, 2006. – 528 с.
8. Мазаракі А.А. та ін. Економіка торговельного підприємства. Підручник для вузів. (Під ред. проф. Н.М. Ушакової). – К.: Хрещатик, 1999. – 800 с.
9. Макконелл К.Р., Брю С.Л. Экономикс: принципы, проблемы и политика. – К., 1993. – 785с.
10. Мочерний С.В., Ларіна Я.С., Ксенко О.А., Юрій С.І. Економічний енциклопедичний словник: У 2 т. / С.В. Мочерний (ред.) – Л.: Світ, 2005. – Т. 2. – 563 с.
11. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. - М.: «Аудит, ЮНИТИ», 1996. - 638 с.
12. Фінанси підприємств: Підручник / Поддєрьогін А.М., Білик М.Д., Буряк Л.Д. та ін. – 5те вид., перероб. та доповн. – К.: КНЕУ, 2005. – 546 с.
13. Хорнгрен Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч.Т. Хорнгрен, Дж.Форстер: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. - М.: Финансы и статистика, 1995. - 416 с.