

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ КЛАСИФІКАЦІЇ ПРИБУТКУ

Розглянуто підходи до класифікації прибутку. Висвітлено основні вимоги до побудови правильної класифікації. Запропоновано ознаки класифікації та виділено окремі види прибутку залежно від поставленої мети: визначення податків, захисту кредиторів та здійснення інвестицій

Постановка проблеми. Прибуток в сучасних умовах є основним фінансовим показником діяльності підприємства, мірилом її ефективності та успішності. Він є тим орієнтиром, який регулює рух капіталів в економіці, обумовлює ціноутворення та рівень витрат на виробництво продукту, визначає поведінку економічних агентів та активує їх діяльність, забезпечує соціальну справедливість в суспільстві та рівень його економічного добробуту. В практичному аспекті прибуток є суб'єктивним показником, оскільки його розрахунок залежить від великої кількості припущень та обмежень, які встановлюються зацікавленими користувачами з метою прийняття рішень, що породжує різноманіття його видів.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Дослідження економічної сутності прибутку знайшли відображення в працях В.Петті, А.Сміт, Н.В.Сеніор, Ж.Б.Сей, К.Маркс, Дж.Мілль, А.Маршалл, Дж.Б.Кларк, Л.Вальрас, Й.Шумпетер, Л.фон Мізес, Ф.Найт, П.Самуельсон та інші видатні економісти сучасності.

Питання класифікації прибутку, обґрунтування його видів у літературних джерелах висвітлювалися І.А.Бланком, Ф.Ф.Бутицем, Н.М.Малюгою, С.В.Мочерним, Н.Г.Менкю, К.Макконелом, С.Брю та ін. Також це питання піднімалося у кандидатських дисертаціях такими авторами, як О.В.Приказюк, О.Є.Ширягіна, О.В.Будько, Г.Б.Назарова.

Вивчення джерел наукового та довідкового характеру показало, що в економічній термінології використовується понад сто видів прибутку, що вимагає детального аналізу необхідності застосування такого числа термінів, розроблення передумов їх наукової систематизації.

Мета дослідження. З урахуванням вищевикладеного, метою даної публікації є критичний аналіз та обґрунтування наукових основ класифікації прибутку з метою їх практичного використання для потреб управління.

Викладення основного матеріалу дослідження. Класифікація – це термін логіки, який означає поділ певної сукупності об'єктів на окремі складові частини за чітко визначеними ознаками, які повинні бути суттєвими для всіх об'єктів, які виділяються за цією ознакою. Зважаючи на те, що класифікація є видом поділу понять, то при її здійсненні необхідно дотримуватися певних правил: повноти поділу, наявності єдиної підстави, виключності, та послідовності. Сутність повноти поділу полягає в тому, що сукупність членів поділу повинна дорівнювати обсягу поняття, що дозволяє уникнути занадто вузького, або широкого поділу. Виключність передбачає, що окремі члени поділу повинні виключати одне

одного. Послідовність поділу випливає з попереднього правила, та полягає у неможливості включення до класифікації за певною підставою окремих членів різного порядку.

Вивчення наукової літератури [1;5;12;13;15;18;22] показало відсутність єдиного підходу до класифікації прибутку. Загалом авторами в розглянутих джерелах запропоновано 37 критеріїв класифікації, що викликає правомірне питання щодо доцільності та правильності такого поділу. Головним недоліком всіх класифікацій є відсутність її мети, як головного орієнтиру, який вказує на те для чого пропонується та чи інша підстава. Крім того, у виділених різними авторами ознаках попри різну назву спостерігається семантична подібність одиниць розподілу. Наприклад, в різних джерелах виділяються ознаки: по основних видах діяльності [13], за джерелами формування прибутку за основними видами діяльності [1], за джерелами формування [15], за видом діяльності [5;15]. При цьому, у всіх випадках мова йде про прибуток від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

Окремі з наведених ознак не дають чіткого уявлення про зміст окремих одиниць сукупності, або ж можуть бути віднесені до інших сукупностей, що вказує на неправильно обрану підставу розподілу, або ж на неправильний поділ за обраною підставою. Наприклад, окремі автори виділяють залежно від мети обліку: бухгалтерський та податковий прибуток, за способом отримання: зароблений, отриманий, допущений [5]. В першому випадку неправильно обрано підставу класифікації, та порушено послідовність поділу, оскільки, як одиниці класифікації використовуються об'єкти різних рівнів. Адже бухгалтерський прибуток поняття ширше ніж податковий, останній, як відомо, визначається на основі першого. В другому ж випадку не розкрито у виділених видах прибутку окреслена підстава, а саме спосіб отримання прибутку.

Однією з вимог, яка висувається, до правильно побудованої класифікації є те, щоб виділені класи, або види об'єктів були важливими в практичному відношенні. Класифікація повинна розроблятися для систематизації наукового знання, та попри те повинна враховувати і практична потребу їх використання. Як справедливо зазначає В.П.Кохановський: "Всякая теория в конечном счете, ориентирована на удовлетворение практических потребностей людей, служит практике" [10, с. 157-158].

Для оцінки практичної важливості класифікації необхідно розглянути її окремі одиниці, стосовно прибутку мова йдеться про його види (див. табл. 1).

Таблиця 1. Основні види прибутку, які виділяються в літературних джерелах

Види прибутку, що виділяються	Кількість повторювань		
	в довідковій літературі [2-4; 6-9; 11; 14; 16; 19]	в науковій літературі [1; 5; 12; 13; 15; 18; 22]	Всього
Чистий	10	4	14
Капіталізований, нерозподілений, реінвестований, чистий капіталізований	7	3	10
Балансовий	8	1	9
Валовий	6	3	9
Оподатковуваний, від звичайної діяльності до оподаткування, як об'єкт оподаткування, податковий, до оподаткування	2	6	8
Економічний	5	3	8
Бухгалтерський	4	4	8
Від операційної діяльності, операційний	2	5	7
Нормальний	5	2	7
Від інвестиційної діяльності, інвестиційний	1	5	6
Від фінансової діяльності, фінансовий	1	5	6
Від реалізації продукції, товарів, послуг	2	3	5
Від позареалізаційних операцій	1	3	4
Надзвичайний, від надзвичайних подій	0	4	4
Номінальний	0	4	4
Реальний	0	4	4
Монопольний	3	1	4
Емісійний	4	0	4
Інші (70 видів прибутку)	76	16	92
Всього	137	76	213

Загалом в розглянутих джерелах найчастіше згадуються такі види прибутку, як чистий (77,7%), нерозподілений (55,5%), балансовий та валовий (50,0%), оподатковуваний, економічний та бухгалтерський (44,4%). В довідковій літературі найбільше згадується чистий прибуток (90,1%), а в науковій літературі – оподатковуваний (85,7%). Слід зазначити, що ряд понять, які виділяються та характеризують прибуток, взагалі не використовуються на практиці, зокрема, розрахунковий, бруто, зароблений, отриманий, допущений, абсолютний, випадковий прибуток. А отже їх виділення суперечить вимогам до правильної класифікації.

Виділення тих чи інших видів прибутку впливає з поставленою метою класифікації, яка орієнтована перш за все на практичне застосування виділених понять. Як зазначав К. Боулдинг: "понятие прибыли не может быть однозначным, так как существует целый спектр таких понятий, каждое из которых отвечает строго определенной цели" [17, с. 400].

На думку Д. Соломона концепція прибутку необхідна для досягнення таких цілей: визначення податків, захисту кредиторів та вибору розумної інвестиційної політики [17, с. 398]. Сплата податків є невід'ємним елементом забезпечення соціального захисту суспільства, стабільності та ефективності функціонування економічного механізму держави. В цьому контексті Ж. де Сімонді писав: "При помощи налогов каждый плательщик покупает нечто иное, как наслаждение. Наслаждение он извлекает из общественного порядка, правосудия, обеспечения личности и собственности" [21, с.392].

В літературних джерелах з метою оподаткування виділяють два види прибутку: оподатковуваний та неоподатковуваний (пільговий). Подальша деталізація оподаткованого прибутку в економічній літературі не проводилася. Однак, в сучасних умовах, порядок визначення податків вимагає організації деталізованого бухгалтерського обліку, який би забезпечував формування об'єкта оподаткування за законодавчо встановленим порядком. Зважаючи на це запропоновано ознаки класифікації прибутку для цілей оподаткування: за періодом оподаткування, за наявністю податкових пільг, за ставкою оподаткування, за об'єктом визначення.

За періодом оподаткування прибуток поділяється на прибуток, який:

- оподатковувався у минулому періоді;
- оподатковується у звітному періоді;
- оподатковуватиметься у майбутніх періодах.

Оподатковуваний прибуток минулого періоду може бути важливим для визначення окремих показників, які використовуються у звітному періоді (наприклад, представницьких витрат, витрат на благодійність) нормативів витрат для віднесення їх до складу валових витрат, за звітний період для визначення поточних зобов'язань перед бюджетом. Величина прибутку, що оподатковуватиметься у майбутніх періодах, з'являється у випадку наявності тимчасових різниць, які підлягають оподаткуванню, або ж спеціальних правил, які дозволяють відстрочення оподаткування прибутку. Його значення може використовуватися для інформування користувачів звітності про майбутні події.

Пільги є способом інвестиційного, економічного, соціально-екологічного стимулювання діяльності підприємств. Пільги надаються для підтримки підприємств окремих видів економічної діяльності, регіонів, при дотриманні встановлених законодавчо умов тощо. За наявністю податкових пільг оподатковуваний прибуток може бути поділений на: прибуток на який поширюються податкові пільги та прибуток на який не поширюються податкові пільги.

За ставкою оподаткування оподатковуваний прибуток поділяється на: прибуток, що оподатковується за єдиною ставкою та прибуток, що оподатковується за диференційованими ставками. При оподаткуванні прибутку може використовуватися єдина для всіх платників ставка податку, або ж диференційована ставка. В останньому випадку величина податкової ставки може залежати від виду економічної діяльності, за величиною об'єкта оподаткування, за іншими показниками. При цьому, може використовуватися стандартна, регресивні, або прогресивні ставки.

За об'єктом визначення можна виділити прибуток, що підлягає оподаткуванню: визначений по підприємству загалом, за окремими видами діяльності (в умовах чинного законодавства необхідно визначати оподатковуваний прибуток в розрізі кожного виду діяльності, що підлягає патентуванню), за окремими операціями.

Прибуток підприємства виступає основним джерелом самофінансування та розвитку підприємства, захисним механізмом банкрутства підприємства та засобом збільшення ринкової вартості підприємства. Всі ці функції прибутку сприяють забезпеченню виконанню зобов'язань перед власниками та іншими кредиторами підприємства. Зважаючи на значну кількість видів прибутку спробуємо виділити ті його види, які забезпечують захист інтересів кредиторів підприємства (див. табл. 2).

Таблиця 2. Види прибутку, які є джерелом прийняття рішень кредиторами

Групи кредиторів та інвесторів	Види прибутку
Власники	Від різних видів діяльності (операційної, фінансової, інвестиційної), чистий, розподілений, нерозподілений.
Інвестори	Чистий, розподілений, економічний, реальний, номінальний.
Державні органи	Від різних видів діяльності, валовий чистий, нерозподілений, до оподаткування, оподатковуваний.
Інші кредитори	Від різних видів діяльності, чистий.

Для власників важливою є інформація про прибутковість окремих видів діяльності, величину прибутку, який йде на розвиток підприємства та виплату дивідендів. Для потенційних інвесторів та власників простих акцій важливою є інформація про суму чистого та розподіленого прибутку, оскільки від цих показників залежить величина дивідендних виплат. Зацікавленість державних органів в інформації про прибуток підприємства визначається необхідністю сплати податків та статистичним спостереженням за економічними процесами. До інших кредиторів можна віднести фінансові установи та контрагентів підприємства. Інтерес щодо прибутку від окремих

видів діяльності виникає у цієї групи кредиторів у випадку наявності фінансових зобов'язань позичальника, отриманих під виконання виробничих та інвестиційних програм. Щодо чистого прибутку, то його наявність є одним з засобів захисту від можливого банкрутства підприємства, як наслідок є певною гарантією виконання підприємством своїх зобов'язань.

Зважаючи на це, з метою захисту кредиторів підприємства здійснювати накопичення інформації про прибуток підприємства за такими основними ознаками видами діяльності прибуток, характером використання та напрямками розподілу (див. табл. 3).

Таблиця 3. Запропонована класифікація прибутку з метою захисту інтересів кредиторів

Види прибутку	за видами діяльності	за характером використання	за напрямками використання
	від основної діяльності від іншої операційної діяльності від фінансової діяльності від інвестиційної діяльності від надзвичайних подій	розподілений нерозподілений	

Західні економісти вважають, що для прийняття інвестиційних рішень, інформації про прибуток, який обчислений за бухгалтерськими правилами, не завжди достатньо. Для цього необхідно використовувати показник економічного прибутку, який визначається як різниця між

доходами та економічними витратами. Економічні витрати – це сума бухгалтерських (явних) та прихованих витрат, останні характеризують втрату капіталу підприємства наслідок його не використання на альтернативні проекти. Однак, як справедливо зазначають Е.С.Хендріксен,

М.Ф. Ван Бреда в бухгалтерському обліку показник економічного прибутку обчислювати складно та недоцільно, проте завданням обліку є забезпечення інвесторів інформацією для розрахунку цього показника [20, с. 210].

Крім того, для оцінки привабливості інвестицій в підприємство необхідно враховувати інфляційний фактор. Такий фактор може бути врахований при визначенні економічного прибутку разом з іншими прихованими витратами, або ж самостійно при оцінці бухгалтерських даних. Зважаючи на вищесказане, для оцінки інвестиційних рішень можемо запропонувати використовувати дві основні підстави для класифікації прибутку: за врахуванням прихованих витрат та впливом інфляційного фактора. За першою підставою прибуток поділяється на бухгалтерський (різниця між доходами та явними витратами) та економічний (різниця між бухгалтерським прибутком та прихованими витратами). За другою підставою прибуток поділяється на номінальний (без врахування впливу інфляції) та реальний (з врахуванням інфляційних процесів).

Висновки та перспективи подальших досліджень.

Прибуток є узагальнюючим кількісним показником, який характеризує ефективність діяльності. Концепція його визначення залежить від інтересів окремих агентів ринкового середовища, що породжує різноманітність класифікацій та видів прибутку. Побудова правильної класифікації повинна здійснюватися виходячи з практичних потреб конкретної науки, та з дотриманням вимог логіки щодо поділу понять: повноти поділу, наявності єдиної підстави, виключності, та послідовності. Такий підхід забезпечить вибір таких підстав класифікації та виділення таких понять прибутку, які б забезпечували ефективне управління діяльністю підприємств, використовувалися для декількох цілей одночасно.

Важливим питанням також є узгодження методики формування окремих видів прибутку, розробка алгоритмічних процедур переходу від одного виду до іншого, зокрема це стосується облікового та оподаткованого, бухгалтерського та економічного прибутку.

Список використаної літератури:

1. *Бланк І.А.* Управление прибылью/ І.А. Бланк. – К.: Ника-Центр, 1998. – 544 с. 2. *Бойко В.М.* Бізнес: словник-довідник / В.М. Бойко, П. Г. Вашків. – К.: Україна, 1995. – 157 с. 3. Большая экономическая энциклопедия. – М.: Эксмо, 2008. – 816 с. 4. Большой экономический словарь [ред. Азрилиян А.Н.]. – М.: Институт новой экономики, 2002. – 1280 с. 5. *Будько О.В.* Облік і аналіз фінансових результатів підприємств чорної металургії: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / О.В. Будько. – Х., 2004. – 19 с. 6. Бухгалтерський словник / [ред.-упоряд. Бутинець Ф.Ф.]. – Житомир: ПП "Рута", 2008. – 224 с. 7. Економічний енциклопедичний словник / Мочерний С.В., Ларіна Я.С., Устенко О.А., Юрій С.І. – Львів: Світ,

2006. – 568 с. 8. Навчальний економічний словник-довідник (політекономія, мікроекономіка, макроекономіка, економічний аналіз, економіка підприємства, менеджмент, маркетинг, фінанси, банки, інвестиції, біржова діяльність, планування): терміни, поняття, персоналії / [ред.-упоряд. Г.І. Башнянин, В.С. Іфтемичук]. – 2 – ге вид., випр. і доп. – Львів: "Магнолія 2006", 2008. – 688с. 9. *Коноплицкий В.А.* Экономический словарь. Толково-терминологический / В.А. Коноплицкий, А.И. Филина. – К.: КНТ, 2007. – 624 с. 10. *Кохановский В.П.* Философия и методология учета: Учебник для высших учебных заведений/ В.П. Кохановский. – Ростов – н/Д, 1999. – 574 с. 11. Краткий словарь экономиста / [авт.-уклад. Зайцев Н. Л.]. – М.: Инфра-М, 2008. – 244 с. 12. *Назарова Г.Б.* Организация та методика обліку і аудиту фінансових результатів на підприємствах залізничного транспорту: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)" / Г.Б. Назарова. – К., 2009. – 20 с. 13. *Патарідзе-Вишинська М.В.* Прибуток підприємств: види, роль та функції [Електронний ресурс] / М.В. Патарідзе-Вишинська // Економіка. Управління. Інновації – 2010. – № 1. – Режим доступу до журн.: http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/eui/2010_1/zmist.html. 14. Популярная экономическая энциклопедия. – М.: Большая Российская энциклопедия, 2001. – 367 с. 15. *Приказюк О.В.* Класифікація прибутку в сільськогосподарських підприємствах // Економіка АПК. – 2008. – № 3. С. 99 – 102. 16. Словарь по экономике / [ред.-упоряд. П.А. Ватник]. – СПб: Экономическая школа. – 2004. – 752 с. 17. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебное пособие / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с. 18. *Турило А.М., Зінченко О.А.* Теоретико-методологічні підходи визначення прибутку підприємства як фінансової категорії / А.М. Турило, О.А. Зінченко // Актуальні проблеми економіки. – 2008. – № 3. – С. 109 – 112. 19. Фінансовий словник [уклад. Загородній А.Г. та ін.]. – 3-те вид. – К.: Т-во "Знання", 2000. – 587 с. 20. *Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф.* Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда; пер. с англ. под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с. 21. *Черняк В.З.* Популярная история экономики и бизнеса/ В.З. Черняк – М.: Вече, 2002. – 512 с. 22. *Ширягіна О.Є.* Формування та використання прибутку підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.08 „Гроші, фінанси і кредит” / О.Є. Ширягіна. – К., 2007. – 18 с.

ШЕВЧУК Сергій Валентинович – старший викладач кафедри обліку і економічного аналізу Національного університету кораблебудування ім. адмірала Макарова

Наукові інтереси:
– бухгалтерський облік та оподаткування прибутку підприємств