

**ПРИБУТОК ЯК ОБ'ЄКТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: ТРАНСФОРМАЦІЙНИЙ ПІДХІД**

*Розглянуто підходи до сутності прибутку як об'єкта бухгалтерського обліку, досліджено трансформацію прибутку як традиційного об'єкта бухгалтерського обліку під впливом економічних змін*

**Постановка проблеми.** Структурні зрушення та перманентні кризові явища в економіці України мають безпосередній вплив на бухгалтерський облік, в першу чергу через зміни у складі об'єктів бухгалтерського обліку та його завдань. Прибуток в таких умовах отримує новий економічний зміст, оскільки виступає не лише джерелом наповнення бюджету, але і основним джерелом забезпечення безперервності діяльності підприємства через її фінансування. Трансформації в економічних відносинах надають прибутку новий зміст також шляхом необхідності врахування нових факторів його формування таких як невизначеність зовнішнього середовища та ризику в господарській діяльності. Це в свою чергу вимагає переосмислення теоретичних підходів до розуміння сутності прибутку як традиційного об'єкта бухгалтерського обліку.

Визначення бухгалтерського обліку як науки свідчить про наявність притаманних даній системі знань критеріїв наукового рівня, зокрема окремих категорій. Наука про бухгалтерський облік, розробляючи властиву їй систему конкретних способів відображення фактів господарської діяльності підприємств і організацій, ґрунтується на діалектичному методі та економічній теорії. Використання наукових принципів забезпечує економічно, обґрунтовану методологію відображення об'єктів залежно від їхньої ролі у господарських процесах і вимог управління. Критерієм наукового рівня обліку є його дієвість, тобто здатність своєчасно надавати вичерпну інформацію, необхідну для управління, контролю й аналізу, показники обліку повинні забезпечувати інформацію не тільки для внутрішнього управління, а й для зовнішніх користувачів. Фундаментальними категоріями бухгалтерського обліку є його функції і об'єкти, за допомогою яких функціонує система бухгалтерського обліку як практична діяльність. В сукупності об'єктів бухгалтерського обліку чільне місце відводиться прибутку підприємства, який розглядається як складова власного капіталу та як позитивний фінансовий результат.

Наукові дослідження щодо визначення категорії прибуток дозволяють зробити висновок, що розуміння цієї категорії залежить від цілей, які поставлені зацікавленою особою [30, с.143].

**Аналіз останніх наукових досліджень та публікацій.** Питання, пов'язані з визначенням сутності прибутку підприємства досліджували у своїх працях вітчизняні вчені Р.А. Абдулаєва, М.Г. Бельський, О.С. Бородкін, Ф.Ф.Бутинець, С.Ф. Голов, С.М. Деньга, Д.Я. Крупка, В.В. Солко, А.М. Мороз, Г.В. Корнієнко, Н.М. Малюга, Г.А. Горошков, А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Й.С. Завадський та інші, а також зарубіжні вчені А. Бабо, І.О.Бланк, А.І.Нечитайло, М.І.Баканов, Н.Т. Лабинцев, Р.Я. Вейцман, К. Друрі, С.М. Капелюш, Дж. Сигел, Я.В. Соколов, Дж. Фостер, Ч.М. Хорнгрен та ін.

**Метою написання статті** є дослідження впливу трансформаційних процесів в економіці на прибуток як об'єкт бухгалтерського обліку.

**Викладення основного матеріалу.** Необхідність перегляду організаційно-методичних та методологічних засад бухгалтерського обліку пов'язана з трансформаційними процесами, якими характеризується економіка України при її переході зі стану планової економіки до ринкової. Такі процеси пов'язані зі зміною форм власності, в т.ч. домінуючої форми власності, переорієнтацією факторів виробництва на оптимізацію та максимізацію результатів діяльності, що висуває на перший план підприємницькі здібності у вигляді готовності йти на ризик задля отримання прибутку, поширенням інфляційних процесів та впливом їх наслідків на господарську діяльність в т.ч. на можливість підприємства функціонувати в майбутньому, зростанням кількості та масштабів кризових явищ в економіці, що в свою

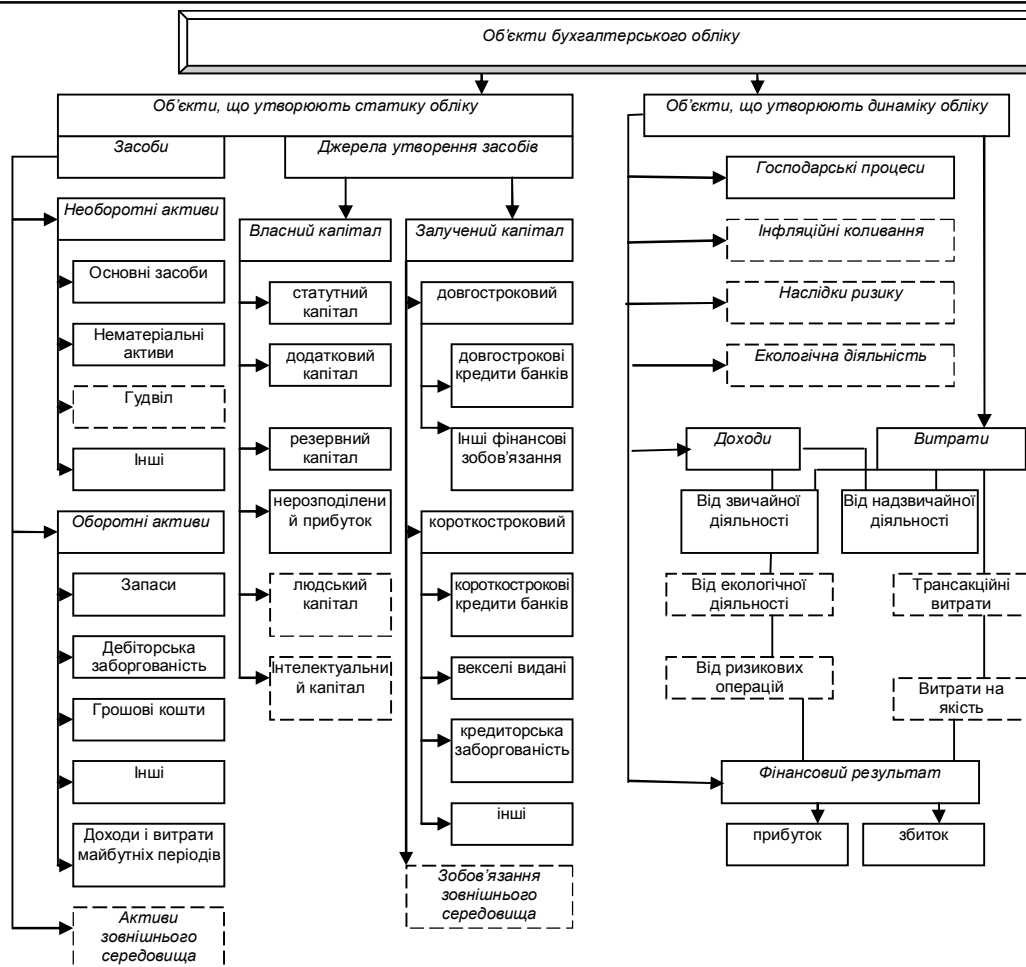
чергу вимагає розробки заходів щодо їх подолання через зростання ролі та значення внутрішніх джерел фінансування діяльності. Описані економічні явища, притаманні економіці України як перманентні, визначають неможливість діючої системи бухгалтерського обліку та відповідно, його теорії, враховувати та відображати з метою представлення відповідної інформації користувачам, фактори у вигляді явищ, процесів та їх наслідків, які б відображали динаміку змін в діяльності суб'єктів господарювання. Це, в свою чергу зумовлює необхідність відображення в обліку тих об'єктів, які раніше не обліковувалися та трансформації під їх впливом традиційних об'єктів. Іншим аспектом досліджуваної проблеми є задоволення інформаційних потреб системи управління, які в описаних вище умовах значно розширилися. Діюча на більшості підприємств система бухгалтерського обліку не спроможна задовольнити потреби управління через обмеженість показників, які генеруються системою обліку.

Аналізуючи проблеми системи управління та бухгалтерського обліку М.С. Пушкар зазначає, що проблеми, які виникли в управлінні, є причиною і одночасно наслідком недосконалості інформаційної системи, важливою складовою якої є вітчизняний облік, не пристосований до вирішення сучасних економічних проблем. Щоб вийти з кризового становища і спрямувати систему обліку на вирішення надзвичайно складних економічних проблем, необхідно докорінно переосмислити способи формування інформації в системі обліку, місце та значення її в системі управління, визначити його стратегію. Одним із центральних питань нової парадигми є визначення місця та змісту сучасного обліку, який би відповідав потребам управління і одночасно забезпечував стійкий розвиток вітчизняних підприємств [29, с. 75].

Погоджуючись з думкою науковця, вважаємо, що перегляду потребують підходи до складу об'єктів бухгалтерського обліку, оскільки саме вони визначають рівень інформаційного забезпечення запитів користувачів та визначаються характер спрямованості системи бухгалтерського обліку (фіскальну чи орієнтовану на запити). З філософської точки зору об'єктом пізнання прийнято називати те, на що спрямована пізнавальна діяльність дослідника. Загальноприйнятим підходом до визначення складу об'єктів бухгалтерського обліку серед науковців, а саме Ф.Ф.Бутинця [4], В.Ф. Голова [11], Н.М.Малюги [20] та інших, вважається поділ їх на наступні групи: господарські засоби, джерела утворення засобів та господарські процеси.

В системі об'єктів бухгалтерського обліку, прибутку відводиться чільне місце він належить з одного боку від є джерелом утворення засобів підприємства, а з іншого результатом господарських процесів на підприємстві (рис. 1).

З появою нових об'єктів бухгалтерського обліку, які пропонують виділяти вітчизняні дослідники, таких як активи та зобов'язання зовнішнього середовища (С.Ф. Легенчук), трансакційні витрати (Г.Г. Кірейцев, М.М. Шигун, Ж.М. Юшак), інтелектуальний та людський капітал (Т.В. Давидюк, С.Ф. Легенчук, М.С. Пушкар), екологічна діяльність (І.В. Замула), соціально-відповідальна діяльність (І.В. Жиглей), інфляційні процеси та їх наслідки (Н.А. Остап'юк), ризику господарської діяльності та їх наслідки (І.М. Вигівська), які впливають як на джерела утворення майна, так і на фінансові результати діяльності, а отже і на прибуток. Це в свою чергу, передбачає необхідність адаптації організаційно-методичних засад бухгалтерського обліку та побудову відповідної системи аналітичного обліку, яка б надавала можливість розкривати у звітності інформацію про нові об'єкти обліку та отримані під їх впливом результати діяльності



Об'єкти бухгалтерського обліку, виділені у наукових дослідженнях останнього

Рис. 1. Прибуток в системі об'єктів бухгалтерського обліку

Сьогодні діючі вимоги стандартів (як національних так і міжнародних) змушують суб'єктів господарювання при організації бухгалтерського обліку акцентувати увагу на прибутку як позитивному фінансовому результаті діяльності, що пов'язане з необхідністю здійснення податкових розрахунків з бюджетом з податку на прибуток та узгодженням розрахованих сум відповідно до вимог стандартів бухгалтерського обліку та податкового законодавства при відображенні відповідних показників у звітності. Роль прибутку як джерела утворення засобів підприємства – внутрішнього джерела фінансування на практиці – нівелюється. Однак, в наукових дослідженнях останнього десятиліття науковці звертають увагу на необхідність врахування його як окремого елемента капіталу для цілей управління. Зокрема, Грей С.Дж. розглядає нерозподілений прибуток компанії як частину власного капіталу акціонерів, що являє собою вимоги у відношенні активів, що виникають за рахунок компанії [12, с. 47]. Цікавим є підхід до визначення прибутку І.Й. Яремка, який через категорію "капітал" робить спробу введення в методологію облікової моделі ціни фірми (вартості економічної одиниці), оскільки ціна фірми, або ділова репутація, є вираженням неспроможних до відображення (відповідно до принципу відображення статей в активі балансу) цінностей організації [32, с. 40]. Науковець виділяє декілька видів капіталу: статутний капітал, додатковий капітал, вилучений капітал, неоплачений капітал, резервний капітал, прибутковий капітал, амортизаційний капітал, та вважає, що традиційний бухгалтерський об'єкт "прибуток" у балансовому узагальненні відповідно до умов реальної економіки потрібно переосмислити у категорію поняття "прибутковий капітал", який точніше відбиває функціонування економічної одиниці в постіндустріальній

економіці і глобальному переплетінні капіталів [32, с. 68]. Кучеркова О. щодо природи бухгалтерського прибутку зазначає, що останній є фактичним приростом власного капіталу протягом звітного періоду, що визначений за даними бухгалтерського обліку [18, с. 80].

На нашу думку, основною причиною нівелювання в системі управління значення прибутку як джерела утворення майна є діюча концепція формування прибутку, яка не передбачає формування його грошового забезпечення, що унеможливує його розподіл та використання як джерела утворення майна та джерела фінансування заходів згідно стратегії розвитку підприємства. З цього приводу дуже влучним представляється висловлювання Я.В. Соколова: "...кому потрібен прибуток: бухгалтеру, або його роботодавцю, яка його структура і як він (прибуток) обчислюється – проблема проблем" [25, с. 21].

Мета визначення прибутку на практиці, на думку М.Р. Метьоса і М.Х.Б. Перери, полягає в тому, щоб дати людям уявлення про суму, котру вони можуть використати на споживання, не стаючи біднішими. Згідно цієї ідеї можна сказати, що дохід (прибуток) тієї або іншої людини необхідно визначати як максимальну суму, яку він може витратити протягом тижня за умови, що стан його до кінця цього тижня не зменшиться в порівнянні з початком [23, с. 310]. Отже, мета діяльності суб'єкта господарювання, згідно окресленої дослідниками концепції, зводиться до максимізації прибутку за результатами діяльності. Однак, для суб'єкта господарювання отримання суми прибутку ніколи не стане максимальною, оскільки бажання його збільшити буде виникати завжди. Відповідно можна стверджувати, що отриманий прибуток є оптимальним для підприємства, оскільки його величина сформована на підставі дії на ринку закону попиту та пропозиції. Мороз Ю.Ю. зазначає, що сучасна постановка мети

підприємства – це максимізація його ринкової вартості й на цих засадах максимізація створеного чистого прибутку при оптимізації інших складових доданої вартості [24, с. 203]. В цілому погоджуючись з позицією дослідника, вважаємо, що раціональніше стверджувати, що мета діяльності підприємства на сучасному етапі полягає не в максимізації ринкової вартості підприємства, а в її зростанні за результатами звітного періоду.

На думку Г.Н.Ясименко [33, с. 3], визначення прибутку як основного внутрішнього джерела зводиться до стимулюючої функції прибутку. За визначенням В.В. Євдокимова [13, с. 228] прибуток володіє стимулюючою функцією. Це пов'язано з тим, що прибуток є одночасно не лише фінансовим результатом, але і основним елементом фінансових ресурсів підприємства.

Визначення поняття "прибуток" є однією з головних теоретичних проблем бухгалтерського обліку, оскільки

залежно від змісту визначається його склад та фактори формування. На всіх етапах розвитку бухгалтерського обліку визначення фінансового результату (прибутку), майже беззаперечно, визнавалося основною метою обліку та головним результатом господарської діяльності. Більш детально розглянути сутність поняття "прибуток" дозволяє аналіз довідкової літератури (табл. 1). Проведений огляд довідкової літератури за 1958-2009 рік свідчить про різноманіття підходів до визначення поняття "прибуток". Для аналізу визначення поняття "прибуток" використано також сучасну довідкову літературу вітчизняних авторів: Антошкіна Л.І., Бутинця Ф.Ф., Вознюк Г.Л., Гаврилук Л.І., Загороднього А.Г., Завадського Й.С., Сліпушко О., та ін., а також зарубіжних авторів: Агеева Ю.Б., Агеева А.Б. Борисова А.Б., Мизовського Е.А., Уолт Н., Маркізе Я., Лайнз Д., Мартин Б., Фоминського І.П. та інших.

Таблиця 1. Узагальнення підходів щодо визначення поняття "прибуток" у довідковій літературі 1958-2009 рр.

№ з/п	Автори	Підходи до визначення поняття "прибуток"	Питома вага джерел
1.	1) Козлов Г.А., Первушин С.П.; 2) Д'яченко В.П.; 3) Борисов Є.Ф.; 4) Гарбузов В.Ф.; 5) Зайцев А.А.; 6) Молдованок М.І.; 7) Лукаш С.І.; 8) Уткін Є.А.; 9) Борисов А.Б.; 10) Чернелевський Л.М.; 11) Мочерний С.В.; 12) Ожерельєв О.І.	Перетворена форма додаткової вартості	22,2 %
2.	1) Козлов Г.А., Первушин С.П.; 2) Д'яченко В.П.; 3) Палкин Ю.И	Частина чистого доходу, що створюється для суспільства	5,6%
3.	1) Д'яченко В.П.	Форма доходу державних і кооперативних підприємств	1,9%
4.	1) Багрий П.І.; 2) Козлов Г.А., Первушин С.П.; 3) Кудрицький А.В.	Дохід на функціонуючий капітал	5,6%
5.	1) Валовий Д.В.; 2) Белік Ю.А.; 3) Басков Л.П.; 4) Загородній А.Г., Вознюк Г.Л.; 5) Гіжевський В.К.; 6) Башнянин Г.І.; 7) Ожерельєв О.І.	Чистий дохід підприємства	13%
6.	1) Палкин Ю.І.; 2) Ожерельєв О.І. 3) Валовий Д.В. 4) Бялковская В.С.	Різниця між оптовою ціною, за якою підприємство реалізує свою продукцію та її собівартістю	7,4%
7.	1) Гарбузов В.Ф.; 2) Белік Ю.А.; 3) Рибалкин В.Е.; 4) Зайцев А.А.; 5) Киперман Г.Я.; 6) Басков Л.П.; 7) Корнієнко Г.В.; 8) Молдованов М.І.; 9) Морозов А.М.; 10) Ноубс К.; 11) Лукаш С.І.; 12) Райзберг Б.А.; 13) Загородній А.Г., Вознюк Г.Л.; 14) Азрилян А.Н.; 15) Завадський Й.С.; 16) Сліпушко О.; 17) Фомінський І.П.; 18) Борисов А.Б.; 19) Сичев Н.Г.; 20) Бутинець Ф.Ф.; 21) Гаврилук Л.І.; 22) Чернелевський Л.М.; 23) Джонатан С., Дайан К.; 24) Гордієнко Д.Д.; 25) Благодатин А.А.; 26) Медведев М.Ю.; 27) Пантелеев В.П., Сніжко О.С.	Сальдо доходів і витрат	50%
8.	1) Гарбузов В.Ф.	Одна з основних форм грошових накопичень	1,9%
9.	1) Бялковська В.С.; 2) Белік Ю.А.; 3) Рибалкин В.Е.; 4) Киперман Г.Я.; 5) Корнієнко Г.В.; 6) Сичев Н.Г.; 7) Бакаєв А.С.; 8) Гіжевський В.К., Головченко В.В., Ковальський В.С 9) Агаєва Ю.Б.; 10) Благодатин А.А.; 11) Загородній А.Г., 12) Антошкіна Л.І.	Узагальнюючий показник, що відображає результати господарської діяльності підприємств	22,2%
10.	1) Кудрицький А.В.	Грошовий вираз чистого доходу	1,9%
11.	1) Волошин В.В.	Сума, що залишається після того, як підприємство сплатило за всіма своїми рахунками (зобов'язаннями)	1,9%
12.	1) Амуржуєв О.В.; 2) Копоруліна В.Н., Копоруліна Л.В. 3) Завадський Й.С.; 4) Осовська Г.В., Юшкевич О.О., Завадський Й.С.	Один з найважливіших показників діяльності підприємств і банків	7,4%
13.	1) Басков Л.П.; 2) Антошкіна Л.І.; 3) Каблук П.Т.	Показник ефективності	5,6%
14.	1) Лукаш С.І.	Джерело доходів бюджету	1,9%
15.	1) Лукаш С.І.	Джерело стимулювання робітників	1,9%
16.	1) Уолл Н., Маркузе Я., Лайнз Д., Мартин Б.	Неможливість використання даного капіталу в будь-яких інших цілях	1,9%
17.	1) Мизаківський Е.А.; 2) Саблук П.Т., Дем'яненко М.Я.	Кінцевий фінансовий результат	3,7%
18.	1) Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Партин Г.О	Винагорода за ризик підприємницької діяльності	1,9%
19.	1) Началов А.В.	Об'єкт оподаткування податком на прибуток	1,9%

Необхідно зазначити, що на підставі проаналізованої довідкової літератури можна прослідкувати зміну підходів до розуміння поняття "прибуток", яке зазнало суттєвих змін, під

впливом трансформації підходів до факторів його формування (рис. 2).

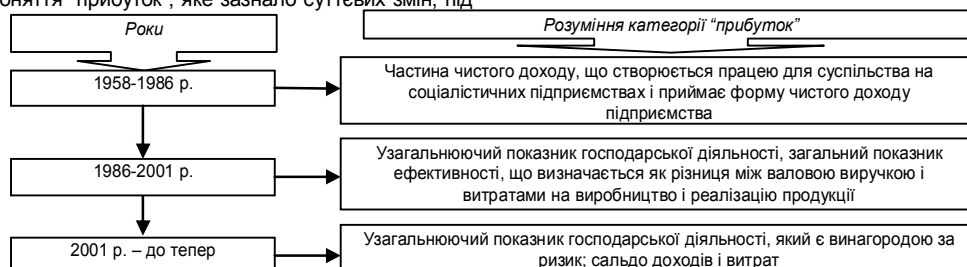


Рис. 2. Еволюція підходів до розуміння сутності поняття "прибуток" від часів Радянського Союзу до сьогодення

За часів Радянського Союзу ряд авторів (Багрий П.І., Гарбузов В.Ф., Кудрицький А.В., Козлов Г.А., Первушина С.П., Палкін Ю.І., Д'яченко В.П. та інші) розглядають прибуток за капіталізму та прибуток за соціалізмом. Слід зазначити, що 22,2 % дослідників визначають прибуток з економічної точки зору як перетворену форму додаткової вартості. З кількісного боку прибуток є різницею між ціною продажу товару і затратами капіталу на його виробництво. Як перетворена форма доданої вартості прибуток на практиці є породженням всього капіталу, усіх факторів виробництва. Такими факторами за сучасних умов господарювання економічна наука називає працю, капітал (засоби виробництва), землю, діяльність управлінського персоналу з організації виробництва, підприємницьку діяльність, а також ризик, інформацію, час. На відміну від цього, марксистська політична економія стверджувала, що прибуток формується лише в результаті експлуатації найманої праці капіталом.

В літературі Радянського періоду прибуток трактується з використанням терміну "додана вартість". "Прибуток є перетвореною формою доданої вартості, що виражає додатковий продукт, який створюється в матеріальному виробництві", – такої точки зору притримуються Козлов Г.А., Первушин С.П., Д'яченко В.П., Борисов Є.Ф., Гарбузов В.Ф., Зайцев А.А., Молдованок М.І. та інші. Доданою вартістю є різниця між вартістю вироблених фірмою товарів та послуг та вартістю матеріалів та сировини, які куплені у постачальників [9, с. 147].

Отже, при соціалізмі, під прибутком розуміли грошовий вираз чистого доходу соціалістичного суспільства, що створюється на соціалістичних підприємствах і використовується державою для розвитку виробництва та підвищення життєвого рівня населення. Даний підхід до тлумачення поняття "прибуток" у бухгалтерському обліку обумовлений не тільки політикою бухгалтерського обліку підприємств, але і державною економічною політикою, про що свідчать програми та плани з'їздів Комуністичної Партії. Так, зокрема, на ХХІ позачерговому з'їзді Комуністичної партії Радянського Союзу М.Хрущов проголосив: "Семирічний план відкриває новий етап економічного змагання соціалізму з капіталізмом. Гігантська праця радянського суспільства, що йде ленинським шляхом, підняв нашу країну на таку висоту, що вона може успішно змагатися в економічних відносинах з Сполученими Штатами Америки, перемогти ці змагання і залишити позаду провідну капіталістичну державу. Остаточне значення при цьому будуть мати високі темпи росту виробництва у нашій країні" [7, с. 446]. В цих умовах прибуток окремого суб'єкта господарювання виступає основним показником економічного зростання в державі, що відображає дохід суспільства (його додатковий продукт), а провідним фактором формування прибутку виступає зростання продуктивності праці. Відповідно, в умовах планової економіки та панування державної форми власності на засоби і результати виробництва основною функцією, яку виконував прибуток була

Таблиця 2. Відмінності між підходами до формування і розподілу прибутку в Україні за часів Радянського Союзу та на сучасному етапі

Ознака	Радянський Союз	Україна
Мета бухгалтерського обліку	Відображення виконання плану	Надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства
Домінуючі форми власності	Державна власність	Державна, приватна, колективна власність
Ринкова структура	Відсутня	Динамічна
Домінуючі фактори виробництва	Земля, праця, капітал	Земля, праця, капітал, ризик, інформація, підприємницькі здібності, знання та досвід
Мета діяльності	Прибуток є плановим показником	Максимізація прибутку, нарощення вартості підприємства

Аналізуючи підходи до сутності прибутку в довідковій літературі пострадянського періоду (табл. 1), слід зазначити, що такі автори як Ожерельєв О.І., Палкін Ю.І., Валовий Д.В., Бялковська В.С. (7,4 % від усіх дослідників), розглядають прибуток як різницю між оптовою ціною (або собівартістю) та ціною продажу (або роздрібною ціною). Що було притаманне економічному розвитку України після розпаду Радянського Союзу, коли торгівельна діяльність стала однією з основних галузей економіки. 22,2 %, а саме Бялковська В.С., Белік Ю.А., Рибалкін В.Е., Кіперман Г.Я.,

госпрозрахункова. Філімоніков О.С. визначає, що госпрозрахункова функція прибутку полягає в тому, що госпрозрахунок, який є основним методом господарювання підприємств, передбачає не тільки покриття своїх витрат своїми доходами, але отримання нагороджень (прибутку) для стимулювання робітників і вирішення інших питань [31, с. 152].

З початком Горбачовської Перебудови у 1986 році змінилися підходи до трактування сутності прибутку, оскільки внаслідок економічних реформ, економіка України і всього Радянського Союзу почала поступово трансформуватися у ринкову. В цей період Центральний комітет КПРС, його політбюро визначили основні напрямки перебудови господарського механізму. В цей період ставилися такі основні завдання для розвитку економіки країни, як:

- підвищити дійсність централізованого керівництва економікою, посилити роль центру в реалізації основних цілей економічної стратегії партії, визначення темпів і пропорцій розвитку народного господарства, його збалансованості. Одночасно має бути подолано практику втручання центру в оперативну діяльність нижчестоящих господарських ланцюгів;

- розширити кордони самостійності об'єднань і підприємств, підняти їх відповідальність за досягнення найвищих кінцевих результатів;

- перейти до економічних методів керівництва в усіх рівнях народного господарства, для чого перебудувати матеріально-технічне постачання, удосконалити систему;

- надати управлінню сучасні організаційні структури з урахуванням концентрації, спеціалізації і кооперування виробництва;

- забезпечити оптимальне поєднання галузевого і територіального управління господарством, комплексний економічний і соціальний розвиток республік і регіонів;

- здійснити усесторонню демократизацію управління, підвищити в ньому роль трудових колективів [21, с. 33-34].

Аналізуючи сутність трансформаційних процесів, що відбуваються в цей час в державі О.В. Краснікова зазначає, що виникнення акціонерної форми власності народжує фондову біржу, разом з всенародною власністю народжується ліквідується всенародна гарантована зайнятість і з'являється біржа праці, втрачає свою економічну основу і механізм директивного централізованого планування, на зміну якому приходять новий, ринковий, народжений безцілю форм власності, що формуються та ін. І в цьому випадку можна стверджувати, що основним змістом ринкової трансформації являється зміна відносин власності, що знімає зведені нею кордони ефективності її функціонування [16, с. 3]. В цих умовах зміна відносин власності і стає визначальним фактором для переосмислення ролі прибутку в господарській діяльності з точки зору ідентифікації цілей власника щодо подальшої стратегії розвитку. Порівняння підходів до формування і розподілу прибутку за часів Радянського Союзу та на сучасному етапі наведено в таблиці 2.

Корнієнко Г.В., Сичев Н.Г., Бакаєв А.С.; Гіжевський В.К., Головченко В.В., Ковальський В.С., Агаєва Ю.Б., Благодатин А.А., Загородній А.Г., Антошкіна Л.І., вважають прибуток узагальнюючим показником, що відображає результати підприємницької діяльності.

Відповідно до даних таблиці 1, найбільший відсоток дослідників, а саме 50 % (Гарбузов В.Ф., Белік Ю.А., Рибалкін В.Е., Зайцев А.А., Кіперман Г.Я., Басков Л.П., Корнієнко Г.В.; Молдованок М.І., Морозов А.М., Ноубс К., Лукаш С.І., Райзберг Б.А., Загородній А.Г., Вознюк Г.Л.,

Бутинець Ф.Ф., Гаврилюк Л.І., Чернелевський Л.М., Джонатан С., Дайан К., Гордієнко Д.Д., Медведев М.Ю., Пантелеев В.П., Сніжко О.С. та інші) визначають прибуток як сальдо доходів і витрат.

На думку Валового Д.В., Белік Ю.А., Баскова Л.П., Загороднього А.Г., Вознюк Г.Л., Гіжевського В.К., Башнянин Г.І., Ожерельєва О.І. (13 % досліджуваних літературних джерел), поняття "прибуток" є тотожним поняттю "чистий дохід", а за визначенням Кудрицького О.В., прибуток – це грошовий вираз чистого доходу. Вважаємо, що прибуток не можна розглядати як грошовий вираз чистого доходу, оскільки отриманий за період прибуток суб'єкта господарювання у більшості випадків не має грошового забезпечення, його величина визначена на рахунках бухгалтерського обліку та відображена у фінансовій звітності, проте не забезпечена відповідною сумою грошових засобів для реалізації всіх вкладених на нього функцій.

За визначенням Амуржуєва О.В., Копоруліна В.Н., Копоруліна Л.В., Завадського І.С., Осовської Г.В., Юшкевич О.О., Завадського І.С. (7,4 % дослідників),

Таблиця 3. Підходи щодо визначення сутності поняття "прибуток" у довідковій літературі за 1958-2009 роки з позицій бухгалтерського обліку

№ з/п	Автори	Визначення поняття
1.	Азрилян А.Н. [3, с. 349]	Прибуток – перевищення доходів від продажу товарів і послуг над затратами на виробництво цих товарів
2.	Амуражев О.В. [1, с. 159]	Прибуток – один з найважливіших показників діяльності підприємств і банків. Являє собою частину доходів, що залишаються після компенсації поточних витрат і відсотків за короткостроковими кредитами банків ( $\Pi = Д - В$ , де $\Pi$ – прибуток, $Д$ – доходи, $В$ – витрати виробництва, включаючи відсотки за короткостроковими кредитами)
3.	Басков Л.П. [2, с. 111]	Прибуток – різниця між валовою виручкою і витратами на виробництво і реалізацію продукції (послуг)
4.	Белік Ю.А. [17, с. 237]	Прибуток – частина загальної виручки, отриманої від реалізації продукції (робіт, послуг), яка утворюється після вирахування з неї витрат на виробництво
5.	Бутинець Ф.Ф. [5, с. 142]	Прибуток – сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати
6.	Бялковская В.С., Дадашев А.З., Пеньков В.А. [6, с. 147]	Прибуток являє собою різницю між оптовою ціною (без податку з обігу), по якій підприємство продає свою продукцію, та собівартістю цієї продукції
7.	Валовой Д.В. [26, с. 80]	Прибуток – різниця між оптовою ціною, за якою підприємство реалізує свою продукцію та її собівартістю
8.	Волошин В.В., Філоненко А.Н., Березовенко С.Н. [8, с. 280]	Прибуток – сума, що залишається після того, як підприємство сплатило за всіма своїми рахунками (зобов'язаннями)
9.	Гіжевський В.К., Головченко В.В., Ковальський В.С. [10, с. 399]	Прибуток – різниця між виручкою від реалізації продукції (робіт, послуг) і затратами на виробництво
10.	Джонатан С., Дайан К. [28, с. 234]	Прибуток – різниця (або перевищення) між ціною продажу сировини, товарів або послуг і витратами, пов'язані з їх передачею третій особі
11.	Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. [14, с. 477]	Прибуток – сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати; перевищення сукупних доходів над сукупними витратами. Обчислюють як різницю між валовим вибором (без податку на додану вартість і акцизного збору) та витратами на виробництво й реалізацію продукції (робіт, послуг). Є основним узагальнюючим показником фінансових результатів виробничо-господарської діяльності підприємства; характеризує частину отриманого на вкладений капітал чистого доходу підприємства, який є винагородою за ризик підприємницької діяльності
12.	Кіперман Г.Я. [15, с. 146]	Прибуток – різниця між виручкою від реалізації продукції, робіт, послуг та сумою всіх витрат підприємства на виробництво та збут
13.	Лукаш С.І. [19, с. 160]	Прибуток – одна з форм вартості доданого продукту, що виступає як різниця між ціною продажу товару і витратами на його виробництво, джерело доходів бюджету, фінансування розширеного виробництва і стимулювання робітників
14.	Медведев М.Ю. [22, с. 314]	Прибуток – перевищення отриманого над вкладеним (як правило доходів), над понесеними заради їх отримання витратами
15.	Райзберг Б.А. [27, с. 256]	Прибуток – перевищення доходів від реалізації товарів і надання послуг над витратами на виробництво і реалізацію цих товарів (послуг)

Більшість авторів, зокрема, Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Гіжевський В.К., Головченко В.В., Ковальський В.С., Валовой Д.В. дотримуються думки, що прибуток це різниця між виручкою і витратами (або собівартістю продукції), проте вважаємо це визначення неповним, оскільки виручка від реалізації є джерелом отримання прибутку від основної діяльності, а підприємство може займатися іншими видами діяльності, крім того для визначення прибутку необхідно врахувати не лише собівартість реалізованих товарів (послуг), але і витрати, які не включаються до собівартості, зокрема, витрати на сплату податку на прибуток до бюджету.

Неможна не погодитись з поглядами на сутність поняття "прибуток" за визначенням С.І. Лукаша, який розглядає прибуток не лише як різницю між ціною продажу товару і витратами на його виробництво, але і як основне джерело фінансування виробництва, стимулювання робітників. Відповідно до даного визначення, об'єктом бухгалтерського обліку є не лише процес формування прибутку, але його розподіл прибутку, який би враховував не лише потреби держави (розподіл через оподаткування, джерело доходів держави), але й

прибуток є одним з найважливіших показників діяльності підприємств і банків. А 5,6% дослідників (Антошкіна Л.І., Басков Л.П., Каблук П.Т.) вважають прибуток показником ефективності діяльності підприємства. Началов А.В. розглядає прибуток як об'єкт оподаткування податком на прибуток, а Волошин В.В. – як суму, що залишається у підприємства після сплати за всіма своїми зобов'язаннями.

Найменший відсоток авторів (1,9 %) розглядають прибуток як винагороду за ризик; об'єкт оподаткування податком на прибуток; джерело доходів бюджету; джерело стимулювання робітників. Однак, хоча таким напрямом визначення прибутку присвячено найменше уваги серед проаналізованих джерел довідкової літератури, вони, на нашу думку, найбільш точно, з усіх наведених підходів, відображають економічну сутність даного поняття в сучасних умовах господарювання.

Аналізують сутність прибутку як об'єкта бухгалтерського обліку, слід відмітити домінуючий в довідковій літературі підхід щодо його розрахункової природи як різниці між доходами та витратами, що є виразом існуючого методологічного підходу до його обліку (табл. 2).

потреби розвитку діяльності підприємства (фінансування розширеного виробництва) і необхідність задоволення потреб його працівників (стимулювання робітників).

Комплексно до визначення поняття "прибуток" підходить група авторів таких як Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Партин Г.О. Зазначені автори зазначають, що прибуток є основним узагальнюючим показником фінансових результатів виробничо-господарської діяльності підприємства; характеризує частину отриманого на вкладений капітал чистого доходу підприємства, який є винагородою за ризик підприємницької діяльності. Дана група авторів визначають прибуток як приріст власного капіталу, а також розглядають ризик підприємницької діяльності як один із основних факторів формування прибутку.

Отже, враховуючи вище наведене вважаємо, прибуток як об'єкт бухгалтерського обліку в сучасних умовах не достатньо визначати як сальдо доходів і витрат. З трансформацією відносин власності, домінуванням приватної власності та наявністю у власника власної стратегії розвитку, становленням та розвитком ринкових відносин, появою нових об'єктів обліку, що мають вплив на визначення прибутку,

трансформується його сутнісна характеристика, яку можна розглядати з наступних позицій: прибуток як позитивний фінансовий результат діяльності; прибуток як внутрішнє джерело фінансування; прибуток як винагорода за використання підприємницьких здібностей та роботу в умовах невизначеності та ризику, що викликані нестабільністю середовища функціонування підприємства. Відповідно прибуток як об'єкт бухгалтерського обліку можна визначити як позитивний фінансовий результат діяльності підприємства, виражений у грошовому вимірнику, який є джерелом фінансування підприємства, показником ефективності його діяльності, винагородою за використання підприємницьких здібностей.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** В сучасних умовах господарювання, які є наслідками трансформаційних процесів в економіці існуючий підхід щодо трактування прибутку як об'єкту бухгалтерського обліку не відповідає його сутності з урахуванням особливостей його формування в умовах невизначеності і ризику та значення в господарській діяльності, що потребує поглиблення теоретичних основ і удосконалення методології його бухгалтерського обліку. Розуміння прибутку як економічної категорії пов'язане з його якісними характеристиками, а як об'єкту бухгалтерського обліку – з кількісними, що передбачає формування відповідного грошового забезпечення для реалізації функцій прибутку на макро- та макrorівнях. Відповідно, сутність прибутку необхідно трактувати не лише з економічної точки зору, де прибуток є простом майна і створює додаткову вартість; сьогодні посилюється значення прибутку в прирості капіталу як власного джерела фінансування. На основі проведеного дослідження довідкової літератури та враховуючи наслідки трансформаційних процесів в економіці, запропоновано при визначенні прибутку як об'єкта бухгалтерського обліку враховувати, що прибуток – позитивний фінансовий результат діяльності підприємства, виражений у грошовому вимірнику, який є джерелом фінансування підприємства, показником ефективності його діяльності, винагородою за використання підприємницьких здібностей.

#### Список використаної літератури:

1. Амуржуев О.В. Словарь делового человека / О.В. Амуржуев. – Москва: Экономика, 1992. – 236 с.
2. Басков Л.П. Маркетинг, рынок, финансы. Терминологический словарь-справочник. / Л.П. Басков – К.: "Имэкс", 1992. – 184 с. 3. Большой бухгалтерский словарь/ Под ред. А.Н. Азрилияна. – М.: Институт новой экономики, 1999. – 574 с. 4. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку : підручник для студентів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит" вищих навчальних закладів / Ф.Ф. Бутинець. – 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рута", 2003. – 444 с.
5. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський словник / Ф.Ф. Бутинець, Н.Г. Виговська, С.В. Івахненко: за ред. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП "Рута", 2001. – 224 с.
6. Бялковская В.С., Рабочему об экономике. Справочное пособие / В.С. Бялковская, А.З. Дадашев, В.А. Пеньков. – Москва: Экономика, 1987. – 255 с.
7. Внеочередной XXI съезд коммунистической партии советского союза. 27 января – 5 февраля 1959 года. Стенографический отчет II. Государственное издательство политической литературы. М.: – 1959 – 615 с.
8. Волошин В.В. Справочник экономиста-международника / В.В. Волошин, А.Н. Филоненко, С.Н. Березовенко. – К.: Политиздат Украины, 1990. – 399 с. 9. Генеза ринкової економіки: Терміни, поняття, персоналії / За наук. ред. Г.І. Башнянина і В.С. Іфтемійчук. – К.: "Магнолія плюс", 2004. – 688 с. 10. Гіжевський В.К. Популярна юридична енциклопедія / В.К. Гіжевський, В.В. Головченко, В.С. Ковальський. – К.: Хрінком Інтер, 2002. – 528 с.
11. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : монографія / С.Ф. Голов. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
12. Грэй Сидней Дж. Финансовый учет: глобальный подход: [учеб.- метод. пособие: пер с англ] / Сидней Дж.

- Грэй, Белверд Е. Нидлз. – Москва: Волтерс Клувер, 2006. – 614 с. 13. Євдокимов В.В. Принципи формування інформації про фінансові результати і розподіл прибутку / В.В. Євдокимов // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. – 2008. – Випуск 12 – С. 226-231
14. Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Партин Г.О. Облік і аудит: термінологічний словник. – Львів: "Центр Європи", 2002. – 671 с.
  15. Киперман Г.Я. Рыночная экономика: 200 терминов. Популярный словарь / Г.Я. Киперман. – М.: Политиздат, 1991. – 224 с.
  16. Красикова Е.В. Трансформация отношения собственности в постсоциалистической экономике – основное направление институциональных преобразований/ Е.В. Красикова// Вестник Московского университета. Сер.6. – Экономика, – 2004 – № 6, – с. 3-27
  17. Краткий экономический словарь / [ред. Белик Ю.А. и др.]. – 2-е изд., доп. – М.: Политиздат, 1989. – 399 с.
  18. Кучеркова С.О. Сутність прибутку та методика визначення фінансового результату діяльності підприємств / С.О. Кучеркова // Економіка АПК. – 2005. – №5. – С. 79-84
  19. Лукаш С.И. Банковская энциклопедия / С.И. Лукаш, Л.А. Малютина. – Днепропетровск: Баланс-Аудит, 1994. – 249 с.
  20. Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку : монографія/ Н. М. Малюга. – Житомир : ЖДТУ, 2005. – 548 с.
  21. Материалы XXVII съезда Коммунистической партии Советского Союза. М., "Политиздат", 1986. – 352 с.
  22. Медведев М.Ю. Бухгалтерский словарь. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007. – 488 с.
  23. Метью М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета: Учебник/ Пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
  24. Мороз Ю.Ю. Обліково-інформаційна система моніторингу економічного потенціалу підприємства [Текст]: монографія / Ю.Ю. Мороз. – Житомир: ПП "Рута", 2011. – 352 с.
  25. Неучитайло А.И. Бухгалтерский и налоговый учет прибыли. – СПб.: Издательство "Юридический центр Пресс", 2003. – 326 с.
  26. Популярный словарь-справочник – ЭК – Эффективность, качество / [Валовой Д.В. и др.]. – М.: "Знание", 1976. – 208 с.
  27. Райзберг Б.А. Современный экономический словарь / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. – М.: ИНФРА, 1996. – 496 с.
  28. Сазерленд Джонатан, Кэнвелл Дайан. Бухгалтерский учет и финансы: Ключевые понятия/ Пер. с англ; Под ред. А.В. Григораш. – Днепропетровск: Баланс Бизнес Букс, 2005. – 400 с.
  29. Сучасні проблеми обліку: монографія / [М.С. Пушкар, Л.В. Нападівська, Я.Д. Крупка, Д.С. Лозовський та ін.]; за ред. докт. екон. наук, проф. М.С. Пушкаря. – Тернопіль: ТНЕУ, 2012. – 268 с.
  30. Теорія бухгалтерського обліку: монографія/ Л.В. Нападівська, М. Добія, Ш. Сандер, Р. Матезіч та ін.; за заг. ред. Л.В. Нападівської. – К.: Київ. Нац. торг.- екон. Ун-т, 2008. – 735 с.
  31. Філімоненков О.С. Прибуток і рентабельність, їх роль в умовах розвитку підприємництва / О.С. Філімоненков // Вісник ЖІТІ. Економічні науки. – 1998. – № 7 – С. 149-153
  32. Яремко І.Й. Економічні категорії в методології обліку: Монографія. – Львів : Каменяр, 2002. – 192 с.
  33. Ясименко Г.Н. Категории прибыли в разрезе выполняемых функций/ Г.Н. Ясименко// Научный журнал КубГАУ, – № 24(8) – 2006 – С. 1-6

ПАНЧЕНКО Інна Анатоліївна – докторант кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету.

#### Наукові інтереси:

- проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку операцій з формування, розподілу на використання прибутку;
- проблеми організації та методики судово-бухгалтерської експертизи.

Стаття до редакції надійшла: 07.03.12 р.