

СУТНІСТЬ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ПРИБУТКУ ЯК БАЗИ ОПОДАТКУВАННЯ В УМОВАХ ІНСТИТУЦІЙНИХ ЗМІН

В статті здійснено порівняння економічного та бухгалтерського прибутку для визначення бази оподаткування податком на прибуток в умовах конфлікту інтересів держави та підприємства

Постановка проблеми. В умовах інституційних змін трансформується сутність категорії “прибуток”. Відступ від традиційних трактувань прибутку як винагороди за вкладений капітал, перетвореної форми додаткового продукту, винагороди за ефективне управління підприємством зумовлений домінуванням в економічних процесах “людини знань”. Людина з певним набором знань, вмінь та навичок виступає в якості власника, управлінського персоналу, працівника та члена суспільства. Охоплюючи всі сфери суспільно-економічного життя, вона з одного боку є головним продуцентом прибутку, а з іншого – соціально-економічним партнером, інтереси якого повинні бути враховані в ході прийняття рішень про його розподіл та використання. Це зумовлює потребу теоретичного переосмислення сутності фактів, явищ та процесів, здійснення адекватних практичних дій щодо формування прибутку та його оподаткування з метою забезпечення максимального узгодження інтересів соціально-економічних партнерів та дотримання принципу безперервності фінансово-господарської діяльності підприємств.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Змістовний внесок у розвиток теоретико-методичних, організаційно-практичних питань бухгалтерського обліку формування фінансових результатів та оподаткування прибутку суб'єктів господарювання зробили зарубіжні та вітчизняні науковці, а саме: М.І. Баканов, Є. Бем-Баверк, І.О. Бланк, О. Бойко, О.С. Бородкін, Ф.Ф. Бутинець, Л. Вальрас, П.І. Гайдуцький, С.Ф. Голов, К. Друрі, В.М. Жук., Дж.Б. Кларк, Г.Г. Кірейцев, М.В. Кужельний, В.І. Кузь, Р. Коуз, С.О. Левицька, В.Г. Лінник, К.Р. Макконел, К. Маркс, А. Маршал, Дж. Ст. Мілль, Ф.Х. Найт, Ю.І. Осадчий, С. Покропивний, Д. Рікардо, Ж.Б. Сей, А. Сміт, Я.В. Соколов, В.В. Сопко, І. Фішер, Дж.Р. Хінкс, М.Н. Чумаченко, А. Яругова та ін.

Зважаючи на проведені науковцями дослідження та не применшуючи значення, слід звернути увагу на необхідність здійснення подальших досліджень в частині сутності прибутку методики його визначення і оподаткування, що спричинило потребу розробки відповідних науково-обґрунтованих рекомендацій з урахуванням доробку вчених та визначило актуальність і основні напрями дослідження.

Мета дослідження полягає в уточненні та визначенні комплексного підходу до сутності прибутку, а також в обґрунтуванні теоретичних положень та розробці практичних рекомендацій з бухгалтерського відображення прибутку в умовах інституційних змін, що сприятиме максимальному узгодженню інтересів різних груп соціально-економічних партнерів у процесі прийняття управлінських рішень.

Виклад основного матеріалу дослідження. Прибуток як визначальна економічна категорія існує давно та є одним з основних фінансових показників оцінки господарської діяльності не лише окремого суб'єкта господарювання, а й займає одне з центральних місць в загальній системі вартісних інструментів та важелів управління економікою загалом. Прибуток визначає фінансовий стан

підприємств, гарантує підприємству повне та своєчасне виконання зобов'язань перед фінансово-кредитними установами, характеризує рентабельність діяльності, слугує джерелом наповнення державного бюджету країни тощо.

Будучи однією з найскладніших економічних категорій, прибуток, є суб'єктивною величиною та залежить від підходів до його розуміння та обчислення. З самого початку свого існування серед науковців точаться дискусії стосовно сутності категорії "прибуток", порядку його обчислення, відображення в бухгалтерському обліку, управління ним тощо. Історично сформувалося два підходи до обчислення прибутку: економічний та бухгалтерський, кожен з яких має переваги та недоліки, є економічно виправданим та має право на існування.

Прибуток як економічна категорія бере свій початок з появою товарно-обмінних відносин. Аналіз фундаментальних праць вчених-економістів дозволив встановити, що підходи до визначення та сутності прибутку протягом століть не змінювалися, проте змінювалися сфери та джерела утворення прибутку, фактори впливу на розмір прибутку. Так, вченими прибуток завжди представлявся у вигляді позитивної різниці між доходами та витратами суб'єкта господарювання, різниця полягала лише в тому, що до XVII ст. прибуток вимірювався у грошовому вигляді, а з XVII-XVIII ст. стає переважно розрахунковою величиною.

В науці виділяється ряд теорій прибутку: теорія ризику; теорія невизначеності; теорія ренти; теорія граничної продуктивності; динамічна теорія; монопольна теорія; теорія заробітної плати; інноваційна теорія; теорія "продуктивності капіталу"; теорія утримання; теорія "революції в доходах". Кожна з вказаних теорій характеризує певний історичний етап розвитку уявлення щодо категорії "прибуток", пропонує власні передумови та джерела утворення прибутку, фактори, які впливають на розмір прибутку, що привласнюється (отримується) підприємцем.

В XXI ст. в економічній теорії існує паралельно два види прибутку – економічний та бухгалтерський, які різняться між собою за змістом та величиною. Починаючи з XIX ст. прибуток стає базою оподаткування податком на прибуток, який є одним з найбільших доходів державного бюджету України. Проте, базою оподаткування податком на прибуток виступає не чистий бухгалтерський прибуток, а прибуток, скоригований відповідно до вимог податкового законодавства. Незважаючи на наявність теоретичних розробок стосовно бухгалтерського обліку прибутку та не враховуючи вимог податкового законодавства, серед науковців часто піднімаються питання щодо того, який же прибуток виступає найбільш оптимальною базою оподаткування: економічний чи бухгалтерський?

На думку А.В. Алексєєвої, розбіжності між економічним та бухгалтерським прибутком ще більше зростають за рахунок того, що з прибутку, якого ще реально немає, підприємство повинно нараховувати та сплачувати до бюджету податок на прибуток [8, с. 145].

Для того, щоб встановити можливість оподаткування економічного прибутку податком на прибуток розглянемо порядок обчислення даного прибутку. Економічний прибуток є розрахунковою величиною, який визначається аналітиками для надання управлінському персоналу інформації щодо ефективності діяльності підприємства. Сьогодні існує декілька методів обчислення економічного прибутку, серед них найбільш поширеними є метод прибутку за вирахуванням вартості капіталу та метод "спреду доходності" (рис. 1).

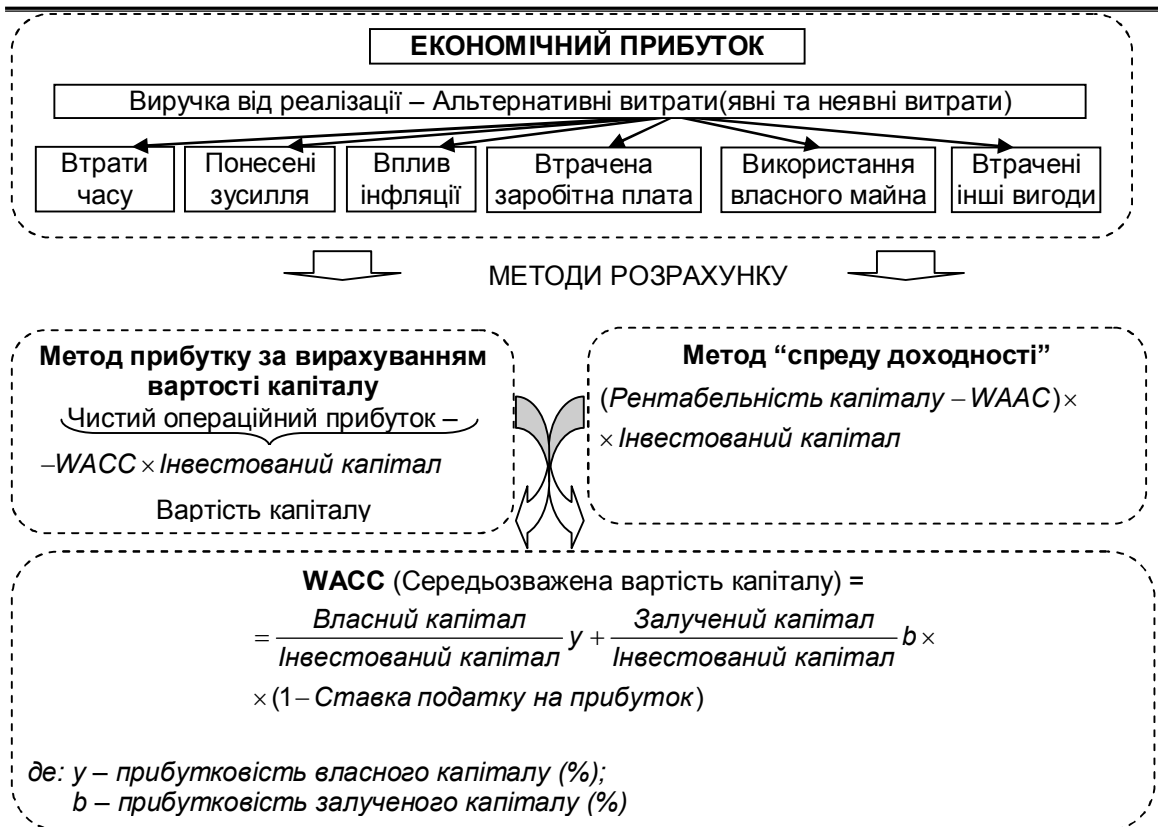


Рис. 1. Методи розрахунку економічного прибутку

В основі розрахунку величини економічного прибутку, за методом прибутку за вирахуванням вартості капіталу, лежить прибуток діяльності після вирахування податку на прибуток, але до вирахування фінансових витрат за відсотками [6, с. 217]. “Спред доходності” – це різниця між рентабельністю капіталу та вартістю цього ж капіталу. Спред доходності може бути як додатною, так і від’ємною величиною. Позитивний спред свідчить, що фактична доходність діяльності підприємства є вищою, ніж необхідна для постачальників капіталу, а це, в свою чергу, свідчить про високу ефективність діяльності підприємства. Від’ємне значення спреду доходності свідчить про недостатність заробленої доходності, а значить і про недостатню ефективність діяльності.

Варто наголосити, що вказані методи не враховують повною мірою всі альтернативні витрати, які необхідно врахувати при обчисленні прибутку. Не можливо об’єктивно оцінити втрати часу, понесені управлінцем чи власником на управління, понесені зусилля тощо.

Принциповою відмінністю бухгалтерського та економічного прибутку є те, що при обчисленні економічного прибутку враховується лише операційна діяльність, що вказує на те, що економічний прибуток є меншою величиною порівняно з бухгалтерським. Так, при обчисленні прибутку за методом прибутку за вирахуванням вартості капіталу, вартість капіталу віднімається від операційного прибутку. За методом “спреду доходності” при обчисленні рентабельності капіталу враховується чистий бухгалтерський прибуток, але скоригований на величину фінансових витрат, нарахованих у бухгалтерському обліку резервів, нарахованих штрафів, пені, неустойок та на величину непродуктивних витрат.

На нашу думку, економічний прибуток не доцільно використовувати в якості бази оподаткування податком на прибуток з точки зору відображення даного прибутку в бухгалтерському обліку. Це пояснюємо тим, що такі елементи розрахунку економічного прибутку як середньозважена вартість капіталу та рентабельність капіталу не обліковуються на рахунках бухгалтерського обліку і є суто аналітичними категоріями, що унеможлиблює відображення економічного прибутку в бухгалтерському обліку. Крім того, такі величини як прибутковість власного та прибутковість залученого капіталу є суб'єктивними величинами та дають можливість маніпулювати розміром прибутку залежно від потреб управління.

Такої ж думки притримується Д. Добія, зазначаючи, що економічний прибуток не може бути розрахований протягом даного звітного періоду [8, с. 211].

Бухгалтерський прибуток є фактичним приростом власного капіталу протягом звітного періоду, що визначений за даними бухгалтерського обліку. Методика його розрахунку відпрацьовувалася десятиліттями, вона спрямована на те, щоб власники, які не беруть участі в управлінні підприємством, могли отримати правдиву інформацію про прибуток, на частку якого вони мають право, а достовірність цієї інформації могли б підтвердити аудитори без ретельного вивчення всієї діяльності підприємства. Наслідком цього є те, що в бухгалтерському обліку відображаються лише ті доходи і витрати, які можуть бути точно визначені й обчислені. Доходи й витрати, які мають альтернативний характер і могли б бути наслідком прийняття різних варіантів управлінських рішень, у сукупності з доходами і витратами, визнаними у бухгалтерському обліку, використовуються для визначення економічного прибутку. А тому, економічний прибуток відображає максимальні вигоди використання вкладеного капіталу, а також кадрового потенціалу підприємства.

Бухгалтерський прибуток визначають як позитивну різницю між доходами підприємства, під якими розуміється приріст сукупної вартісної оцінки його активів, що супроводжується збільшенням капіталу власників підприємства, та його затратами, під якими розуміється зниження сукупної вартісної оцінки активів, що супроводжується зменшенням капіталу власників підприємства, за виключенням результатів операцій, пов'язаних з навмисною зміною цього капіталу. Тут мова йде про наступні зміни власного капіталу: внаслідок додаткових вкладень власників (наприклад, емісія акцій), безоплатного внеску у вигляді активів, переоцінки активів (наприклад, внаслідок інфляції), зміни кон'юнктури на ринку капіталу (наприклад, ріст вартості акцій компанії) та ін. Бухгалтерський та податковий підхід до визначення прибутку зображено на рис. 2.

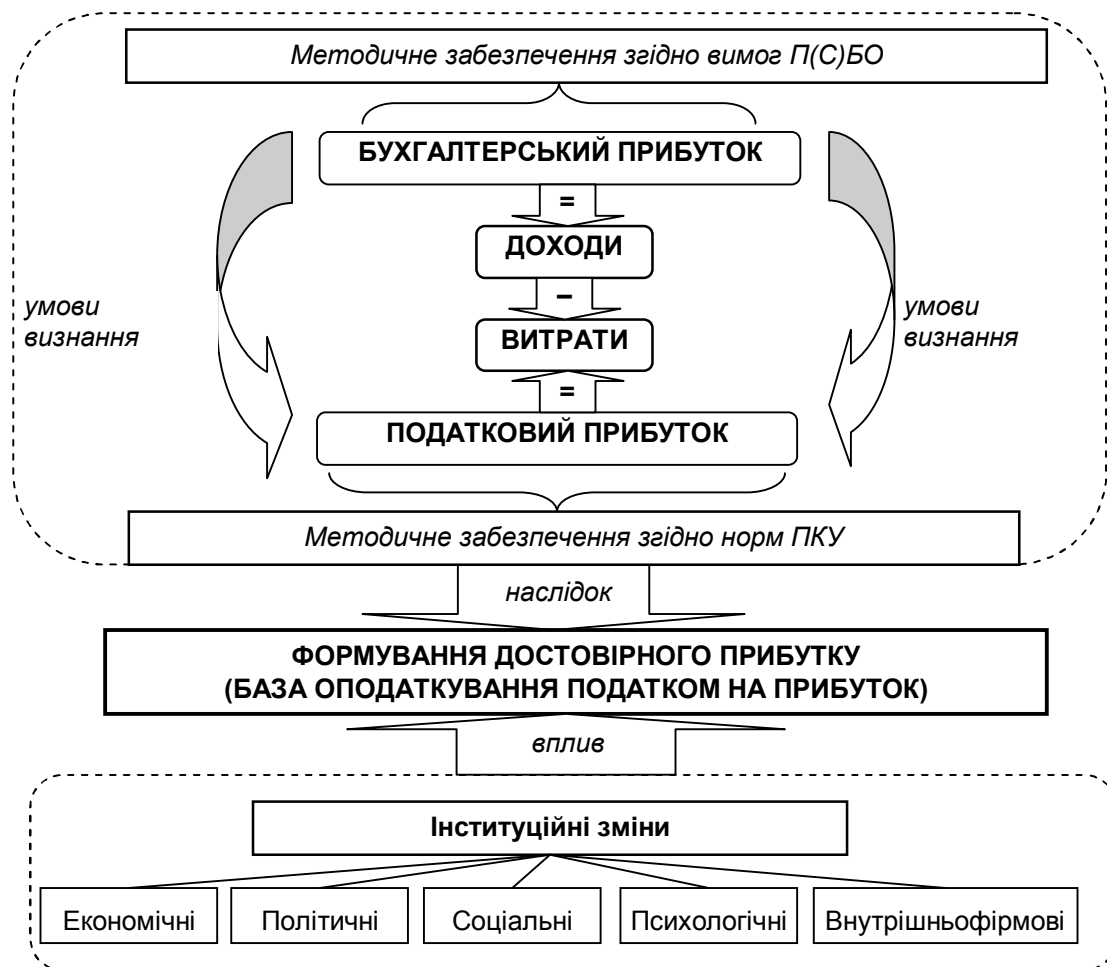


Рис. 2. Порядок визначення бухгалтерського та податкового прибутку

Можливості використання бухгалтерського прибутку для управлінських потреб певною мірою обмежені, оскільки його розрахунок не передбачає відшкодування внутрішніх (прихованих) витрат власника підприємства, пов'язаних із втратами від можливого альтернативного використання належних йому ресурсів. Згідно з економічною теорією бухгалтерський прибуток враховує внутрішні витрати, у тому числі нормальний прибуток як винагороду підприємцеві за використання підприємницьких здібностей, достатню для утримання його у відповідній сфері діяльності, а також економічний прибуток, який є одним із критеріїв оцінки кінцевого результату роботи підприємства з позиції його власників.

У межах діючого законодавства та за умови підтвердження виправдовуючими документами бухгалтерський прибуток є достовірним індикатором ефективності діяльності підприємства, має достатньо зрозумілий і практично реалізуємий алгоритм розрахунку.

Бухгалтерський прибуток домінує при визначенні показника прибутку з наступних причин:

1) використання економічного підходу є достатньо трудомістким – необхідно робити переоцінки багатьох активів, використовувати ринкові ціни;

2) всі переоцінки є суб'єктивними, їх проведення призводить до штучності та нереальності показника прибутку, який доволі важко перевіряти. Все це служить передумовою для різних зловживань та махінацій;

3) при продажу підприємства нереалізований дохід не завжди перетворюється в прибуток, адже неможливо безапеляційно стверджувати, що фактичний продаж може бути здійснений саме за тими цінами, які були використані при розрахунках.

Економічний підхід є корисним для розуміння сутності прибутку, бухгалтерський – для розуміння логіки та порядку його практичного обчислення.

Цікавою є позиція англійських авторів Е.С. Хендріксена та М.Ф. Ван Бреда щодо причини невідповідностей між економічним і бухгалтерським прибутком: "...різниця між економічним і бухгалтерським прибутком полягає в різних методах амортизації. В бухгалтерському обліку використовують методи прямої чи прискореної амортизації; економісти використовують процентний (прогресивний) метод. Якщо припустити, що в бухгалтерському обліку використовують метод прогресивної амортизації, то облікові показники повинні співпадати з економічними. Однак практично це виконати неможливо, так як параметри, постійні в моделі, не є такими в дійсності... це вимагало б від бухгалтерів регулярної переоцінки чистого прибутку для забезпечення його відповідності економічній реальності" [10, с. 210].

Отже, у бухгалтерському обліку під поняттям "прибуток" слід розуміти перевищення суми доходів від господарської діяльності над сумою витрат, які були понесені для отримання цих доходів. В бухгалтерському обліку послідовно формується інформація про фінансовий результат для задоволення запитів різних користувачів (ці показники як проміжні передбачені в Звіті про фінансові результати). Для прийняття інвестиційних рішень найбільш суттєвими є три показника: прибуток до оподаткування, чистий прибуток та реінвестований прибуток. Вибір того чи іншого показника прибутку визначається та обґрунтовується аналітиками. Зокрема, прибуток до оподаткування досить часто використовується для оцінки фінансової стійкості підприємства; чистий прибуток – для розрахунку прибутку на акцію.

Таким чином, в бухгалтерському обліку формується інформація про фінансові результати підприємства, яка є необхідною для різних груп користувачів. Економічний прибуток є найбільш реальним, адже використовує адекватну оцінку. Бухгалтерський прибуток є найбільш зручним з точки зору порядку його визначення. Зближення економічного і бухгалтерського прибутків є дуже цікавою науковою і практичною проблемою, адже завдання бухгалтерського обліку – кількісно відобразити економічні явища. Водночас, не можна тут не навести слова професора Я.В. Соколова про залежність прибутку від цілей тих, для кого даний показник визначається: "...єдиного розуміння прибутку немає і не може бути, адже воно залежить від цілей, поставлених зацікавленою особою і далі зазначає, що "така особа, передусім, повинна вирішити: що включити до складу активу і як визначений бухгалтерський прибуток (прийнято статичне чи динамічне трактування)" [7, с. 444].

Критики неякості бухгалтерського прибутку традиційно наводять такі аргументи: 1) концепція бухгалтерського прибутку поки що не має чіткого формулювання; 2) не існує чіткої теоретичної основи для визначення бухгалтерського прибутку та відображення його у фінансовій звітності; 3) загальноприйнята облікова практика не вимагає дотримання принципу послідовності у оцінці прибутку звітного періоду різних підприємств; 4) коливання цін змінюють значення прибутку, розрахованого протягом декількох років; 5) для акціонерів та інших інвесторів при прийнятті інвестиційних рішень інша інформація може бути кориснішою [8, с. 267].

Савчук Т.В. окрім названих, називає низку чинників, які вказують на недоліки бухгалтерського прибутку: 1) фіскальність вітчизняного податкового законодавства; 2) нерозмежування бухгалтерами вимог податкового законодавства щодо

обчислення прибутку від вимог, які висуваються до складання фінансової звітності; 3) незрозумілість та двозначність податкового законодавства; 4) протиріччя між інтересами різних користувачів бухгалтерської інформації; 5) не завжди забезпечується дотримання принципу нарахування та відповідності доходів та витрат [6, с. 216].

Міжнародні стандарти фінансової звітності, прийняті за орієнтир в Україні при розробці національних стандартів, не враховують вимоги податкового законодавства нашої країни. Як наслідок – різні показники прибутку, обчислені за П(С)БО та за податковим законодавством, причому пріоритет віддається обчисленню “податкового” прибутку, адже саме цей показник постійно контролюється податковими перевіряючими, за неправильне його обчислення передбачені штрафні санкції аж до кримінальної відповідальності. Внаслідок цього виникають нові об’єкти бухгалтерського обліку – відкладені податкові активи та відкладені податкові зобов’язання. Проблеми організації та ведення обліку за вказаними об’єктами потребують дослідження та вирішення в контексті впливу на думку користувачів бухгалтерської інформації.

Практична реалізація методики узгодження бухгалтерського і податкового прибутків безумовно буде супроводжуватися цілим рядом додаткових проблем, одна із яких полягає у необхідності ведення доволі деталізованого аналітичного обліку, що дозволяє відслідковувати об’єкти обліку, що є причиною, з одного боку, формування відстрочених податкових активів і зобов’язань, а з іншого, – їх погашення.

Відомо, що прибуток як база оподаткування є об’єктом конфлікту інтересів між суб’єктами господарювання та державою, оскільки перші намагаються мінімізувати прибуток, щоб менше сплачувати податків до бюджету, а держава намагається максимізувати доходи державного бюджету. Для вирішення даного конфлікту, умовно зобразимо у вигляді таблиці 1 інтереси, які переслідує підприємство та держава за умов мінімізації та максимізації прибутку.

Таблиця 1. Економічні інтереси суб’єктів щодо формування сутності прибутку

Зацікавлені суб’єкти	Інтереси	
	максимізація прибутку	мінімізація прибутку
Підприємство (менеджери, власники, контрагенти, працівники)	– підвищення вартості підприємства з метою залучення інвесторів; – збільшення доходів власників у вигляді отриманих дивідендів при розподілі прибутку; – збільшення частини реінвестованого прибутку для розширення виробництва; – забезпечення конкурентоздатності підприємства; – забезпечення мотивації праці працівників підприємства; – гарантія фінансової стійкості підприємства	Зменшення частини прибутку, яка розподіляється до державного бюджету
Держава	Забезпечення доходності державного бюджету як джерела зростання добробуту суспільства	Відсутні

Як видно з даних табл. 1 в мінімізації прибутків держава зовсім не зацікавлена, а підприємство мінімізує прибуток лише з одною метою – ухилення від податків. Максимізація прибутку підприємства приносить значно більше переваги для підприємства та забезпечує одночасно інтереси держави, що також вказує на те, що виходячи з величини бухгалтерського та економічного прибутку, бухгалтерський прибуток є більш оптимальною базою оподаткування.

Інтереси держави відрізняються від інтересів інших соціально-економічних партнерів щодо розрахунку величини прибутку. Це пояснюється концептуальними розбіжностями у визначенні податкового прибутку: “суми прибутку (збитку),

визначеної за податковим законодавством об'єктом оподаткування за звітний період" [8] та фінансового результату від звичайної діяльності до оподаткування. Відповідно до діючої методики обліку формування фінансових результатів обчислений податок на прибуток класифікується як витрати підприємства, його величина зменшує розмір чистого прибутку (збільшує чистий збиток).

В інтересах суспільства бухгалтерський облік формування фінансових результатів повинен надавати дані про прибутки і збитки, які є достовірними по відношенню до об'єктивного стану речей фінансового-господарської діяльності підприємств: "обліковий прибуток є показником суспільного значення у випадку, якщо виключені викривлення в чийхось інтересах" [7], що передбачає облікову ідентифікацію витрат і доходів у підсистемі бухгалтерського обліку формування фінансових результатів, виходячи з господарської необхідності, реалізації тактичних та стратегічних планів, забезпечення життєдіяльності суб'єкта господарювання.

В умовах інституційних змін та з огляду зміни облікової сутності категорії "прибуток", постає необхідність в основу обліку покласти інтереси учасників господарського процесу, взявши до уваги те, що в переважній більшості вони зводяться до процесу формування фінансових результатів та розподілу прибутку.

Як відзначає О.П. Нестеренко, "державу можна розглядати з точки зору інституційного підходу, де її одночасно можна віднести і до інституції, і до організації. Як інституція, вона формує "правила гри" функціонування організацій, а як організація – функціонує в секторі економіки, виробляє суспільні блага" [5, с. 141].

Якщо перенести даний інституційний підхід щодо сутності держави в сферу оподаткування, то цілком зрозуміло, що й у даній сфері держава може виступати в якості інституції та організації. Так, держава в якості інституції встановлює податкове законодавство, яким встановлюються правила здійснення певних видів діяльностей суб'єктами господарювання, які є об'єктами оподаткування певними податками, а в даному випадку – це будь-який прибутковий вид діяльності, фінансовий результат якого є базою оподаткування податком на прибуток. Держава як організація, функціонуючи в секторі економіки, забезпечує підприємство сприятливим соціально-економічним середовищем для здійснення діяльності, що є передумовою одержання прибутку, частину якого, в свою чергу, підприємство зобов'язане сплатити до бюджету в якості плати за отримані такого роду суспільні послуги.

В економічній теорії сформувалась ціла низка різноманітних теорій, проте, вирішувати проблеми конфліктів інтересів між агентами та принципалами покликана агентська теорія, яка є одним із напрямів неоінституційної економічної теорії та була сформульована у 60-70 рр. ХХ ст. На початку дана теорія вирішувала проблеми конфлікту інтересів між менеджерами та власниками підприємства, пізніше об'єктом дослідження даної теорії були трансакційні витрати, а в кінці ХХ ст. – проблеми корпоративного управління та агентської теорії.

Відповідної до теорії агентських відносин держава в особі уряду надає суб'єктам господарювання послуги у вигляді забезпечення соціально-економічних умов їх існування та функціонування за окрему плату, до якої належить податок на прибуток. В даному випадку послуга виступає державним ресурсом – підприємство використовуючи дану послугу, отримує сприятливі умови для ведення своєї діяльності, результатом якої виступає прибуток, частину якого підприємство зобов'язане сплатити державі за отримані послуги.

Жиглей І.В., у власній (авторській) концепції соціальної відповідальності бізнесу визначила винагороду, яку отримує уряд згідно теорії агентських відносин, до якої віднесено податки, збори та інші загальнообов'язкові платежі [1, с. 26]. Так,

однією із таких винагород держави за надані нею послуги є податок на прибуток, оскільки, створюючи сприятливе соціально-економічне середовище, держава забезпечує отримання суб'єктом господарювання позитивних фінансових результатів. Згідно з теорією агентських відносин, принципал отримує винагороду у вигляді частки, в даному випадку, прибутку.

Такої ж думки притримується В.І. Кузь, вважаючи, що в основу бухгалтерського обліку в умовах інституційних змін в економіці та суспільстві необхідно покласти інтереси учасників господарського процесу, взявши до уваги те, що в переважній більшості вони зводяться до процесу формування фінансових результатів та розподілу прибутку [2, с. 24]. Крім того, автор зазначає, що "визначення та врахування економічних інтересів агентів та принципалів повинно лягти в основу бухгалтерського обліку формування фінансових результатів та розподілу прибутку" [2, с. 34].

На нашу думку, податок на прибуток слід відображати відповідно до теорії агентських відносин у вигляді частки розподілу прибутку, оскільки прибуток є саме тією категорією, яку отримує підприємство функціонуючи в податковій системі регульованій державою.

Кузь В.І., порівнюючи ринкову та соціалістичну системи розподілу прибутку, визначає в обох системах одним із суб'єктів розподілу державу, а прибуток в обох системах розподіляється у вигляді відрахувань до бюджету [3 с. 54]. Хоча, погляди науковця зосереджені в сфері розподілу прибутку акціонерних товариств, проте дана думка є ще одним підтвердженням того, що держава є учасником відносин, пов'язаних з розподілом прибутку суб'єкта господарювання.

Балансовий прибуток є об'єктом розподілу. Під розподілом розуміють спрямування прибутку в бюджет та використання на підприємстві і за його межами. Законодавчо розподіл прибутку регулюється в тій його частині, яка надходить до бюджетів різних рівнів у вигляді податків. Визначення напрямів розподілу прибутку, що залишається у розпорядженні підприємства, знаходиться в компетенції власника(ків) підприємства. Актуальним є визначення принципів найбільш оптимального розподілу прибутку з урахуванням стратегії діяльності підприємства, форми його власності та виду діяльності.

Крім того, В.І. Кузь запропонував структурну будову системи розподілу прибутку підприємства, основними елементами якої є: об'єкт розподілу, суб'єкт розподілу, інструменти регулювання на рівні держави та на рівні підприємства, інформаційна складова та результати розподілу [3, с. 52]. Запропонована автором структурна будова системи розподілу прибутку є основою для розподілу прибутку між будь-якими учасниками контрактних відносин з підприємством. В даному випадку учасниками контрактних відносин виступають підприємство та держава з розрахунками за податком на прибуток. Визначимо основні елементи системи розподілу прибутку суб'єктом господарювання у вигляді податку на прибуток державі (рис. 3).

Як видно з рис. 3, об'єктом розподілу виступає прибуток, отриманий шляхом порівняння доходів та витрат підприємства за звітний період. Прибуток – це результат діяльності підприємства, який отримує підприємство за умови створеного державою сприятливого соціально-економічного середовища. Варто відмітити, що напрямів розподілу прибутку керівництво підприємства може визначити безліч, залежно від потреб підприємства, але, в першу чергу, частина прибутку в чітко фіксованій частці повинна бути перерахована державі.

Суб'єктами розподілу є підприємство (агент), який розподіляє частку отриманого прибутку у вигляді податку на прибуток іншому суб'єкту розподілу – державі (принципалу) за створене нею сприятливе соціально-економічне середовище, відповідно до вимог, які висуваються податковим середовищем.

Інструменти регулювання відносин зі сплати податку на прибуток виділяються як на рівні держави, так і на рівні підприємства. На рівні держави таким інструментом виступає податкове законодавство, яке визначає умови функціонування агента в податковому середовищі. На рівні підприємства таким інструментом є облікова політика, якою визначаються загальні аспекти організації та функціонування системи бухгалтерського обліку в частині нарахування та сплати податку на прибуток, визначаються особливості бухгалтерського обліку об'єктів, які враховуються при обчисленні фінансового результату підприємства відповідно до вимог податкового законодавства, а також визначається порядок розподілу частини прибутку до бюджету у вигляді сплати податку на прибуток.

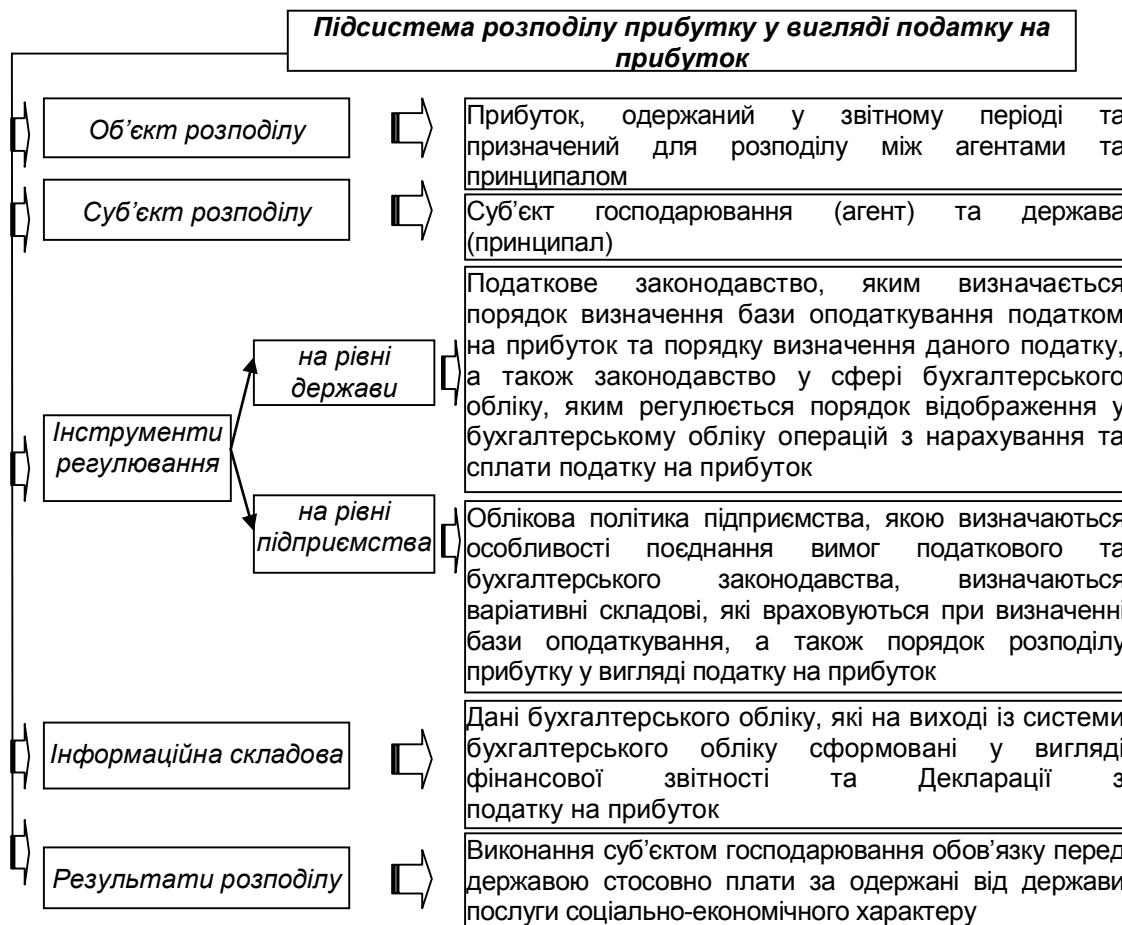


Рис. 3. Розподіл прибутку у вигляді сплати податку на прибуток

Інформаційною складовою відносин розподілу прибутку виступають ресурси системи бухгалтерського обліку стосовно одержаних доходів, понесених витрат, розмірів фінансових результатів, які на виході із системи бухгалтерського обліку трансформуються в фінансовій, податковій та внутрішній звітності.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Підсумовуючи вищевикладене, приходимо до таких висновків і узагальнень. В ході еволюції суспільного розвитку відбувається переосмислення значення окремих факторів

виробництва, їх домінування в процесі формування фінансових результатів діяльності. За даних умов простежується зміна сутності прибутку, під яким розуміється результат, отриманий внаслідок використання знань та вмій працівників, ефективної взаємодії між ними під дією інституційних змін, які вплинули на методику формування фінансових результатів та оподаткування прибутку, що здійснило вплив на оцінку ефективності діяльності.

Аналіз економічного та бухгалтерського прибутку дозволив встановити, що економічний прибуток є меншою величиною в порівнянні з бухгалтерським прибутком. Оцінюючи обидва види прибутку з точки зору можливості їх відображення в бухгалтерському обліку та з точки зору їх розмірів, встановлено, що бухгалтерський прибуток є найоптимальнішою базою обчислення податку на прибуток, що призведе до нівелювання негативних явищ, пов'язаних із втратою платоспроможності та незадоволенням інтересів соціально-економічних партнерів.

ЛІТЕРАТУРА:

1. *Жиглей І.В.* Бухгалтерський облік соціально відповідальної діяльності: теорія, методологія, організація: дис. ... доктора екон. наук: 08.00.09 / Жиглей Ірина Вікторівна. – Житомир, 2011. – 513 с.

2. *Кузь В.І.* Облік формування фінансових результатів та розподілу прибутку в акціонерних товариствах: дис. ... кандидата ек. наук: 08.00.09 / Василь Іванович Кузь. – Житомир, 2011. – 267 с.

3. *Кузь В.І.* Система розподілу прибутку підприємства: проблеми ідентифікації / В.І. Кузь // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – 2009. – № 2. С. 51-55.

4. *Нашкерська Г.В.* Оцінка прибутку підприємства / Г.В. Нашкерська // Вісник Національного університету "Львівська політехніка" / Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2007. – № 577. – С. 266-271.

5. *Нестеренко О.П.* Вплив сучасної інституційної теорії на розвиток економічної науки / О.П. Нестеренко // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України : зб. наук. праць / Державний вищий навчальний заклад "Українська академія банківської справи Національного банку України". – Суми, 2004. – Т. 11. - С. 138-146.

6. *Савчук Т.В.* Економічний прибуток: переваги використання і методика розрахунку / Т.В. Савчук // Сталий розвиток економіки: Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2010. – № 3. – С. 215-222.

7. *Соколов Я.В.* Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.

8. Теорія бухгалтерського обліку: монографія / Л.В. Нападовська, М. Добія, Ш. Сандер, Р. Матесіч та ін.; за заг. ред. Л.В. Нападовської. – К.: Київ. Нац. торг.-екон. ун-т, 2008. – 735 с.

9. Теорія бухгалтерського обліку: монографія / Л.В. Нападовська, М. Добія, Ш. Сандер, Р. Матесіч та ін.; за заг. ред. Л.В. Нападовської. – К.: Київ. нац торг.-екон. ун-т, 2008. – 735 с.

10. *Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф.* Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ./ Под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.

ЛЕБЕДЗЕВИЧ Яна Вікторівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри фінансів Житомирського державного технологічного університету.

Стаття надійшла до редакції 16.01.12 р.