

10. Онищенко О. Сільське господарство, село і селянство України у дзеркалі пострадянської аграрної політики / О. Онищенко, В. Юрчишин // Економіка України. – 2006. – № 1. – С. 4–13.
11. Гайдуцький П.І. Аграрна реформа в Україні / Гайдуцький П.І., Саблук П.Т., Лупенко Ю.О. – К. : ІАЕ УААН, 2005. – 424 с.
12. Трегобчук В.М. Про довгострокову стратегію сталого розвитку агропромислового комплексу / В.М. Трегобчук, Б.Й. Пасхавер, А.Е. Юзефович // Економіка А.П.К. – 2005. – № 7. – С. 3–11.
13. Саблук П.Т. Розвиток сільських територій в контексті забезпечення економічної стабільності держави / Саблук П.Т. – К. : УААН ННЦ, 2005. – 19 с.
14. Дієсперов В. Іван Франко й аграрна економіка / В. Дієсперов // Економіка України. – 2006. – № 5. – С. 56–62.
15. Франко І. Вибрані суспільно-політичні і філософські твори : т. 44. Кн. 2 / Франко І. – К. : Наукова думка, 1985.
16. Злупко С. Проблеми формування і розвитку національної економіки в науковій творчості І.Франка / С. Злупко // Економіка України. – 2006. – № 7. – С. 55–62.
17. Малий І. Економічна наука: проблеми і усвідомлення методології / І. Малий, М. Галамбурда // Економіка України. – 2006. – № 9. – С. 45–54.

Надійшла 16.09.2011

УДК 657

А. В. МЕЙШ

Хмельницький національний університет

ОСНОВНІ ПІДХОДИ КОНЦЕПЦІЙ ВИЗНАЧЕННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ: ОСОБЛИВОСТІ ВІТЧИЗНЯНОЇ ПРАКТИКИ

У статті досліджуються концепції визначення фінансових результатів. Розглядаються витoki тлумачення прибутку від першочергового розуміння.

This article explores the concept of the definition of financial results. Discusses the origins of the interpretation of the profits from the preferred.

Ключові слова: прибуток, чистий дохід, обліковий (бухгалтерський) прибуток, оподатковуваний прибуток, фінансові результати.

Вступ. Одним з ключових питань суб'єктів господарювання є визначення фінансового результату діяльності. Адже прибуток вважається однією з найбільш неоднозначних економічних категорій, оскільки складність його визначення зумовлюється різноманітністю інтересів, які він відображає, а також багатоманітністю форм, в яких він виступає. Прибуток відноситься до фундаментальних економічних категорій, оскільки виступає головною рушійною силою економічних процесів, основною метою діяльності підприємств у ринковій економіці.

Постановка проблеми. Категорія фінансового результату потребує ґрунтовного теоретичного дослідження основних підходів до її формування та трактування різними економічними концепціями, які напрацьовані вітчизняною практикою бухгалтерського обліку.

Метою статті є узагальнення існуючих концептуальних підходів до економічної природи прибутку, розкриття його сутності та особливостей

Основний матеріал. Видатний учений Ф. Бутинець вказує: “історія бухгалтерської науки – це історія розвитку понять і концепцій бухгалтерського обліку... Чергове поняття і категорія з’являлись тоді, коли для цього назрівала необхідність, а самі поняття – такі ключові, як наприклад, капітал, активи, рахунок, прибуток змінювались і розвивались з часом” [3, с. 8]. Саме стосовно останнього зауважимо, що тлумачення прибутку як економічної категорії цілком підпадає під цей висновок ученого, адже шлях до його сучасних визначень можна охарактеризувати пошуком від першопочаткового розуміння, що це загальна сума доходу, отримана від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) до таких понять, як чистий дохід, економічний прибуток, обліковий (бухгалтерських) прибуток, оподатковуваний прибуток, фінансові результати.

Оскільки прибуток як економічна категорія відображає відносини з приводу формування, розподілу та перерозподілу національного доходу, то до нього тісно примикає дефініція додаткової вартості. Тобто можна говорити про прибуток на макроекономічному рівні в окремій галузі чи економіці країни загалом, та на підприємствах безпосередньо, отже на мікрорівні.

Підкреслимо, що хоч категорія прибутку в більшій мірі досліджувалась видатними економістами як минулого, так і нинішніх часів, однозначного визначення його сутності немає. Першими, (XVI ст.) хто дали тлумачення, були ранні меркантилісти В. Стаффорд, Г. Скаруффі, Б. Даванцаті (звертаємо увагу, що походження цього найменування від латинського "торгувати" переконливо вказує на виникнення інтересу до теорії прибутку саме в торговельній сфері). Проте вони вважали, що дохід – як тоді тлумачили його у сенсі прибутку або багатства, виникає в результаті зовнішньої торгівлі й ввезення в країну грошей чи

зливків дорогоцінних металів, через що нобелівський лауреат, дослідник економічних учень М. Блауг, вже у ХХ ст. зробив висновок, що "меркантилісти показали економічну теорію в дитинстві" [1, с. 117].

Наступними (XVII–XVIII ст.) були фізіократи Ф. Кене, В. Мірабо, П. Немур, А. Тюрбо, які стверджували, що джерелом прибутку є земля.

Далі природу прибутку досліджували такі класики економічної теорії, як А. Сміт, Д. Рікардо, К. Маркс. Перший стверджував, що прибуток – це вираховування з вартості продукту заробітної плати робітника. Саму ж вартість він, подібно як це пізніше пояснював К. Маркс, визначав як витрачену на виробництво товару працю: "...Одна лише праця, вартість якої ніколи не змінюється, є єдиним і дійсним мірилом, за допомогою якого за всіх часів і в усіх місцях можна було розцінювати й порівнювати вартість усіх товарів" [7, с. 24].

Натомість Д. Рікардо, "полемізуючи з А. Смітом, ... прагнув подолати суперечність ... теорії вартості" чітко розмежовуючи поняття "вартість" і "багатство", але водночас його теорія вартості "побудована на строгому манізмі ... , що визначення вартості робочим часом є абсолютний загальний закон" і стверджував: "Все, що збільшує заробітну плату, неминуче зменшує прибуток" [9, с. 406, с. 424].

Тлумачення А. Сміта й Д. Рікардо К. Маркс доповнив тим, що єдиним джерелом додаткової вартості визнав неоплачену працю робітників. Відтак назвав учення А. Сміта "догмою Сміта", оскільки останній стверджував: "Вартість визначається сумою доходів: заробітної плати, прибутку та ренти" [7, с. 24].

Послідовник рикардіанської школи Дж. Ст. Міль тим не менше не зовсім погоджувався з твердженням Д. Рікардо, а визнавав класика економічної теорії ХІХ ст., хоч і менш відомого, Н. Сенсора. З позицій трудової вартості Д. Рікардо: "Причиною прибутку є те, що праця виробляє більше, ніж необхідно для утримання робітників, які її виконали", Н. Сенсор стверджував: "Подібно до того, як заробітна плата робітника є винагородою за працю, прибуток капіталіста ... є винагородою за утримання" [5, с. 127, с. 144].

Можна також нагадати теорію трьох факторів виробництва Ж.-Б. Сея: "Праця породжує заробітну плату як винагороду за послуги робітників; капітал породжує прибуток підприємців як плату за їхні продуктивні послуги; земля породжує ренту як відповідну винагороду землевласників" [6, с. 38]. П.-Ж. Прудона афоризм "Власність – це крадіжка" базувався на твердженні, що промислові і торговельні капіталісти ... експлуатують робітників як покупців, встановлюючи надбавки до вартості. А щодо прибутку висунув концепцію "помилки в рахунках", згідно з якою капіталісти оплачують вартість індивідуальної праці робітників, привласнюючи при цьому продукт їх кооперованої праці, який перевищує суму індивідуальних зусиль працівників [1, с. 279].

У наш час глибоке дослідження категорії "прибуток" здійснив І. Бланк. Зокрема, він класифікував його за видами (рис. 1).

Класифікаційні ознаки	Види прибутку
За видом діяльності	Прибуток від звичайної діяльності (операційної, інвестиційної, фінансової діяльності). Прибуток від надзвичайних подій
За порядком розрахунку	Валовий прибуток Прибуток від звичайної діяльності до оподаткування Загальний прибуток Чистий прибуток
За джерелами формування	Прибуток від операційної діяльності Прибуток від фінансової діяльності Прибуток від інвестиційної діяльності Інший прибуток Засновницький прибуток
Залежно від розмірів	Мінімальний прибуток Цільовий прибуток Максимальний прибуток
За методикою оцінки	Реальний прибуток Номінальний
Залежно від мети визначення	Прибуток як об'єкт оподаткування Економічний прибуток Бухгалтерський прибуток
За країною отримання	Прибуток, отриманий в Україні Прибуток, отриманий за межами країни

Рис. 1. Класифікаційні ознаки прибутку за І. Бланком

Водночас, хоч природа прибутку дуже важлива для сутнісного розуміння його як економічної категорії, необхідно ув'язати її з обліковими підходами щодо його визначення.

З огляду на це, варто, на наш погляд, розглянути концепції визначення фінансових результатів, оскільки слабким місцем облікової методології є те, що донині не вирішена проблема моменту їхнього відображення, адже це може здійснюватись як за касовим методом, так і за методом нарахування. Перехід на останній за теперішньою методикою бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, оскільки перший був відмінений у 1998 р., призвів до того, що грошові потоки відірвані від моменту обчислення фінансових результатів. Внаслідок цього фінансовий і податковий облік прибутку здійснювались впродовж 1998–2010 років за різними методологічними підходами, головними ознаками яких є виняткове застосування методу нарахування при визначенні доходів (витрат) у першому, й одночасно, залежно від черговості подій щодо відвантаження товарів та оплати за них, використання касового методу і методу нарахування для обчислення валових доходів (валових витрат) – у другому. Причому, попри декларативність зближення податкового й фінансового обліку цього не сталося.

Адже за податковим кодексом України збережено той самий принцип “першої події”, за яким датою визначення доходів визнається будь-яка з подій, що сталася раніше: а) дата зарахування коштів від покупця / замовника на банківський рахунок платника податку як оплата товарів / послуг, що підлягають постачанню...; б) дата відвантаження товарів.

Тобто як касовий, так і метод нарахування зумовлює ті самі проблеми відірваності грошових потоків від обчислених фінансових результатів, не дивлячись на певне звуження доходів, оскільки він стосується тепер тільки їхнього визначення як бази оподаткування податком на додану вартість.

Проте, хоч прибуток до оподаткування загалом визначається за методом нарахування усе ж таки вплив касового методу зумовлює відзначені Я. Соколовим парадокси, зокрема розбіжності між економічним прибутком та відображеним у Звіті про фінансові результати ф. №2. Адже “з економічної точки зору прибуток – це різниця між грошовими надходженнями і грошовими виплатами”, отже парадокс полягає в тому, що коли “товари продані (послуги надані), оплата не надійшла, прибутку немає. В цьому випадку цінності (послуги) до тих пір, поки вони не будуть оплачені, числяться в балансі за собівартістю, і тим самим буде: а) занижена сума прав фірми (дебіторська заборгованість); б) применшена вартість її активів; в) скорочена сума, яка використовується для покриття (забезпечення) кредиторської заборгованості. Таким чином, оплата (надходження грошей) як момент реалізації викривлює істинний стан фірми (її актив)” [8, с. 109].

Варто відмітити, що дослідження проблеми сутності фінансових результатів доволі інтенсивні й зараз. Зокрема, заслуговують на увагу підходи молодих учених, таких як О. В. Будько, О. Гаращенко, Т. Ковбич, О. Пилипчик, М. Проданчук, О. Приказюк, Н. Уткін та ін.

Зупинимось на дослідженні Т. Ковбич, яка, на наш погляд, найбільш вдало висвітлила питання теорії фінансових результатів суб'єктів господарювання через призму різних підходів визначення економічної сутності та розуміння їхнього поняття. На основні опрацювання наукових праць учених: Келффа, Н. Баришнікова, Ю. Лачінова, В. Юрова, Р. Каспіної та ін., – вона приходить до висновку: “прибуток держави, фірми, працівників фірм (підприємств) відіграє головну роль в організації товаровиробників щодо визначення сфер, обсягів, зниження витрат виробництва. Він є сигналом, який вказує де і як можна досягти найбільшого приросту вартості, стимулює інвестування у ці сфери. За розвинутої конкуренції цим досягається не лише мета підприємництва, а й задоволення суспільних потреб” [4, с. 11–12].

Водночас Ковбич акцентує увагу на тому, що показник фінансового результату – прибуток або збиток – часто виступає об'єктом різного роду правопорушень в економічній сфері та об'єктом маніпулювання в інтересах зацікавлених осіб, власників або управлінського персоналу” [4, с. 12].

І з цього приводу доречно підкреслити, що видатний російський теоретик Я. Соколов вказував: “... Обчислення прибутку носить дуже умовний характер, а аудиторський висновок, зазвичай, підтверджує правильність бухгалтерської процедури, але не її адекватність реальному стану речей” [8, с. 76], оскільки в бухгалтерському обліку можна застосовувати різні методи оцінки активів, нарахування амортизації, формування резервів, передбачені у діючих положеннях (стандартах) та прийняті за обліковою політикою підприємства, а стосовно торговельних підприємств економічний прибуток не завжди буває більшим від обчисленого за бухгалтерською методикою, оскільки нерідко перехідні залишки товарів – це ті, які вже не можна реалізувати за цінами, що покривають їхню собівартість, т. зв. ”залежані” товари. Зазвичай, їх уціняють і продають зі збитком. Проте, за фінансовою й податковою звітністю цього не видно, адже сума прибутку тут нівелює отриманий збиток і оскільки перший, як правило, значно більший, ніж другий, то виглядає, що економічний прибуток більш привабливий для податкових органів як об'єкт оподаткування, ніж бухгалтерський.

Насправді це лише ілюзія, так як й на інших підприємствах за тривалий період суми економічного і бухгалтерського прибутку зрівнюються. В теорії бухгалтерського обліку це обґрунтував Л. Сей (1826–1896), який підкреслив, що справжня величина прибутку може бути встановлена тільки за період від балансу початкового (відкриття підприємства) до балансу ліквідаційного (закриття підприємства) [8, с. 146].

Водночас без усунення цих розбіжностей методології визначення фінансових результатів годі

сподіватись на забезпечення зближення методики фінансового й податкового обліку, що підтвердила, зокрема, спроба впровадження Міністерством фінансів України “Положення про порядок розрахунку податкових різниць за даними бухгалтерського обліку”, яке було прийнято у грудні 2006 року, але так і не застосовувалось суб’єктами господарювання через недосконалість методики й врешті-решт уже в наступному році взагалі було відмінене.

Висновки. Таким чином, ця проблема залишається наразі невирішеною, хоч і непрямо, але все ж таки зачіпає зміст фінансової звітності, зокрема “Балансу” ф. №1, адже податок на прибуток зрештою покривається з фактично одержаної підприємством його суми, а тому статичне визначення фінансових результатів за цією формою не можна визнати точним.

Точне ж визначення фінансових результатів у ринкових умовах діяльності підприємств, в тому числі й торговельних, надто важливе. Зумовлене це тим що, по-перше, вони є головним джерелом надходження додаткових коштів в оборот, яке дозволяє розширювати обсяг діяльності, не вдаючись до отримання кредитів у банку, і таким чином, ці кошти є для суб’єкта господарювання, так би мовити, безплатними, забезпечуючи тим самим значно вищу ефективність цієї діяльності, тобто її рентабельність. Це можна пояснити на простому емпіричному прикладі, абстрагувавшись поки що від конкретних особливостей трансформації коштів, які призводять врешті - решт до формування прибутку. Припустимо грошові потоки за “Звітом про рух грошових коштів” ф. № 3 становили на торговельному підприємстві 1 млн. грн. За умови, що їхня половина була сформована за рахунок прибутку, а інша є кредитами банку, фактичні витрати торговельного підприємства за рік будуть більшими на 75 тис. грн (500 тис. грн кредиту x 15 % ставки банку за ним), ніж тоді, коли вся маса грошових потоків сформована за фінансовими результатами. Звісно, за умови збитковості втрати будуть ще більшими, тому що співвідношення цих часток маси грошових потоків буде іншим, отже й виплати за відсотками банку збільшаться.

По-друге, прибуток як джерело притоку додаткових коштів на торговельне підприємство, є постійно поновлюваним, що забезпечує математичну прогресію у динаміці грошових потоків, завдяки чому є можливим постійне нарощування обсягів його діяльності. Наприклад, спрямувавши у фонд розвитку торговельного підприємства за 2005–2010 роки 1 млн. грн. прибутку при 10-відсотковому рівні рентабельності, у 2010 році його товарооборот, який становив на початок цього періоду 11 млн грн може зрости у 2,4 рази проти початкової суми, досягши 26,4 млн грн.

По-третє, прибуток торговельного підприємства є джерелом додаткових доходів як його працівників, котрі можуть мати значні привілеї у формі грошових виплат безпосередньо (премії, заохочення, тощо) та соціальних благ (відпочинок, безпроцентні позики на будівництво і т. ін.) в порівнянні з тими, де виробництво нерентабельне, так і виплат за дивідендами акціонерам чи власникам.

Література

1. Базидевич В. Д. Історія економічних учень / Базидевич В. Д. – К. : Знання, 2006. – 582 с.
2. Бланк І. А. Управление прибылью / Бланк І. А. – К. : Ника – Центр, 2002. – 752 с.
3. Бутинець Ф.Ф. Історія бухгалтерського обліку : в 2 ч. Ч. II / Бутинець Ф.Ф. – [2-е вид., доп. і перероб.] – Житомир : ПП “Рута”, 2001. – 512 с.
4. Ковбич Т. М. Аудит звітності про фінансові результати: організація та методика : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня к. е. н. : спец. 08.00.09 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами діяльності)" / Т. М. Ковбич. – К. : Держ. Акад. статистики, 2009.
5. Милль Дж. С. Основы политической экономии / Милль Дж. С. – М. : Прогресс, 1980. – 480 с.
6. Сей Ж. Б. Трактат о политической экономии / Сей Ж. Б. – Челябинск : Изд-во “Урал - LTD”, 1999. – 560 с.
7. Сміт А. Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй / Сміт А. ; [пер. з англ.]. – К. : Port – Royal, 2001. – 594 с.
8. Соколов Я.В. Бухгалтерский учёт: от истоков до наших дней / Соколов Я.В. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
9. Рикардо Д. Начала политической экономии : соч. / Рикардо Д. – М. : Экомо – Пресс, 2000. – 479 с.

Надійшла 09.09.2011