Мельник В.М.,
доктор економічних наук, професор,
завідувач кафедри фінансів та банківської справи
Європейського університету

Борзенкова О.Д.,
виконуюча обов'язки декана
обліково-економічного факультету
Одеського інституту фінансів
Українського державного університету
фінансів та міжнародної торгівлі

ЕВОЛЮЦІЯ ПОГЛЯДІВ НА ДОХІД І ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВА ЯК ПОТЕНЦІЙНІ ОБ'ЄКТИ ОПОДАТКУВАННЯ

Проаналізовано еволюцію наукових поглядів на проблему доходу й прибутку підприємств. Наведено різні варіанти дефініцій, розглянуто їх зміст. Наголошено на тому, що однією з причин наукової розробки даної проблематики є зацікавленість із боку фіску, а тому дохід підприємств та його форма — прибуток розглянуті як потенційні об'єкти оподаткування.

The authors analyze evolution of scientific views on the problem of an enterprise's income and profit, offer various variants of definition and consider their content. Accent is made on the interest of fisk which one of the reasons of scientific development of such problematic. Therefore, income of an enterprise and its form — profit are considered as potential objects of taxation.

Ключові слова: дохід, прибуток, економічний прибуток, бухгалтерський прибуток, оподатковуваний прибуток.

Дохід і прибуток належать до основних об'єктів дослідження економічної науки. Їх отримання й максимізація — мета функціонування господарюючих суб'єктів. Поряд із цим держава вбачає своїм завданням перерозподіл доходів і прибутків із метою регулювання економіки, забезпечення розвитку суспільства та добробуту його членів. Одним із методів такого перерозподілу є оподаткування. Для того щоб воно було ефективним, потрібно попередньо дослідити сутність об'єкта з метою з'ясування його апріорної придатності для податково-перерозподільного використання.

Питання сутності та складу доходу й прибутку знайшли своє відображення в працях багатьох відомих учених-економістів, а також стали предметом теоретичної концептуалізації, що здійснювалася цілими економічними школами. Серед вітчизняних дослідників цій проблематиці приділяють увагу Т.І. Єфименко, Л.Г. Ловінська, А.М. Соколовська, Ф.О. Ярошенко та ін.

Через множину підходів до висвітлення й аналізу сутності та складу доходів і прибутків підприємств, методів їх обрахунку, розкриття змісту об'єкта оподаткування постає потреба в систематизованому викладенні точок зору представників економічної й фінансової науки, запропонованих у різні часи. Саме це є метою даної статті.

© Мельник В.М., Борзенкова О.Д., 2011

Основоположник англійської класичної школи політичної економії А. Сміт розглядав три основних джерела доходів: "Будь-яка людина, яка отримує свій дохід із джерела, що належить особисто їй, повинна отримувати його або від своєї праці, або від свого капіталу, або від своєї землі"[1]. Відповідно він виділяв три форми доходу — заробітну плату, дохід від капіталу та земельну ренту. При цьому розрізнялися два основних види доходу від капіталу: прибуток і процент. Перший, на думку А. Сміта, одержують особи, котрі самі використовують капітал у власній справі, а другий — ті, що позичають капітал іншим. Класик справедливо зауважував, що процент є похідним доходом, оскільки виплачується з прибутку, отриманого від застосування позиченої суми або з іншого джерела (в разі неодержання прибутку). При цьому прибуток подавався як результат розпаду вартості, доданої до використаних у процесі виробництва матеріалів, на дві частини: заробітну плату та зиск підприємця, котрий авансував капітал (у вигляді матеріалів і коштів для виплати заробітної плати) та ризикував при його використанні у справі[2].

Представник французької школи політичної економії Ж.Б. Сей повністю ототожнював частину прибутку, отриману в результаті функціонування особи-підприємця, із заробітною платою управління[3]. Її формування навіть розглядалось як результат функціонування ринку праці (співвідношення попиту на професійну діяльність підприємця та відповідної пропозиції). Паралельно виділялася інша складова прибутку — плата за ризик. Процент при цьому розглядався як дохід на капітал. Згідно з цією теорією, підприємець міг виступати набувачем і такого доходу, якщо він одночасно був власником капіталу.

Дж.С. Міль розглядав такі самі основні види доходів, як і А. Сміт, стверджуючи, що прибуток на капітал є тією часткою капіталіста, яку отримують за авансування витрат виробництва. "Після того як капіталіст відшкодує свої витрати, зазвичай залишається певний надлишок, що становить його прибуток, чистий прибуток на вкладений у справу капітал — ту величину, котру він може дозволити собі витрачати на задоволення своїх потреб чи забаганок або за рахунок якої він може збільшити своє багатство шляхом подальшої економії"[4]. Однак цей автор вважав, що прибуток складається з трьох частин — процента на капітал, страхової премії за ризик застосування капіталу та оплати праці підприємця, що керував підприємством. У цьому простежується поєднання поглядів А. Сміта й Ж. Сея. У свою чергу, походження прибутку Дж. Міль убачав у процесі праці найманих працівників. Він наголошував, що праця створює більше, ніж вартість утримання працюючого, отже, саме цей надлишок і є джерелом прибутку.

---

[1] *Смит А.* Исследование о природе и причинах богатства народов: Пер. с англ. / Предисл. В.С. Афанасьева. — М.: Эксмо, 2009. — С. 107.

[2] *Там само.* — С. 103, 104.

[3] *Сэй Ж.Б.* Трактат политической экономии: Пер. с англ. — М., 1896. — С. 65—67.

[4] *Милль Дж.С.* Основы политической экономии с некоторыми приложениями к социальной философии: Пер. с англ. / Биограф. очерк М.И. Туган-Барановского. — М.: Эксмо, 2007. — С. 462.

А. Маршалл надав широке трактування доходу — як будь-якої отриманої вигоди[5]. У зв'язку з цим у сфері підприємництва він розрізняв валовий і чистий доходи. Чистий дохід є різницею між валовим доходом та витратами, пов'язаними з виробництвом. За концепцією А. Маршалла, він повинен перевищувати процент, оскільки в іншому випадку не існуватиме стимулів для ведення власної справи. Таке перевищення назване автором підприємницьким, або управлінським, доходом, прибутком[6]. При цьому А. Маршалл розрізняв валовий і чистий доходи від управління. Перший він вважав результатом застосування підприємницьких здібностей і функціонування організації, а другий — наслідком застосування лише підприємницьких здібностей[7].

У Енциклопедичному словнику Брокгауза та Єфрона зазначено: "Під доходом розуміється або певна сума надходжень в руки якої-небудь особи, або заново створена сума нових реальних цінностей. Дохід першого роду є поняттям приватногосподарським, другого — народногосподарським. ...Тоді як дохід народний завжди виражає певне збільшення суми народного багатства, являючи собою нові реальні цінності, дохід приватний нерідко є простим переміщенням раніше існуючих цінностей із одних рук у інші"[8]. Там само прибуток трактується як один із видів доходу від капіталу, відмінний від процента. З точки зору цитованого автора, існують дві великі категорії доходу: від праці та від капітального майна. Доходи від капітального майна поділяються на поземельні та доходи від інших капіталів. Останні включають підприємницький прибуток і процент. Із підприємницьких позицій, прибуток є залишком після вирахування витрат виробництва з вартості реалізованої продукції. Однак за своїм походженням цей залишок треба відносити до процесу виробництва; він формується в результаті певного співвідношення необхідного (для відтворення обмінної цінності робочої сили) та добавленого робочого часу. Слід зазначити, що така сама позиція стосовно окресленої проблеми проглядалася й у працях К. Маркса (зокрема, в "Капіталі"). К. Маркс трактував прибуток як результат перетворення доданої вартості, що створювалася протягом добавленої частини робочого часу. За його теорією підприємницький прибуток і процент мали однакову природу та розглядалися як дві форми одного цілісного поняття. Втім, функціонування цих форм було досить специфічним.

Загалом із наведеного випливає, що в результаті еволюції наукових поглядів відбулося розмежування підприємницького прибутку та процента на теоретичному рівні.

---

[5] *Маршалл А.* Принципы экономической науки: В 3-х т.: Пер. с англ. — Т. 1. — М.: Изд. группа "Прогресс", 1993. — С. 132.

[6] *Там само.* — С. 133, 134.

[7] *Там само.* — Т. 3. — С. 5.

[8] *Яроцкий В.* Доход // Энциклопедический словарь / Изд.: Ф.А. Брокгауз, И.А. Ефрон. — СПб.: Типография И.А. Ефрона, 1897.

Дж.М. Кейнс уявляв дохід підприємства або підприємця як "перевищення цінності готової продукції, реалізованої протягом певного періоду, над первинними витратами виробництва"[9]. Цей показник він ототожнював із валовим прибутком. Первинні витрати, на його думку, складалися з витрат використання та факторіальних витрат. До перших автор відносив втрати цінностей, пов'язані з виробництвом продукції, до других — суму, яку підприємець сплачував власникам інших факторів виробництва. Цікаво, що друга складова первинних витрат одночасно є доходом для інших контрагентів — власників куплених факторів виробництва. Дана теза важлива для визначення доходу в суспільному масштабі: сукупний дохід у такому разі може бути розрахований як різниця обсягів реалізації продукції та витрат використання. Дж. Кейнс дійшов висновку, що підприємці прагнуть максимізувати перевищення саме такого доходу над виплатами власникам інших факторів виробництва. Від величини цього перевищення залежать масштаби використання факторів виробництва, отже вона "фігурує в причинно-наслідковій залежності, що визначає розміри зайнятості"[10].

П.А. Семюелсон та В.Д. Нордгауз надали більш узагальнене визначення: "Прибуток — це чистий дохід, або різниця між сумою продажу та величиною витрат"[11]. При цьому складові витрат не конкретизуються, тому висновок про співвідношення прибутку та процента зробити важко.

Як видно, всі розглянуті концепції доходу й прибутку так чи інакше формувалися в рамках макроекономічного аналізу. Між тим характеристика гносеологічних основ оподаткування прибутку має обов'язково передбачати відстеження еволюції поглядів на утворення потенційних об'єктів оподаткування з мікроекономічної точки зору, оскільки процес справляння будь-якого податку має своїм наслідком відчуження державою частини чогось належного конкретному господарюючому суб'єкту на правах приватної власності.

У цьому контексті поглиблюється розмежування процента й підприємницького прибутку, адже перший розглядається як складова витрат підприємця на організацію та власне виробничий процес. А.М. Соколовська, посилаючись на відому працю Ф.Х. Найта, надає характеристику поглядів Й.Г. Тюнена[12]. За Тюненом, прибуток є різницею між загальними надходженнями (доходом) і витратами, пов'язаними, в т. ч., зі сплатою процентів на інвестований капітал.

Дж.Б. Кларк також переконаний, що прибуток є частиною доходу, його залишком після компенсації виробничих витрат, виплати заробітної плати управлінців та сплати процента[13]. В цьому випадку вже спостерігаємо відокремлення

[9] *Кейнс Дж.М.* Общая теория занятости, процента и денег. Избранное / Вступ. ст. Н.А. Макашевой. — М.: Эксмо, 2008. — С. 81.

[10] *Там само.*

[11] *Семюелсон П.А., Нордгауз В.Д.* Макроекономіка: Пер. з англ. — К.: Основи, 1995. — С. 75.

[12] *Соколовська А.М.* Основи теорії податків: Навч. посіб. — К.: Кондор, 2010. — С. 193; *Найт Ф.Х.* Риск, неопределённость и прибыль: Пер. с англ. — М.: Дело, 2003. — 360 с.

[13] *Кларк Дж.Б.* Распределение богатства: Пер. с англ. — М.: Гелиос АРВ, 2000. — 367 с.

від прибутку й оплати праці підприємця як управлінця. Ф. Найт вважав прибуток премією за ризик[14]. Але Й. Шумпетер запропонував розглядати і плату за управління, і премію за ризик у складі витрат. На його думку, прибуток — особливий дохід, що його отримують у результаті застосування особливого виробничого фактора, яким є підприємництво[15].

Поглиблений аналіз мікроекономічної моделі ринку зумовив потребу в диверсифікації підходів до висвітлення проблеми доходу й прибутку суб'єктів господарювання. Так, Е.Дж. Долан та Д.Е. Ліндсей ототожнюють дохід із виручкою від реалізації продукції, стверджуючи, що його величина розраховується шляхом множення ціни на кількість проданих одиниць товарів[16]. Утім, їхні погляди на прибуток засвідчують більший, ніж у попередників, ступінь урахування специфічних особливостей функціонування конкретних підприємств у реальних умовах місця й часу. Вони розрізняють чистий економічний, бухгалтерський і нормальний прибутки. Зокрема, економічний прибуток трактується досить звичним (виходячи з наведених вище поглядів науковців) чином. Щодо нього згадані автори зазначають: "Економісти використовують термін "прибуток" для позначення різниці між сукупним доходом фірми та її витратами... Назвемо цю різницю чистим економічним прибутком"[17].

При цьому важливим моментом є те, що витрати фірми поділяються на два види, котрі виступають як дві частини загальної суми витрат: явні (грошові) та неявні (імпліцитні). Перші мають форму прямих грошових платежів постачальникам факторів виробництва та проміжних виробів. До них належать також платежі фінансовим установам (включаючи банки), оплата послуг транспортування, зберігання тощо, заробітна плата й гонорари. Другі включають альтернативні витрати у зв'язку з безоплатним використанням ресурсів, які належать фірмі або її власнику (наприклад, робота хазяїна поряд із найманими працівниками, але без визначення й виплати заробітної плати; використання приміщення, що належить фірмі, за яке не потрібно сплачувати орендну плату, тощо). Господарюючий суб'єкт втрачає можливість отримати деякі доходи від платного надання цих ресурсів іншим учасникам ринкових відносин. Такі втрачені вигоди фактично і є неявними витратами у зв'язку з веденням власної справи. Їх основна відмінність полягає в тому, що вони не оплачуються, а отже, не можуть враховуватися в бухгалтерському обліку та звітності. Таким чином, сума цих витрат не береться до уваги при розрахунках величини бухгалтерського прибутку. Виходячи з викладеного бухгалтерський прибуток є різницею між сукупними доходами фірми та явними витратами, тобто, його сума є більшою, ніж економічний прибуток, на величину імпліцитних витрат.

[14] *Найт Ф.Х.* Зазнач. праця.

[15] *Шумпетер Й.* Теория экономического развития: Пер. с нем. — М.: Прогресс, 1982. — С. 430—433.

[16] *Долан Э.Дж., Линдсей Д.Е.* Рынок: микроэкономическая модель: Пер. с англ. — М., 1996. — С. 491.

[17] *Там само.* — С. 136.

Нормальним прибутком Е. Долан і Д. Ліндсей називають неявні (імпліцитні) альтернативні витрати капіталу. У своїй книзі вони наголошують: "Річ у тім, що фірма, економічний прибуток якої виявиться рівним нулю, зазначить цю величину (імпліцитних альтернативних витрат капіталу. — *Авт.*) як свій бухгалтерський прибуток, якщо, звичайно, вона не мала жодних інших імпліцитних витрат. Хоча цей прибуток, окрім усього іншого, є "нормальним" у тому сенсі, що власники фірми за нормальної ситуації отримали б ці грошові кошти, вклавши капітал у будь-яке інше підприємство, він не є прибутком у суто економічному значенні цього слова"[18]. Зазначене дало авторам підстави ототожнювати поняття нормального прибутку, нормального доходу на капітал та альтернативних витрат капіталу.

Паралельно в цитованій праці звертається увага на те, що чистий економічний прибуток є різновидом економічної ренти. Остання розглядається як будь-яка плата, котра припадає на частку певного фактора виробництва та перевищує його альтернативну вартість, тобто вартість, виміряну з точки зору втраченої можливості займатися найкращим із доступних альтернативних видів діяльності, що потребує того ж часу або тих самих ресурсів[19]. Однак автори вказують на неповну тотожність цих термінів. Відмінність між ними, на їхню думку, в такому:

— поняття прибутку може бути використане лише щодо результатів діяльності суб'єктів господарювання, тоді як рента пов'язується з факторами виробництва;

— прибуток є результатом підприємницької діяльності, а рента може бути отримана іншими шляхами (наприклад, через механізми, що обмежують конкуренцію)[20].

Натомість К.Р. Макконнелл та С.Л. Брю більш диференційовано підходять до визначення доходу, а не прибутку. Під доходом вони розуміють "надходження грошей (або збільшення купівельної спроможності) за одиницю часу в результаті використання людських ресурсів чи власності"[21]. При цьому вирізняють процентні доходи та доходи власника. Перші фактично є доходами на капітал, їх набувачами є власники останнього, що надають його для використання в економіці. Другі — це чисті доходи індивідуальних власників і партнерств (тобто неінкорпорованих фірм).

Прибуток у зазначеній праці розглядається двояко: як дохід тих, хто пропонує свої підприємницькі здібності, та як різниця між сукупними доходами й такими ж витратами.

Дохід, що забезпечується підприємницькими здібностями, названий у згаданому джерелі нормальним прибутком. Він також розглядається як витрати фірми,

---

[18] *Долан Э.Дж., Линдсей Д.Е.* Зазнач. праця. — С. 137.

[19] *Там само.* — С. 491, 496.

[20] *Там само.* — С. 136, 137.

[21] *Макконнелл К.Р., Брю С.Л.* Экономикс: принципы, проблемы и политика: Пер. с англ. — М.: ИНФРА-М, 2009. — С. 882.

платежі, пов'язані з використанням праці підприємця, мінімальна плата за здатність до підприємницької діяльності. Прибуток, представлений різницею між сукупними доходами й сукупними витратами фірми, по суті, є економічним прибутком. Останній визначений і як загальний дохід фірми за вирахуванням усіх економічних витрат, включаючи явні й приховані (неявні); синонім термінів "чистий прибуток" та "надприбуток"[22]. Сукупні доходи фірми К. Макконнеллом і С. Брю прирівнюються до виручки від реалізації та трактуються як кількість грошей, отриманих від продажу товару. Сукупні (валові) витрати подаються як сума постійних і змінних витрат. Постійні витрати фірми є незмінними відповідно до обсягів випуску продукції (вартість постійних ресурсів), змінні — зростають при нарощуванні обсягів виробництва на підприємстві та скорочуються при згортанні обсягів випуску продукції[23].

У вітчизняній економічній літературі та виданнях близького зарубіжжя спостерігається переважно поєднання охарактеризованих поглядів на сутність доходу й прибутку підприємств. Так, відповідно до одного з авторитетних видань Російської Федерації, дохід — це:

— грошові та інші цінності, одержані в результаті певної діяльності;

— результат виробничо-господарської діяльності, отриманий як різниця між вартістю реалізованої продукції й послуг та затратами;

— сплачувані власникам дивіденди або проценти, виражені у відсотках від поточної ціни цінних паперів. Аналогічно по вкладах і депозитах[24].

При цьому виокремлюється визначення доходу підприємства, котрий подається як грошові надходження фірми від продажу вироблених товарів за мінусом матеріальних і прирівняних до них витрат. Отже, відповідна величина включає прибуток та фонд оплати праці[25]. Підставою для такого твердження, очевидно, став розгляд індивідуальних доходів найманих працівників та доходів підприємницьких структур як результату використання найманої праці.

В тому самому джерелі наводиться ще одне визначення доходів: збільшення активів чи зменшення зобов'язань компанії, що приводить до збільшення власного капіталу та зумовлене господарською діяльністю[26]. З цього вже не випливає змішування індивідуальних доходів працівників і доходів бізнес-структур.

Прибуток розглядається як перевищення доходів від продажів над затратами на виробництво й реалізацію товарів. Із допомогою того ж підходу визначено бухгалтерський і економічний прибутки. Нормальний прибуток подано як платежі за підприємницькі здібності. Поряд із цим становить інтерес визначення

---

[22] *Макконнелл К.Р., Брю С.Л.* Зазнач. праця. — С. 899, 913.

[23] *Там само.* — С. 896, 897, 905.

[24] Малый экономический словарь / Под ред. А.Н. Азрилияна. — М.: Ин-т новой экономики, 2000. — С. 205.

[25] *Там само.* — С. 209.

[26] *Там само.* — С. 211.

екстраординарного прибутку: фінансовий результат, що є незвичайним для діяльності підприємства та утворюється рідко. Прикладом можуть бути прибутки, які виникають у результаті різниці погашення дебіторської й кредиторської заборгованостей[27].

Російська спеціалізована фінансова література вирізняє поняття валового доходу підприємства, валового прибутку, прибутку від реалізації. Так, валовий дохід визначається як сукупний дохід, що отриманий за визначений період у результаті розподілу валової виручки та розраховується як різниця між валовою виручкою та витратами на виробництво й реалізацію продукції (робіт, послуг). А валова виручка є сумою грошових коштів, котрі надійшли від реалізації продукції (робіт, послуг) за певний період. Валовий прибуток — це частина валового доходу за мінусом амортизаційних відрахувань, фонду оплати праці та соціальних платежів, а прибуток від реалізації — різниця між продажною виручкою й витратами[28].

В окремих літературних джерелах фінансового спрямування міститься узагальнююче визначення прибутку як перевищення доходів над витратами[29]. Відсутність уточнення видів доходів і витрат дає підстави надалі говорити як про економічний, так і про бухгалтерський прибуток. Однак дискусійним є таке твердження: "Прибутком може вважатися тільки та частина доданої вартості, яка створена в результаті реалізації продукції (товарів), виконання робіт, надання послуг. Реалізація інших активів, надходження від позареалізаційних операцій та інші формують дохід"[30]. Адже навряд чи можна знайти докази утворення прибутку у сфері обігу, а не виробництва. Хоча визначити його справді можна лише після реалізації вартості.

Інші російські автори в цьому контексті уточнюють: "Прибуток як економічна категорія відображає чистий дохід, створений у сфері матеріального виробництва в процесі підприємницької діяльності"[31]. При цьому, на додачу до вже наведених визначень, цитований автор вирізняє балансовий прибуток, під яким розуміє суму прибутків (збитків) підприємства від реалізації продукції та доходів (збитків), не пов'язаних із виробництвом і реалізацією[32]. Фактично йдеться про один із різновидів бухгалтерського прибутку, механізм розрахунку якого подано з урахуванням національної специфіки обліку та звітності. До речі, поняття балансового прибутку вживається також в українському науковому середовищі.

Інколи російські автори максимально наближають різновиди бухгалтерського прибутку до практики розрахунку в умовах чинного фінансового законодавства.

---

[27] Малый экономический словарь / Под ред. А.Н. Азрилияна. — М.: Ин-т новой экономики, 2000. — С. 649—651.

[28] Финансы предприятий: Учебник / Н.В. Колчина, Г.Б. Поляк, Л.П. Павлова и др.; под ред. Н.В. Колчиной. — М.: Финансы; ЮНИТИ, 1998. — С. 393, 403.

[29] *Там само.* — С. 48.

[30] *Там само.* — С. 54.

[31] *Шуляк П.Н.* Финансы предприятия: Учебник. — М.: ИД "Дашков и Ко", 2000. — С. 288.

[32] *Там само.* — С. 291.

Наприклад, А.М. Бабич і Л.М. Павлова наводять таке визначення прибутку від реалізації: різниця між виручкою від реалізації продукції (без ПДВ та індивідуальних акцизів) і затратами на її виробництво й реалізацію[33].

Українською Економічною енциклопедією запропоноване дуалістичне визначення доходу підприємства. Він одночасно трактується і як різниця між виручкою від реалізації та вартістю матеріальних витрат на виробництво й збут, і як сума грошей та матеріальних цінностей, одержаних від будь-якої діяльності (виробничої, комерційної, посередницької та іншої)[34]. З першого варіанта визначення випливає, що дохід включає оплату праці колективу (аналогічно наведеному вище визначенню російських науковців та на тих самих підставах). У свою чергу, це слугувало підґрунтям для впровадження в Україні на початку 1990-х рр. податку на доходи підприємств із відповідним об'єктом оподаткування.

Паралельно українська економічна теорія визначає дохід підприємства як "приріст суми грошей над їх витратами на спожиті в процесі виробництва засоби, який отримує підприємство від реалізації новоствореної вартості"[35]. Треба наголосити, що виходячи з такого трактування відповідна величина включатиме також фонд оплати праці. Окремо розглядається підприємницький дохід, під котрим пропонується розуміти частину прибутку, яка залишається в підприємця після сплати процентів на позиковий капітал[36].

Прибуток у цитованому виданні визначається відповідно до марксистського сприйняття — як похідна форма доданої вартості. В кількісному вимірі це різниця між виручкою від продажу товарів за ринковими цінами та витратами капіталу на виробництво[37]. При цьому розрізняється економічний, бухгалтерський і нормальний прибутки. Перший розглядається як частина загального доходу підприємства після вирахування його економічних витрат (явних і прихованих). Другий — як перевищення валового доходу підприємства над його бухгалтерськими (зовнішніми або явними) витратами. Третій — як прибуток на вкладений капітал за умови його найпростішого використання шляхом надання в позику чи оренду[38].

Вітчизняна фінансова література також відображає розмаїття думок стосовно варіантів визначення доходу й прибутку підприємства. Переважна більшість цих дефініцій, як і в російських колег, відображають різні форми бухгалтерського прибутку. Найбільш систематизований підхід до визначення сутності доходу й

---

[33] *Бабич А.М., Павлова Л.Н.* Финансы. Денежное обращение. Кредит: Учебник. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2000. — С. 333.

[34] Економічна енциклопедія: У 3-х т. Т. 1 / Редкол.: С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. — К.: ВЦ "Академія", 2000. — С. 363.

[35] *Там само.* — С. 364.

[36] *Там само.* — С. 363.

[37] *Там само.* — Т. 3. — С. 50.

[38] *Там само.* — С. 51—53.

прибутку підприємства, що відтворює і практично-розрахунковий бік проблеми, й теоретичні узагальнення, знаходимо у виданні Київського національного економічного університету[39]. Його автори трактують дохід як загальну суму надходжень грошових коштів, основним каналом яких є реалізація продукції. Але при цьому, наближаючись до Національних стандартів бухгалтерського обліку, вони відзначають, що загальний дохід підприємства включає доходи від основної, іншої операційної діяльності, від фінансових операцій, іншої звичайної діяльності, а також пов'язані з надзвичайними подіями. Отримані доходи розподіляються на фонди відшкодування матеріальних затрат, амортизаційний фонд і валовий дохід господарюючого суб'єкта. Валовий дохід, у свою чергу, розподіляється на фонд заробітної плати й чистий дохід. Останній є джерелом відрахувань на соціальні потреби (пенсійне й соціальне страхування) та сплати податків (за винятком ПДВ, акцизного податку, мита, податку на прибуток). Залишок чистого доходу становить загальний прибуток підприємства та фактично є джерелом сплати податку на прибуток. Після сплати зазначеного податку на підприємстві формується чистий прибуток[40].

Проведений нами аналіз свідчить про те, що проблематика доходів і прибутків підприємств досліджується економічною й, зокрема, фінансовою наукою досить тривалий час. Доробок дослідників включає різні форми доходів і прибутків. Утім, залишається відкритим питання: для чого знадобилися такі масштабні дослідження? Чи це поклик окремих ентузіастів, чи існує затребуваність із боку суспільства або його політичної організації?

Я.В. Соколов, аналізуючи праці Д. Соломона, звертає увагу на висновок останнього щодо спрямованості концепцій доходу й прибутку. Потреба у відповідних теоретичних розробках була зумовлена необхідністю розв'язання трьох основних суспільно значущих проблем: оподаткування, захист інтересів кредиторів та вибір інвестиційної політики[41]. Саме оподаткування вважається основним детермінуючим чинником розробок моделей бухгалтерського прибутку та його складових. Для інших цілей більш значущими є показники економічного прибутку.

Фіск "зазіхнув" на прибутки фірм із таких причин:

— фінансове забезпечення функціонування суспільного союзу, враховуючи наукові обґрунтування починаючи з часів А. Сміта, можливе на основі участі всіх, хто користується його покровительством (у т. ч. юридичних осіб), відповідно до доходів. Це апріорі дає змогу використовувати прибутки підприємств у процесі податкового перерозподілу;

— податковий перерозподіл індивідуальних доходів наштовхувався на проблему перетворення доходів фірм на доходи фізичних осіб і навпаки, що надавало

[39] *Романенко О.Р. та ін.* Фінанси: Навч.-метод. посіб. / О.Р. Романенко, С.Я. Огородник, М.С. Зязюн, А.А. Славкова. — К.: КНЕУ, 2008. — 201 с.

[40] *Там само.* — С. 70, 71.

[41] *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учёт от истоков до наших дней. — М.: ЮНИТИ, 1996. — С. 399.

можливість ухилятися від виконання зобов'язань перед державою, якщо один із зазначених об'єктів не оподатковувався;

— законослухняність платників податків можлива за умови дотримання принципу справедливості в оподаткуванні, що зумовлює необхідність охоплення останнім усіх однотипних об'єктів.

Отже, дохід підприємств та його форма — прибуток почали розглядатись як потенційні об'єкти оподаткування. І найпридатнішим для цього, як із економічної, так і з організаційно-технічної точок зору, став бухгалтерський прибуток.

З розвитком акціонерної форми капіталу бухгалтерські показники фінансових результатів стали широко використовуватись як інформаційні сигнали для інвесторів і власників підприємств. Оскільки інвестиційні й фіскальні цілі не завжди збігаються, у фінансовій науці з'явилося поняття оподатковуваного прибутку. Його розрахунок ґрунтується на тих самих принципах, що й бухгалтерського, але кількісно вони можуть відрізнятися. Кількісні відмінності двох форм прибутку підприємства з'являються у зв'язку з використанням різних методів оцінки та врахування доходів і витрат. А. Соколовська зазначає, що причинами цих відмінностей є використання бухгалтерського й оподатковуваного прибутків при складанні звітів для різних груп користувачів, із відмінними економічними інтересами, а отже й вимогами щодо характеру та змісту інформації, необхідної для прийняття рішень, та використання податку на прибуток як інструменту державного регулювання господарських процесів[42]. Таким чином, склалися два основних підходи до визначення оподатковуваного прибутку: за методикою бухгалтерського обліку та з урахуванням податкових різниць (коригування бухгалтерського прибутку)[43].

Принагідно слід зазначити, що в Податковому кодексі України відсутнє пряме визначення терміна "оподатковуваний прибуток". Натомість наведене поняття об'єкта оподаткування податком на прибуток (ст. 134), під яким для вітчизняних підприємств розуміють прибуток із джерелом походження з України та за її межами, що розраховується шляхом зменшення суми доходів звітного періоду на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат. Для нерезидентів об'єктом оподаткування є дохід (прибуток) із джерелом походження з України[44]. Отже, в національному податковому законодавстві одночасно фігурують обидва аналізованих поняття — доходу й прибутку. Та чи збігається у вітчизняній практиці величина прибутку, визначеного за стандартами бухгалтерського обліку, з оподатковуваним?

Незважаючи на всі зусилля щодо наближення податкового й бухгалтерського обліку, ці величини не можуть збігатися повністю. Підтвердження цього висновку

[42] *Соколовська А.М.* Зазнач. праця. — С. 196, 197.

[43] *Єфименко Т.І., Ловінська Л.Г., Ярошенко Ф.О.* Податок на прибуток: концепція визначення об'єкта оподаткування. — К.: НДФІ, 2004. — С. 23.

[44] Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-IV: [Електр. ресурс]. — http://www.rada.gov.ua.

не потребує навіть розрахункових прикладів — уже в тексті Кодексу (п. 44.2) читаємо таке: "Для обрахунку об'єкта оподаткування платник податку на прибуток використовує дані бухгалтерського обліку щодо доходів та витрат *з врахуванням положень цього Кодексу* (курсив наш. — *Авт.*)"[45]. Саме зобов'язання платника податку враховувати положення закону свідчить про наявність різниці в обліково-розрахункових підходах. І вона є обґрунтованою, оскільки ведення обліку з метою забезпечення ефективного управління фінансовою діяльністю суб'єкта господарювання може передбачати багатоваріантність оформлення операцій та визначення показників. Між тим у оподаткуванні є обов'язковим дотримання принципів справедливості й визначеності, що вимагають максимально можливої одноваріантності обліково-розрахункових процедур (за інших рівних умов функціонування суб'єктів). На нашу думку, дані принципи є визначальними при розробці вітчизняною фінансовою наукою двох паралельних концепцій бухгалтерського й оподатковуваного прибутку.

З викладеного випливає, що теоретична концептуалізація доходів і прибутків підприємств здійснювалася в інтересах кредиторів, інвесторів та держави. Розробка науковцями останнім часом переважно проблематики змісту та методів формування бухгалтерського й оподатковуваного прибутку зумовлена саме врахуванням ними інтересів суспільного союзу. Втім, при цьому залишається відкритим питання, чи завжди наявні й охарактеризовані вище теоретичні обґрунтування відповідають основним принципам прибуткового оподаткування, аргументованим фінансовою наукою, яке потребує додаткових досліджень та систематизації поглядів теоретиків.

[45] Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-IV: [Електр. ресурс]. — http://www.rada.gov.ua.