

УДК 330.112.2:657.21

Осадча О.О., к.е.н., доцент

Національний університет водного господарства та природокористування

ПРИБУТОК СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ЯК ОБ'ЄКТ ОБЛІКУ

В статті досліджується економічна сутність прибутку як кінцевого фінансового результату господарської діяльності. Обґрунтовано використання показників маржинального прибутку як інструменту управління в умовах економічних трансформацій.

Ключові слова: прибуток, фінансові результати, суб'єкти підприємницької діяльності, органи державного сектору, маржинальний прибуток, доходи, витрати, господарська діяльність.

Osadcha O.

PROFIT OF BUSINESS ENTITIES AS AN OBJECT OF ACCOUNTING

Financial results are the one of the most important categories of market economy that characterizes the effectiveness of the entity. Final financial result of economic activity as the difference between revenues and expenses depends on the economic substance of its formation: the nature of business operations - a profit, on operations financed by targeted funds - financial result of the budget. According to the fundamental principle of accounting about the continuity of business total financial result during the existence of the entity is not subject of calculation, and therefore it should be determined at each reporting date as the final value and not attached with the figures for other periods. Characteristic features of the business income are temporary and irregular. Entrepreneur is no longer making a profit when fully perform its function. The entrepreneurial function is inextricably linked to innovation, implementation of options of development, creating a new system of values. The non-profit status of public sector organizations is incompatible with the definition of income as a measure of their activity. The net financial result of the entities financed by earmarked budget funds are financial result - a difference that remains after deducting the expenses of ordinary activities, income obtained as a result of such activities. Profit margin – the indicator of earnings as a component of added value is economically meaningful as an object of analysis and management tool. Implementation The Strategy of Reforming Accounting in the Public Sector in Ukraine needs to unify concepts of financial reporting of business and non-business activities. Accordingly, the final financial results for management should be displayed using sub analytical accounting: 1. for enterprises of all forms of property, an income - account balance 44; deferred income - income not provided of highly liquid assets (unpaid sales, other operating income accrued, etc.); income available for distribution (use) - accounting profit minus deferred income; 2. financial results for public sector organizations are similar: acc. 55 "Financial results"; accounting profit - account balance 55; potential profit or loss - account balance 55, are not provided with highly liquid assets; actual

financial results to reflect the estimate of activity for the next reporting period – accounting financial results minus potential financial results.

Keywords: profit, financial results, business entities, public sector, profit margin, revenue, costs, economic activity.

Осадчая О.А.

ПРИБЫЛЬ СУБЪЕКТОВ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ КАК ОБЪЕКТ УЧЕТА

В статье исследуется экономическая сущность прибыли как конечного финансового результата хозяйственной деятельности. Обосновано использование показателей маржинальной прибыли как инструмента управления в условиях экономических трансформаций.

Ключевые слова: прибыль, финансовые результаты, субъекты предпринимательской деятельности, органы государственного сектора, маржинальная прибыль, доходы, расходы, хозяйственная деятельность.

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Фінансові результати – одна з найважливіших категорій ринкової економіки, що характеризує результативність діяльності суб'єктів господарювання. У випадку ефективної фінансово-господарської діяльності фінансові результати набувають позитивного значення і становлять нерозподілений прибуток суб'єкта господарювання за певний звітний період, у протилежній ситуації – відображаються у вигляді непокритого збитку.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Серед вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів, які здійснили вагомий внесок у висвітлення питань формування та використання прибутку, слід назвати Ф.Ф. Бутинця, В.В. Сопка, М.Т. Білуху, О.І. Бланка, Б.І. Валуєва, Ю.С. Цал-Цалка, А.М. Поддєрьогіна, А.Д. Шеремета, Г.В. Савицьку, Н.В. Климову, Е. Нікбахта, А. Гроппеллі, А. Бабо, К. Друрі та ін.

Без вагомого внеску згаданих вчених у розробку теоретико-методологічних основ визначення сутності прибутку та процесів його формування і розподілу неможливо було б прийти до висновків та пропозицій сучасних досліджень. Однак, сучасний стан розвитку теорії та практики бухгалтерського обліку свідчить, що недостатньо дослідженими залишаються аспекти формування та відображення фінансових результатів для суб'єктів підприємницької та

непідприємницької діяльності, що зумовило вибір теми для написання даної статті.

Цілі статті. Мета статті – вивчення основних аспектів відображення в сучасних облікових концепціях інформації про фінансові результати суб'єктів підприємницької діяльності та неприбуткових організацій.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Р. Ентоні та Дж. Піс у праці «Облік: ситуації і приклади» (*ACCOUNTING: TEXT AND CASES*) описують наступні концептуальні підходи формування показників фінансових результатів:

1. *Метод нарахувань (accrual basis)* – фінансові результати звітного періоду визначається як різниця між доходами, визнаними в даному періоді, і витратами, понесеними для отримання даних доходів.

2. *Касовий метод (cash basis)* – реалізація не враховується до того часу, доки не отримані грошові кошти. Витрати також відносяться до витрат періоду по мірі їх оплати. Частіше використовується модифікований касовий метод, що є поєднанням касового методу обліку окремих статей (витрат реалізації) і методу нарахування для інших (придбання необоротних активів).

3. Розрахунок прибутку у відповідності до вимог оподаткування та/або згідно принципів фінансового обліку [1].

Слід відмітити, що дані концепції формування фінансових результатів мають багато спільного з *принципами бухгалтерського обліку та фінансової звітності*, визначеними для вітчизняних суб'єктів підприємницької та непідприємницької діяльності Законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [5, ст. 4], Національним Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [2] та Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 "Подання фінансової звітності" [3].

Російський науковець Я.В. Соколов наголошував, що показник фінансових результатів, обчислений за весь час існування суб'єкта (з моменту заснування до ліквідації), не може бути рівним сумі відповідних показників, розрахованих за кожний звітний період [6, с. 75]. В даному випадку слід взяти до уваги, що справжня величина показника фінансових результатів, отриманого з моменту виникнення

суб'єкта до його ліквідації, визначається як різниця між отриманим і вкладеним капіталом. Однак, дану величину також не можна розрахувати, зважаючи на існування наступних об'єктивних причин: купівельна спроможність грошових одиниць постійно змінюється, а тому технічно складно визначити величину фінансових результатів за всю історію суб'єкта господарювання; за час діяльності суб'єкта вартість об'єктів обліку, зазвичай, переоцінюється, що призводить до втрати змісту величини узагальнюючого показника фінансових результатів; зміна методів і норм амортизації основних засобів і нематеріальних активів викривляє загальну величину фінансових результатів; зміна інших методологічних прийомів обліку впливає на коливання фінансових результатів певного звітного періоду, що автоматично змінює загальний фінансовий результат.

Отже, згідно фундаментального принципу бухгалтерського обліку про безперервність діяльності загальний фінансовий результат за весь час існування суб'єкта не піддається розрахунку, і тому його слід визначати на кожну звітну дату як величину кінцеву і не сумувати з аналогічним показником за інші періоди.

Однією із визначальних теорій німецького економіста Ф. Шмідта було те, що він відмежував результат господарської діяльності та прибуток (збиток). *Результат господарської діяльності (мова не йде за фінансовий результат – зазначений Ф. Шмідтом показник є більш узагальнюючим) визначався приростом (зменшенням) реального обсягу майна, а прибуток обчислювався в абстрактних грошових одиницях.*

Оскільки мета прибутку зводиться до підтримки здатності суб'єкта господарювання до підприємницької діяльності, вирішальне значення має досягнення такого стану, коли зростання прибутку відповідає зростанню фінансового результату.

Кінцевий фінансовий результат господарської діяльності як різниця між доходами та витратами залежить від економічної сутності його формування: за операціями підприємницького характеру – це прибуток, за операціями, що фінансуються цільовими коштами – фінансовий результат виконання кошторису.

На даний час суб'єкти господарської діяльності відповідно до Господарського кодексу України класифікуються в наступному порядку:

- підприємства;

- банківські та небанківські фінансові установи;
- неприбуткові організації: бюджетні установи (в т.ч. бюджетні цільові фонди), небюджетні неприбуткові організації.

Узагальнення характеру основної та неосновної діяльності юридичних осіб наведено в таблиці 1.

Таблиця 1

Характеристика основної статутної діяльності (ОСД) суб'єктів господарювання відповідно до чинного нормативного регулювання їх діяльності

№ з/п	Суб'єкти господарської діяльності	Джерела фінансування ОСД		Основна статутна діяльність		Отримання прибутку (П)/фінансового результату (ФР)	
		Власні надходження	зовнішнє цільове фінансування	підприємницька	непідприємницька	за результатами ОСД	за результатами операцій підприємницького характеру
Суб'єкти підприємницької діяльності (СПД)							
1.	Підприємства всіх форм власності	+		+		П	
2.	Банківські фінансові установи	+	+	+		П	
3.	Небанківські фінансові установи	+	+	+		П	
Суб'єкти непідприємницької діяльності – неприбуткові організації (НПО)							
4.	Небюджетні неприбуткові організації	+	+		+		П
5.	Бюджетні установи		+		+		ФР
6.	Цільові державні фонди	+	+		+		ФР

Як об'єкт обліку, прибуток СПД обліковується на рах. 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)" за субрахунками:

441 "Прибуток нерозподілений" - відображається наявність та рух нерозподіленого прибутку.

442 "Непокриті збитки" - непокриті збитки. Їх списання здійснюють за рахунок нерозподіленого прибутку, резервного, пайового чи додаткового капіталу тощо.

443 "Прибуток, використаний у звітному періоді" - відображається розподіл прибутку: відрахування на поповнення зареєстрованого капіталу, нарахування дивідендів, відрахування в резервний капітал, виправлення помилок за минулий рік, що виявлені в поточному році.

Формування залишку по рахунку 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)" наведено на рис 1.

Формування кінцевих фінансових результатів підприємств від всіх видів діяльності:			
Прибутків – Кт 79 - Дт791,792,793 ; збитків – Дт79 – Кт791,792,792			
Списання нарахованого податку з прибутку – Дт79 – Кт98			
Формування нерозподіленого прибутку – Дт79 – Кт441; формування непокритого збитку – Дт442 – Кт79			
Використання (поповнення) залишку на рахунку 44:			
	за Дт 44 з кредитом рахунків:		за Кт 44 з дебетом рахунків:
40	"Зареєстрований (пайовий) капітал"	40	"Зареєстрований (пайовий) капітал"
42	"Додатковий капітал"	41	"Капітал у дооцінках"
67	"Розрахунки з учасниками"		
43	"Резервний капітал"	43	"Резервний капітал"
44	"Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)"	44	"Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)"
45	"Вилучений капітал"	45	"Вилучений капітал"
79	"Фінансові результати"		
68	"Розрахунки за іншими операціями"		
Нерозподілений прибуток рах.Кт 441 (непокритий збиток Дт442) на кінець звітного періоду			

Рис 1. Реформація фінансових результатів суб'єкта підприємницької діяльності

В основі формування залишку по рах. 44 – списання доходів та витрат діяльності, визнаних за методом нарахування, що не завжди пов'язано з надходженням реальної грошової маси (або інших високоліквідних активів). Отож, прибуток не виконує своєї функціональної ролі як фактор платоспроможності та покриття витрат.

Характерними ознаками підприємницького прибутку є тимчасовість і нерегулярність. Підприємець перестає отримувати прибуток, коли повністю виконає свою функцію. Підприємницька функція нерозривно пов'язана з інноваціями, реалізацією параметрів розвитку, створенням нової системи вартостей. Якщо один підприємець внаслідок інновацій у певній галузі починає отримувати прибутки, він через деякий час стикається зі зростаючою конкуренцією з боку інших підприємців, які вирішили впровадити такі ж інновації. Коли новаторська форма виробництва змінюється

традиційною, норма прибутку знижується та встановлюється нова рівновага на новому рівні цін. *Неприбутковий статус ОДС несутимий з визначенням прибутку як показник їх діяльності.*

Необхідність змін у бюджетному обліку обумовило затвердження Кабінетом Міністрів України Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007 – 2015 роки [7]. За підсумками реалізації Стратегії очікується, серед інших, досягнення повної адаптації законодавства з питань бухгалтерського обліку та звітності діяльності органів державного сектора до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору.

Відповідно до НПСБОДС 101 "Подання фінансової звітності" кінцевим фінансовим результатом діяльності суб'єктів, що фінансуються цільовими бюджетними коштами є фінансовий результат (рах 55) – різниця, що залишається після вирахування витрат звичайної діяльності, з доходів, отриманих в результаті такої діяльності [3].

Облік доходів органів державного сектора регламентує НП(С)БОДС 124 «Доходи», за яким доходи класифікуються як доходи від обмінних операцій та доходи від необмінних операцій [4].

Щодо обліку витрат за НПСБОДС 135 «Витрати», то практично в питаннях обмінних та необмінних операцій принципи їх обліку відповідають принципам обліку відповідних доходів.

Як об'єкт аналізу та інструмент менеджменту економічно змістовним є показник прибутку як складової доданої вартості – маржинальний прибуток (МП).

Маржинальний прибуток як класичну економічну категорію можна розрахувати за формулою:

$$m = W - c - v \quad (1),$$

де m – додана вартість (прибуток);

W – вартість виготовленого товару;

c – постійний капітал (згідно економічної школи марксизму – це машини, будівлі, сировина, допоміжні матеріали і напівфабрикати);

v – змінний капітал (заробітна плата працівників).

Іншими словами, витрати діяльності, крім прямих та загальновиробничих, плануються в залежності від МП (а не навпаки - прибуток розраховується після запланованих та понесених витрат).

Висновки. Впровадження в Україні Стратегії реформування

обліку в державному секторі потребує уніфікації принципів фінансової звітності суб'єктів підприємницької та непідприємницької діяльності. Серед якісних характеристик бухгалтерського обліку як підприємницької так і непідприємницької діяльності – достовірність та об'єктивність даних. Відповідно, кінцевий фінансовий результат для потреб управління має бути відображений із застосуванням субрахунків аналітичного обліку:

1. Для підприємств всіх форм власності: *обліковий прибуток* – залишок по рахунку 44; *відкладений прибуток* - прибуток, не забезпечений високоліквідними активами (неоплачена реалізація, нараховані інші операційні доходи тощо); *прибуток до розподілу* (використання) - обліковий прибуток за мінусом відкладеного;

2. Для ОДС аналогічно фінансовим результатам підприємств: рах. 55 «Фінансовий результат»; *обліковий фінансовий результат* – залишок по рахунку 55; *потенційний фінансовий результат* - залишок по рахунку 55, не забезпечений високоліквідними активами; *реальний фінансовий результат* для врахування в кошторисі діяльності наступного звітного періоду - обліковий ФР за мінусом потенційного.

1. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры / Роберт Энтони, Джеймс Рис ; пер. с англ.: под ред. проф. А.М. Петрачкова. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 560 с.
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 7 лютого 2013 р. № 73. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 28 лютого 2013 р. за N 336/22868. – [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2009 N 1541 (z0103-10, za103-10) (у редакції наказу Міністерства фінансів України 24.12.2010 N 1629) (z0087-11). – [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0095-11>.
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи»: наказ Міністерства фінансів України 24.12.2010 № 1629. – [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=240945.
5. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV (з чинними змінами і доповненнями).
6. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета [Монография] / Я.В.Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 496 с.
7. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007 – 2015 роки, затверджена Постановою Кабінету Міністрів України від 16 січня 2007 р. №34 // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – №1. – С.64 – 65.