

Ольга КРИВИЦЬКА

ЗАСТОСУВАННЯ ПОЕТАПНОГО ПІДХОДУ ДО ВИЗНАЧЕННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ

Обґрунтовано доцільність застосування поетапного підходу у визначенні чистого прибутку підприємства. Охарактеризовано кожен із п'яти етапів його визначення. Запропоновано враховувати перший етап (визначення валового прибутку) як основний при дослідженні кризи прибутковості підприємства, що загрожує його банкрутством.

Становлення та розвиток ринкової економіки, що супроводжуються циклічними коливаннями, вимагають теоретичного переосмислення економічних явищ, процесів і результатів. В умовах невизначеності та глобальної фінансово-економічної кризи особливої гостроти набуває проблематика формування прибутку суб'єктів підприємницької діяльності. Формування прибутку підприємств в умовах ринкової економіки можна забезпечити на основі використання методів, прийомів, операцій та процедур, які забезпечують підприємству перевищення доходів над витратами (прогнозованими, очікуваними, фактичними). Варіативність методології, можливих критеріїв, підходів, важелів, інструментів, врахування широкого спектра чинників впливу зумовлюють суттєві та принципові відмінності у формуванні прибутку та діагностуванні кризи прибутковості на підприємстві залежно від того, якими (прибутковими чи збитковими) були здійснювані ним види діяльності.

Процес формування, розподілу і використання прибутку розглядають у своїх працях В. Бугай, О. Гетьман, І. Зятковський, Г. Кірейцев, О. Ланда, П. Марич, С. Онисько, Г. Семенов, Т. Скрипко, В. Шаповал, Л. Шваб, В. Шелудько, а також представники московської наукової фінансової школи І. Акодів,

Т. Краєва, Г. Поляк та багато ін. Однак різноманітність наукових позицій і гостра полеміка зумовлюють актуальність подальших досліджень окресленої проблематики.

Запровадження в Україні у 2000 р. національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку активізувало дослідження сутності прибутку підприємства, з'ясування політичних і фінансово-правових засад, закономірностей і чинників впливу на процес його формування. Проте варто зазначити, що це зумовило можливість виокремлення нових підходів у сприйнятті як процесу формування, так і визначення прибутку підприємств. Умови невизначеності в діяльності підприємств, обумовлені фінансовою кризою, лише актуалізують необхідність поглиблення, а інколи навіть і переосмислення сутності кожного кроку в управлінні їхніми фінансами.

Мета дослідження полягає у з'ясуванні можливості та доцільності застосування поетапного підходу до визначення чистого прибутку на підприємстві на основі Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 3 "Звіт про фінансові результати", що забезпечить підприємству своєчасність виявлення загрози кризи прибутковості.

Зазначимо, що формування прибутку залежить від впливу сукупності позитивних та

негативних чинників. Поряд з цим, розрізняють два підходи щодо формування прибутку підприємств в умовах ринкової економіки:

- із позиції бухгалтерського обліку;
- із позиції податкового обліку.

Із позиції бухгалтерського обліку, формування прибутку підприємства регулюється Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку № 3 “Звіт про фінансові результати”. Цей документ визначає механізм формування прибутку як кінцевого фінансового результату, отриманого від різних видів діяльності підприємства, зокрема звичайної та надзвичайної. Важливою складовою діяльності підприємства є звичайна діяльність, оскільки вона охоплює операційну, фінансову та інвестиційну. Варто також зазначити, що операційна – це діяльність з виробництва та реалізації продукції, виконання робіт, надання послуг (основна), а також здійснення інших видів діяльності, які не належать до фінансової або інвестиційної [1]. В ній найбільшу вагу займають доходи, пов'язані з випуском продукції, яка характеризує профіль та призначення підприємства (доходи від основної статутної діяльності).

Враховуючи узгодження інтересів суб'єктів господарювання в умовах ринкової економіки й особливості порядку визначення чистого прибутку на основі вищезазначеного Положення, процес обрахунку чистого прибутку підприємства можна розділити на

п'ять послідовних і взаємодоповнюваних етапів. Кожен з них характеризує формування певного виду прибутку, що є результатом здійснюваної підприємством діяльності (основної, операційної, фінансової, інвестиційної чи надзвичайної) (табл. 1).

Фінансовий результат за кожним етапом є базою для обчислення фінансового результату наступного етапу. Поряд з цим при дослідженні формування прибутку з позицій бухгалтерського обліку доцільним є виокремлення перших трьох етапів як основних.

Формування прибутку підприємства з позиції податкового обліку розглядається винятково у контексті поданого розрахунку суми податку на прибуток, розмір якого використовується при визначенні показника чистого прибутку. Відповідно до цього варто вести мову не про формування чистого прибутку, а про визначення його розміру як розрахункової величини, що залишається безпосередньо у розпорядженні власників підприємства, оскільки обчислення суми податку на прибуток відбувається на основі податкової декларації про податок на прибуток та регулюється Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств”, а не національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Проведене дослідження окреслює специфіку формування прибутку підприємств в умовах ринкової економіки, а виокремлення етапів і видів фінансових ре-

Таблиця 1

**Етапи визначення чистого прибутку підприємств на основі форми 2
“Звіт про фінансові результати”**

| Етапи | Вид фінансового результату |
|----------|--|
| I етап | Валовий прибуток (збиток) |
| II етап | Фінансовий результат від операційної діяльності |
| III етап | Фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування |
| IV етап | Фінансовий результат від звичайної діяльності |
| V етап | Чистий прибуток (збиток) |

зультатів, які їм відповідають, забезпечує систематизацію чинників впливу на них (рис. 1).

У формуванні чистого прибутку підприємства найважливішим є перший етап – ви-

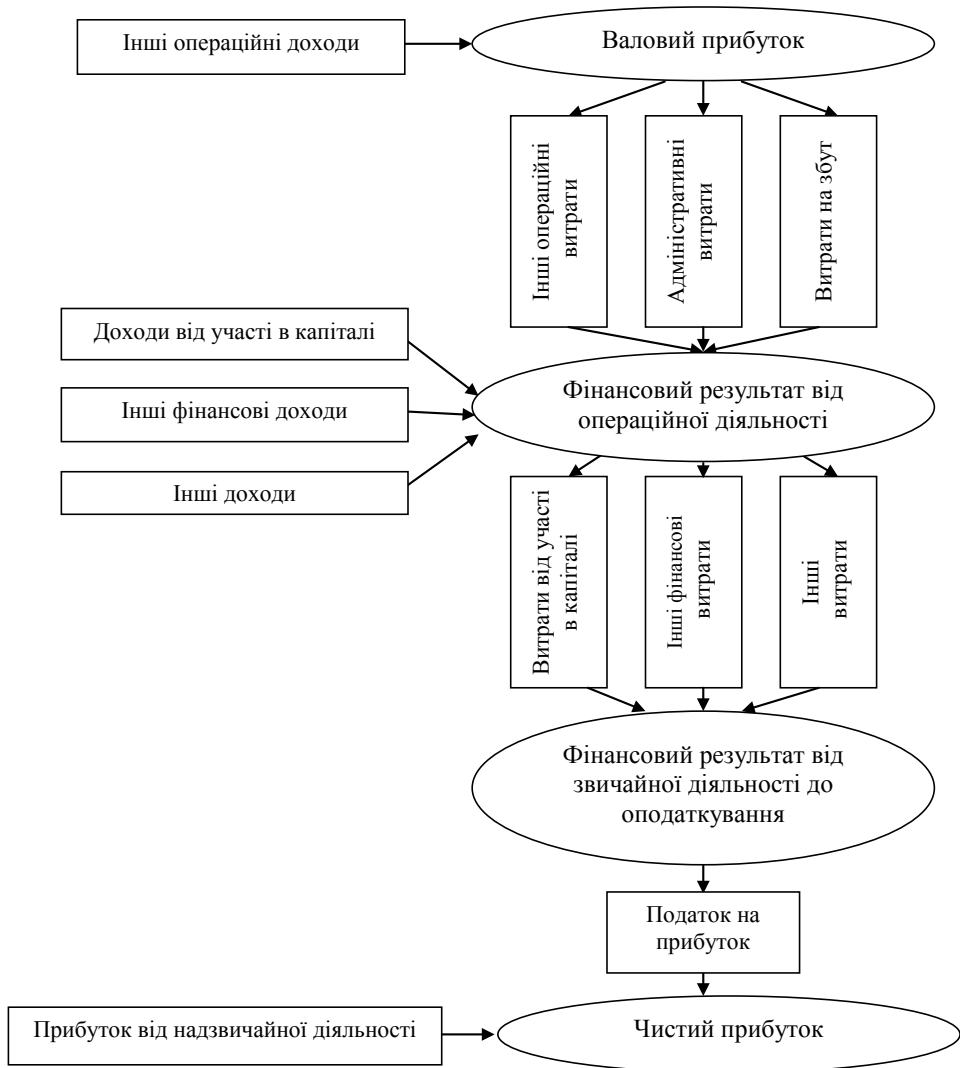
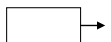


Рис. 1. Чинники впливу на формування чистого прибутку підприємства на основі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку

Примітка:



фінансовий результат за етапами формування чистого прибутку;



чинники позитивного впливу на фінансовий результат;



чинники негативного впливу на фінансовий результат.

значення валового прибутку, оскільки цей фінансовий показник є вихідною ланкою, коригування якого в бік збільшення на величину інших видів доходів або в бік зменшення на величину інших груп витрат підприємства забезпечує отримання бажаної величини чистого прибутку.

Другим вагомим аргументом щодо важливості першого етапу є той факт, що валовий прибуток є результатом основної діяльності, яка визначає спеціалізацію підприємства. Формування валового прибутку можна розглядати з математичної та маркетингової точки зору.

Математичний підхід у формуванні прибутку підприємства передбачає його визначення як різниці між доходами та витратами. Такий порядок визначення прибутку (у нашому випадку валового) залишається незмінним, проте його основні елементи (доходи та витрати) набувають змістового навантаження, перетворюючись з елементів методики на чинники впливу. Доходи на цьому етапі представлені чистим доходом (виручкою) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). Останній є розрахунковою величиною, яка визначається коригуванням доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) на величину податку на додану вартість, акцизного збору та інших вирахувань із доходу.

Непрямі податки впливають на фінансово-господарську діяльність підприємств за двома основними напрямками: 1) на результати такої діяльності – через включення вказаних податків до ціни реалізації продукції або послуг, а також до ціни сировини, придбаної підприємством. Зростання ціни продукції або послуг може призвести до зменшення виручки від реалізації, накопичення залишків продукції, скорочення обсягів виробництва. За найгіршого сценарію підприємство може втратити окремі ринки збуту, відмовитися від певного напрямку господарювання або взага-

лі збанкрутувати; 2) на фінансовий стан – через іммобілізацію обігових коштів, що зокрема, виникає внаслідок особливостей сплати непрямих податків до бюджету [2, 131].

Валовий прибуток є вихідною базою для визначення операційного прибутку. На цьому етапі розподіл чистого доходу забезпечує реалізацію функції економічної цінності, задовольняючи інтереси держави (сума нарахованих непрямих податків на згаданому етапі є джерелом наповнення дохідної частини державного бюджету), трудового колективу (до складу собівартості реалізованої продукції входить така стаття витрат, як заробітна плата виробничого персоналу, що, в свою чергу, є головним видом доходів працівників, які задіяні в основній діяльності). Чинниками позитивного впливу на формування фінансового результату від операційної діяльності є інші операційні доходи, що збільшують величину валового прибутку. Поряд з цим, адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати є чинниками негативного впливу, оскільки зменшують величину отриманого підприємством операційного прибутку.

Отже, з математичної точки зору, фінансовий результат від операційної діяльності (прибуток або збиток) – це алгебраїчна сума валового прибутку (збитку) й іншого операційного доходу, зменшена на величину адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат. Найбільш наочно послідовність визначення фінансового результату від операційної діяльності відобразив І. В. Зятковський (рис. 2) [3, 188].

Як видно з рис. 2, врахування при визначенні прибутку від операційної діяльності таких елементів, як інші операційні доходи та інші операційні витрати, дасть можливість, за наявності потреби у керівників підприємства, визначати та оптимізувати їхній вплив на фінансовий результат від іншої операційної діяльності.

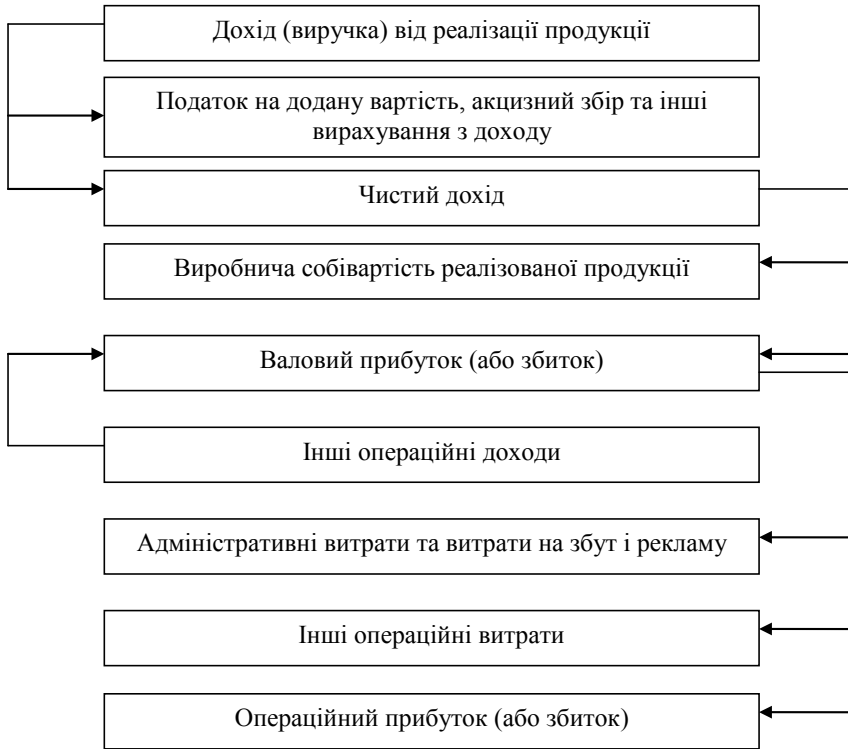


Рис. 2. Послідовність визначення прибутку (збитку) від операційної діяльності підприємства [3, 188]

Метою подальшого етапу формування чистого прибутку є визначення фінансового результату від звичайної діяльності до оподаткування. З математичної точки зору, зазначений вид прибутку визначається збільшенням суми фінансового результату від операційної діяльності на доходи від участі в капіталі, інші фінансові доходи й інші доходи від звичайної діяльності, а також зменшення його на величину витрат від участі в капіталі, суму інших фінансових витрат та інших витрат від звичайної діяльності.

Третій етап доцільно оцінити як завершальну стадію визначення фінансового результату від звичайної діяльності з позиції можливостей підприємства та його адміністрації враховувати чинники і характер їх

впливу на прибуток (збиток) від звичайної діяльності підприємства до оподаткування.

Оскільки чистий прибуток підприємства в повному обсязі залишається в розпорядженні власника (співвласників) підприємства, на етапі його визначення, поряд з реалізацією функції економічної цінності прибутку, забезпечується формування стратегічного бачення адміністрацією підприємства перспектив його розвитку. На основі обраної фінансової стратегії буде здійснено розподіл чистого прибутку, тобто визначення скільки його буде спрямовано на поповнення статутного фонду, на фінансування резервного фонду, на нарахування та виплату дивідендів, на покриття збитків минулих років тощо.

Розглядаючи прибуток в умовах ринкової економіки як мету підприємницької діяльності, можна констатувати, що чим прибутковішими будуть обрані види діяльності та кількість обраних напрямків, тим більшим буде отриманий позитивний фінансовий результат. Але хибним є твердження про те, що обрахунок величини загального кінцевого фінансового результату підприємства (чистого прибутку) можна представити у вигляді алгебраїчної суми відповідних фінансових результатів (прогнозованих, отриманих) від усіх видів його діяльності (операційної, фінансової, інвестиційної), оскільки, зважаючи на вищезазначене, просте їх сумування є некоректним.

Таким чином, пропонуємо лише фінансовий результат від основної діяльності визначати як алгебраїчну суму фінансових результатів, отриманих від здійснення тих

підвидів основної діяльності, які забезпечують виробництво продукції (виконання робіт, надання послуг) обраної номенклатури (асортименту), що визначає профіль і спеціалізацію підприємства (рис. 3).

Варто зазначити, що механізм формування прибутку підприємства в умовах ринкової економіки в чистому вигляді відбувається лише на рівні утворення валового прибутку. Подальше його коригування на можливі доходи та витрати дає можливість поетапно, враховуючи результати інших видів діяльності, визначити чистий прибуток.

Проте в умовах фінансової кризи, що є закономірним явищем для ринкової економіки, яка характеризується циклічністю свого розвитку, для керівників підприємств актуальним є завдання своєчасного виявлення загрози кризи прибутковості. Можна виокремити різні рівні останньої, але та



Рис. 3. Формування фінансового результату від основної діяльності підприємства*

* Складено автором

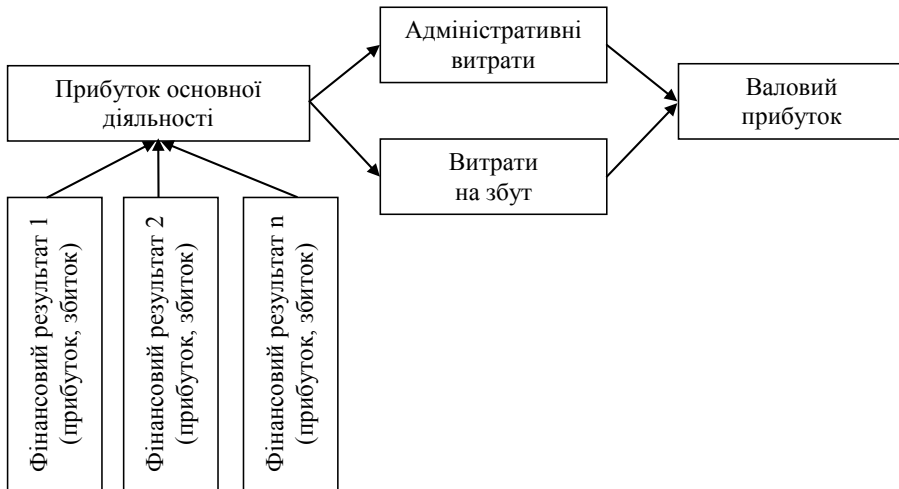


Рис. 4. Удосконалена схема визначення валового прибутку підприємств*

* Складено автором

стадія кризи прибутковості, яка для підприємства несе загрозу його банкрутства, матиме місце тоді, коли збитковими будуть результати основної статутної діяльності. З цієї точки зору, доцільним було б внести зміни в алгоритм визначення валового прибутку (рис. 4).

У запропонованому порядку прибуток від основної діяльності визначається як алгебраїчна сума отриманих фінансових результатів (прибутків, збитків) від виробництва та реалізації різних видів виробленої продукції (виконаних робіт, наданих послуг) підприємства. А такі статті витрат, як адміністративні та збутові враховують при обрахунку не операційного прибутку, як це визначено національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, а ще на стадії обрахунку валового, оскільки вони мають місце на підприємстві не лише тоді, коли здійснюється інша операційна діяльність, а й під час проведення основної. Враховуючи це, попередньо визначена роль валового прибутку як вихідної бази для обчислення чистого прибутку буде реалізована повною мірою, а подальше коригування його абсолютного значення лише

на результати іншої операційної діяльності (збільшення на суму інших операційних доходів та зменшення на суму інших операційних витрат) забезпечить більш логічний порядок визначення прибутку від операційної діяльності підприємства.

Використання запропонованого алгоритму визначення валового прибутку в умовах фінансової кризи дасть можливість керівникам різних рівнів і ланок управління підприємством ефективніше регулювати його прибутковість. Так, якщо на рівні підприємства буде прийняте рішення про припинення операційної, фінансової, чи інвестиційної діяльності (якщо вони є збитковими), то єдиним засобом можливого подальшого його функціонування залишатиметься основна діяльність. Її ефективність здебільшого залежатиме від двох аспектів: по-перше, від оптимальної структури виробничої програми (відмова від неприбуткових видів основної діяльності та акцент на прибуткових); по-друге, від врегулювання рівня витрат (пошук резервів зменшення собівартості реалізованої продукції, адміністративних і збутових витрат).

З огляду на вищезазначене, процес формування прибутку є складним та багатограним. Застосування поетапного підходу до визначення чистого прибутку підприємства дає змогу розрізнити фінансовий результат кожного можливого виду діяльності підприємства та розподіляти його між суб'єктами економічних відносин, які були задіяні при формуванні валового прибутку, прибутку від операційної, фінансової, інвестиційної, іншої звичайної та надзвичайної діяльності.

При визначенні валового прибутку, поряд із отриманим фінансовим результатом від основної статутної діяльності, рекомендовано враховувати такі складові, як адміністративні витрати та витрати на збут. Це забезпечить керівництву підприємства можливість своєчасного виявлення загрози банкрутства, якщо при зіставленні зазначених елементів буде отримано їх від'ємне сальдо.

Література

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 3 "Звіт про фінансові результати", затверджений наказом МФУ від 31.03.1999 р. № 87 і зареєстрований Міністерством юстиції України 21 червня 1999 р., № 391/3690 (із змінами та доповненнями). – К., 1999.
2. Данко І. М. Непрямі податки: їх вплив на фінансово-господарські рішення // *Фінанси України*. – 2005. – № 10. – С. 131–135.
3. Зятковський І. В. *Фінанси підприємств: Навч. посібник*. – 2-ге вид., перероб. та доп. – К.: Кондор, 2003. – 364 с.