

**О.В. Прокопова**, канд. екон. наук

## **МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ОЦІНКИ ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ ТОРГІВЛІ**

*У результаті проведеного дослідження було визначено поняття фінансових результатів діяльності підприємства та особливості їх формування, розглянуто порядок формування доходів, принципи їх оцінки; наведено особливості формування доходів та витрат в торговельній діяльності*

*В результате проведенного исследования было определено понятие финансовых результатов деятельности предприятия и особенности их формирования, рассмотрен порядок формирования доходов, принципы их оценки; приведены особенности формирования доходов и расходов в торговой деятельности*

*As a result of the study was defined as the notion of financial performance and enterprise features of their formation, the procedure is considered income generation, the principles of evaluation, given the peculiarities of formation of income and expense in commercial activities*

**Постановка проблеми у загальному вигляді.** Для прийняття ефективних управлінських рішень необхідна достовірна інформація про результати діяльності, насамперед це стосується об'єктивної інформації щодо витрат та доходів, як визначальних складових фінансових результатів. У процесі реформування системи бухгалтерського обліку в Україні зазнали суттєвих змін методологічні засади формування, обліку й відображення у звітності фінансових результатів звітного періоду з орієнтацією на концептуальні основи і принципи визнання доходів та витрат. У процесі формування ринкового середовища основним завданням кожного підприємства є забезпечення оптимізації витрат та отримання максимальних доходів. Проблема набуває особливого значення для вітчизняних товаровиробників, оскільки лише за умови ефективного використання виробничих ресурсів підприємство може функціонувати в умовах жорсткої конкуренції.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Тривалий час на практиці витратам як об'єкту мікроекономічного регулювання не приділялося достатньої уваги. Підприємства були не в змозі забезпечити контроль за використанням ресурсів через суто технічні складнощі і невідповідність економічних інтересів та у ланцюгу держава – відомство – підприємство – робоче місце. Після набуття чинності вітчизняних стандартів бухгалтерського обліку докорінно

змінилася сутність витрат, з'явився новий їх вид – витрати операційної діяльності.

Не менш значущим чинником, що впливає на суму всіх видів операційного прибутку підприємства, є розмір доходів, які формуються в процесі операційної діяльності. Операційні доходи підприємства є фінансовою базою розвитку його операційної діяльності, вони забезпечують виконання відповідних важливих завдань.

Порівняння доходів і витрат дає можливість визначити фінансовий результат, який є кінцевим економічним підсумком господарської діяльності підприємства, виражений у формі прибутку (збитку). Підприємство як господарюючий суб'єкт ринку здійснює свою діяльність з метою отримання відповідного прибутку. При цьому прибутковість можна розглядати не лише як мету, а й як основну умову ділової активності підприємства, як її результат [1; 3].

Прибуток – один з основних господарських показників роботи підприємства. Його одержання є основною метою підприємницької діяльності в умовах сучасного розвитку країни та формування реальної самостійності суб'єктів господарювання. Будучи головною рушійною силою ринкової економіки, прибуток забезпечує інтереси держави, власників та персоналу підприємства. Невміння аналізувати господарську ситуацію, неможливість визначення «вузьких місць» в економічній діяльності підприємства, а також факторів, які впливають на неї, так чи інакше призводять до зниження ефективності роботи, до прийняття хибних управлінських рішень і, в кінцевому результаті, до збитків та фінансового краху [2].

Тому, однією з актуальних задач сучасного етапу становлення ринкових відносин є оволодіння керівниками, бухгалтерами та фінансовими менеджерами сучасними методами ефективного управління формуванням прибутку в процесі операційної, інвестиційної і фінансової діяльності підприємства, що передбачає використання новітніх методів його обліку, аналізу і планування.

У розробку питань формування й відображення в фінансовій звітності результатів діяльності підприємств, методології аналізу витрат і доходів вагомий внесок зробили вітчизняні вчені: М.Т. Білуха, О.С. Бородкін, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, Н.О. Власова, С.Ф. Голов, Н.М. Гаркуша, З.В. Задорожний, Н.Б. Кашена, Г.Г. Кірейцев, Л.М. Кіндрацька, М.В. Кужельний, Є.В. Мних, В.Г. Лінник, В.О. Ластовецький, В.І. Оспішев, А.М. Кузьмінський, І.Д. Лазаришина, Л.В. Нападовська, М.С. Пушкар, В.С. Рудницький, І.В. Руденко, В.В. Сопко, О.В. Цуканова, М.Г. Чумаченко, Л.М. Янчева та ін.; зарубіжні дослідники: П.С. Безруких, Л.А. Берстайн, К. Друрі,

В.Б. Івашкевич, Р. Ентоні, Т.П. Карпова, А.Ш. Маргуліс, С.О. Ніколаєва, В.Ф. Палій, Дж. Ріс, Я.В. Соколов, С.О. Стуков, В.І. Ткач, Ч.Т. Хорнгрен, А. Яругова та ін.

**Мета та завдання статті.** Нині процес створення методично-організаційної бази щодо визнання витрат та доходів і формування результатів підприємницької діяльності, розкриття інформації у фінансовій звітності й використання даних бухгалтерського обліку для аналітичного дослідження не можна вважати завершеним, хоча певні методологічні засади бухгалтерського обліку й відображення у звітності результатів діяльності вже частково опрацьовано на рівні створення нормативно-законодавчої бази.

Провідні фахівці, які займаються практичними аспектами визначення фінансового результату, зокрема Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, Н.М. Гаркуша, М.В. Кужельний, Н.Б. Кашена, В.М. Пархоменко, М.С. Пушкар, І.В. Руденко, В.М. Швець акцентують увагу на вирішення окремих проблем визнання доходів і витрат, дослідженні чинників їх впливу на фінансовий результат, достовірності показників фінансової звітності. Йдеться про обґрунтування облікової процедури щодо формування результатів діяльності, механізм їх розкриття у фінансовій звітності, забезпечення інформаційної бази для проведення економічного аналізу [2; 3].

Передумовою вирішення цих проблем є уточнення економічного змісту показників, визначених як фінансові результати, а також порядок її формування і аналізу. Фінансовий результат є узагальнюючим показником, який характеризує ефективність діяльності суб'єкта господарювання. У фінансових результатах знаходять пряме відображення всі аспекти діяльності підприємства. Результат діяльності формується під впливом рівня цін, тарифів та відсоткових ставок, кон'юнктури ринку, паритетності взаємовідносин з виробниками сировини, товарів, ставок оподаткування та інших економічних внутрішніх і зовнішніх чинників. Загальновідомо, що фінансовий результат виступає у формі прибутку або збитку.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Узагальнюючи різні точки зору вітчизняних і зарубіжних дослідників, нами був зроблений висновок, що роль і значення прибутку підприємства в умовах ринкової економіки виявляються в наступному:

- прибуток підприємства є основним спонукальним мотивом будь-якого виду бізнесу, головною кінцевою метою підприємницької діяльності;
- прибуток підприємства створює базу економічного розвитку держави в цілому. Можливість держави успішно виконувати покладені на неї функції та здійснювати намічені програми розвитку економіки

дає механізм перерозподілу прибутку підприємства через податкову систему;

- прибуток підприємства виступає критерієм ефективності діяльності суб'єкта господарювання;

- прибуток є постійно відтворюваним джерелом формування фінансових ресурсів підприємства, і чим вище рівень прибутку підприємства, тим менш його потреба у залученні фінансових коштів із зовнішніх джерел і вище рівень самофінансування його розвитку. Останнє є важливим критерієм фінансової стійкості підприємства;

- прибуток виступає головним джерелом зростання ринкової вартості підприємства.

Традиційно фінансові результати діяльності виступали об'єктом бухгалтерського обліку.

Дослідження показали, що для цілей фінансового обліку, аудиту і аналізу, як правило, використовуються традиційні поняття прибутку. Але ще багато питань вимагають уточнення та конкретизації. Зокрема, нами було відмічено, що термін “валовий прибуток” не досить точно характеризує його зміст. Відомо, що прибуток являє собою суму перевищення доходів над витратами. А валовий прибуток, що відображається в «Звіті про фінансові результати», на нашу думку, є показником доходу, а не прибутку. Він відбиває проміжний результат діяльності підприємства, за рахунок якого відбувається покриття адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат. Це говорить про те, що назва показника не відповідає його призначенню та змісту. Тому більш правильним, на наш погляд, було б назвати різницю між чистим доходом підприємства і собівартістю реалізованих товарів як торговий (або маржинальний) доход. Це повною мірою відповідає його призначенню для покриття певної частки витрат і формування прибутку підприємств торгівлі [3].

Взагалі під час дослідження нами було зроблено висновок, що прибуток – це величина, яка є приростом власного капіталу і виникає у процесі діяльності підприємства, обумовлена наявністю підприємницької ініціативи, впровадженням технічних удосконалень та інновацій і визначається шляхом вирахування із суми отриманих доходів суми понесених витрат. Саме таке визначення прибутку дасть можливість врахувати як його економічну сутність, так і порядок розрахунку, що є пріоритетним для системи бухгалтерського обліку.

Оскільки доход є ключовим елементом в процесі визначення фінансових результатів діяльності підприємства, нами було розглянуто порядок їх формування, принципи оцінки та визнання з врахуванням міжнародного досвіду.

Доходи в бухгалтерському обліку визнаються згідно правил, встановлених стандартами бухгалтерського обліку з урахуванням економічної сутності господарських операцій.

Відповідно їх дії у поняття доходу включається не лише виручка, що виникає в результаті звичайної діяльності підприємства, але й роялті, винагороди, дивіденди, відсотки, орендна плата, продаж активів, інші доходи. Усі вони повинні відповідати визначенню доходу і в процесі звичайної діяльності можуть виникати, або не виникати, але по своїй природі представляють економічні вигоди для підприємства (наприклад доходи від оренди основних засобів).

У процесі дослідження методичних засад визнання доходу і класифікації їх за групами встановлено, що в основу класифікації доходу доцільно покласти аналіз господарських операцій за економічною суттю і джерелами одержання доходу [2], [3].

Запропонована класифікація доходу за джерелами одержання співпадає з підходами визнання доходу згідно з П(С)БО 15 "Доход" і відповідає економічній сутності господарських операцій і класифікації доходів за групами, зокрема:

1. Доход, одержаний внаслідок продажу активів відноситься до операційної діяльності.
2. Доход внаслідок використання активів іншими сторонами – доход від участі в капіталі і внаслідок.
3. Інші доходи, які одержані внаслідок певних подій з господарською діяльністю.

Така класифікація уможливить розкриття сутності доходу, обґрунтування правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку і фінансовій звітності. Це спрощує процедуру реагування на хід господарських операцій і забезпечує динаміку й прогноз розвитку підприємницької діяльності та оцінку результатів окремих видів діяльності.

Для результативної діяльності підприємств торгівлі велике значення має також ефективність управління витратами. Вона потребує чіткого розуміння сутності витрат і їх розмежування з затратами. У роботі досліджено визначальні відмінні риси витрат та затрат і встановлено, що витрати мають трудову, натурально-речову та вартісну форми, а затрати лише натурально-речову. Доведено, що підприємства торгівлі у власній діяльності зазнають саме витрат, тому в подальшому дослідження було зведено до вивчення сутності та класифікації витрат.

Розглянуто два основних підходи до тлумачення витрат: бухгалтерський та економічний. Критично оцінено визначення витрат за П(С)БО 16 і зазначено, що у момент вибуття активів підприємства ви-

трати є потенційним об'єктом, який лише теоретично може сприяти зменшенню власного капіталу.

Класифікація витрат є методом їх дослідження шляхом розподілу за визначеними ознаками. Дослідження праць вчених-економістів доводить відсутність єдиного підходу до класифікації витрат, тому, поперше, ми вважаємо, що під час класифікації кількість елементів груп витрат не повинна бути великою, щоб не ускладнювати її використання. По-друге, для розробки якісної класифікації витрат необхідно дослідити причини їх виникнення та враховувати цілі, які передбачаються в процесі управління ними на підприємстві.

Доведено, що цільову спрямованість витрат підприємств торгівлі характеризує їх групування за статтями, а не за економічними елементами. Воно використовується для визначення витрат за місцями виникнення та залежить від методу планування витрат і особливостей торговельного процесу. Номенклатура статей витрат повинна встановлюватися підприємствами самостійно залежно від потреб внутрішнього інформаційного забезпечення.

Визначено, що витрати мають різне значення щодо торговельного процесу (безпосередньо пов'язані з торговельною діяльністю, або не пов'язані з нею; ті, що, забезпечують управління та обслуговування торговельного процесу).

Внесено пропозиції щодо розширення номенклатури статей витрат та загальної класифікації витрат підприємств торгівлі. Внесені пропозиції сприятимуть побудові раціональної системи управління та аналізу витрат. За результатами дослідження встановлено, що характер витрат (постійний або змінний) залежить від тривалості періоду, що розглядається для прийняття рішень та господарської ситуації, в якій приймаються рішення. Отже, класифікуючи витрати на постійні та змінні, можна визначити поведінку витрат залежно від обсягів продажу товарів та ступінь умовності їх розмежування на постійні та змінні.

Зважаючи на те, що у торгівлі відсутній процес визначення виробничої собівартості, вважаємо, що підприємствам досліджуваної галузі не притаманні прямі та непрямі витрати.

Для надання підтримки керівникам підприємств торгівлі у розробці заходів щодо зниження собівартості придбання товарів запропоновано розподіляти витрати за швидкістю усунення їх відхилень від плану (оперативно-регулюємі, поточно-регулюємі та перспективно-регулюємі).

Враховуючи те, що витрати можуть змінюватися під впливом управлінських рішень підприємства запропоновано їх класифікувати за ступенем керованості (керовані, обмежено керовані та некеровані) з визначенням складу кожного виду витрат.

З метою пошуку резервів зниження витрат на підприємствах торгівлі необхідно вчасно виявляти допущені прорахунки в їх формуванні, забезпечувати їх ефективний контроль та прогнозування на перспективу.

Отже, основними завданнями ефективного управління витратами є врахування особливостей діяльності підприємства; розрахунок витрат за окремими структурними підрозділами; обчислення необхідного обсягу витрат на одиницю продукції; вибір засобів нормування витрат; розробка інформаційної бази оцінки витрат; встановлення технічних засобів та засобів виміру і контролю витрат; пошук резервів зниження витрат на всіх етапах діяльності підприємств торгівлі.

У ході подальшого дослідження було відзначено, що наявність різних видів доходів та витрат підприємства, а також особливості їх формування у торговельних підприємствах вимагають чіткої систематизації й оцінки ієрархії показників, які характеризують фінансові результати на різних етапах їх формування.

**Висновок.** Нами було зроблено висновок, що фінансові результати в практиці господарювання підприємств торгівлі являють собою комплекс (систему) взаємозалежних стандартизованих показників, що формуються поетапно як різниця між доходами та відповідними їм витратами за видами діяльності. Чітке представлення про характер фінансових результатів на кожному етапі їх формування дає можливість підприємству правильно оцінювати їх структуру та динаміку, впливати на процеси генерування доходів й оптимізації витрат, погоджувати їх зміни з фінансовим станом.

На нашу думку, діючий сьогодні порядок формування фінансових результатів у підприємствах торгівлі максимально наближений до вимог міжнародних облікових стандартів, що дає можливість додаткового залучення іноземних інвесторів на територію України, а також проводити порівняльний аналіз прибутку.

Під час дослідження нами було зазначено, що фінансовий результат торговельних підприємств характеризується різноманіттям видів, у яких він виступає, що вимагає певної систематизації. Ми запропонували класифікацію фінансових результатів, яка, на нашу думку, дозволить більш повно врахувати фінансові результати, аналізувати їх і, в остаточному підсумку, управляти процесом їх формування. Її застосування в практиці діяльності вітчизняних підприємств торгівлі сприятиме розширенню можливостей використання облікової інформації про фінансові результати, дозволить керівникам приймати обґрунтовані оперативні рішення, здійснювати діагностику, аналіз і прогнозування прибутків з метою їх оптимізації.

Значення поняття доходу полягає у вирішенні найбільш значущих практичних завдань – визначення фінансового результату, оперативного управління та контролю за діяльністю підприємства з боку осіб, що мають прямий та непрямий інтерес, статичного узагальнення масштабів та характеру ділової активності. Для збереження прозорості, системності та аналітичності інформації про доходи, а також можливості співставлення її з інформацією про витрати доцільно правильно трактувати їх економічну сутність і дотримуватися встановлених правил його формування.

У ринкових умовах господарювання ефективність управління підприємством визначається побудовою ефективної системи управління витратами і доходами. У зв'язку з цим класифікація витрат повинна забезпечувати можливість прийняття оперативних та оптимальних рішень з метою максимізації прибутку.

#### *Список літератури*

1. Бернстайн, Л. А. Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация [Текст] : [пер. с англ.] / Л. А. Бернстайн; науч. ред. перевода чл.-корр. РАН И. И. Елисеева; гл. редактор серии проф. Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1996. – 624 с.

2. Коробов, М. Я. Фінансово-економічний аналіз діяльності підприємств [Текст] : навч. посібник / М. Я. Коробов. – К. : Знання ; КОО, 2000. – 378 с.

3. Ричард, Томас. Количественные методы анализа хозяйственной деятельности [Текст] : [пер. с англ.] / Томас Ричард. – М. : Дело и Сервис, 1999. – 432 с.

Отримано 31.03.2010. ХДУХТ, Харків.

© О.В. Прокопова, 2010.

УДК 658.821:339.37

**О.М. Блохіна, асист.**

### **МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ОЦІНКИ УПРАВЛІННЯ КОНКУРЕНТНИМИ ПЕРЕВАГАМИ ПІДПРИЄМСТВ РОЗДРІБНОЇ ТОРГІВЛІ**

*Виокремлено серед сучасних моделей оцінки результатів діяльності підприємства найбільш поширені, визначено їх сутність, основні переваги та недоліки, а також особливості застосування. Визначено основні принципи методики оцінки управління конкурентними перевагами підприємств роздрібною торгівлю.*