

10. *Киреева Н. В.* Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности. — М.: Издательский дом «Социальные отношения», 2007. — 506 с.

11. Про затвердження Положення про порядок здійснення аналізу фінансового стану підприємств, що підлягають приватизації: Наказ Міністерства фінансів України та Фонду державного майна України від 26.01.2001 № 49/121 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>.

Стаття надійшла до редакції 15.12.2010 р.

УДК 657

Л. В. Гнущицька, канд. екон. наук, доц.,
доцент кафедри обліку підприємницької діяльності,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ПІДХОДИ ЩОДО ВИЗНАЧЕННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВА ЯК ПІДГРУНТЯ ЙОГО ФІНАНСОВО-ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ

АНОТАЦІЯ. У статті розкрито основні підходи до визначення прибутку підприємства, який є основним джерелом вимірювання діяльності окремих суб'єктів (як внутрішніх так і зовнішніх), що впливають на економічну безпеку підприємства, здійснено критичний аналіз цих підходів та показано особливості їх застосування при прийнятті певних управлінських рішень.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: безпека підприємства, прибуток, система калькулювання за змінними витратами, система калькулювання за повними витратами.
АННОТАЦИЯ. В статье раскрыты основные подходы к определению прибыли предприятия, как основному источнику измерения деятельности отдельных субъектов (как внутренних так и внешних), которые влияют на экономическую безопасность предприятия, осуществлен критический анализ этих подходов и указаны особенности их использования при принятии отдельных управленческих решений.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: безопасность предприятия, прибыль, система калькуляции полных расходов, система калькуляции переменных расходов.

ABSTRACT. In the article the basic going is exposed near determination of income of enterprise, as basic source of measuring of activity of separate subjects (both internal and external) which influence on economic security of enterprise, the walkthrough of these approaches is carried out and the features of their using are indicated for acceptance of separate administrative decisions.

KEY WORDS: safety of enterprise, income, system of calculation of complete charges, system of calculation of variable charges.

Під економічною безпекою підприємства розуміють міру узгодженості його інтересів з інтересами суб'єктів зовнішнього та

внутрішнього середовища, в результаті якої підприємство отримує прибуток [1]. Таким чином, можна стверджувати, що прибуток підприємства є основним підґрунтям (передумовою) його економічної безпеки. З іншого боку, він є основним джерелом вимірювання діяльності окремих суб'єктів, що впливають на економічну безпеку підприємства. Тому від вибору методики розрахунку прибутку залежить ступінь точності оцінки внеску кожного суб'єкта в підтримання (підвищення) економічної безпеки підприємства.

Проблеми забезпечення економічної безпеки підприємств розглядаються вітчизняними науковцями у різних галузях наук. Слід виділити низку вітчизняних учених-економістів, які досліджують проблеми економічної безпеки суб'єктів господарської діяльності, як то І. Бланк, О. Кириченко, М. Денисенко, О. Захаров, М. Чумаченко та ін. Разом з тим, аналіз наукових публікацій дозволяє констатувати, що в сучасних розробках теорії та методології забезпечення економічної безпеки підприємств існує багато невирішених питань.

Невід'ємним елементом досліджень у галузі фінансово-економічної безпеки підприємств України, що потребує подальшого розвитку, є вибір критерію її оцінки. Так, у вітчизняній науковій літературі не вироблено єдиного підходу щодо визначення методики оцінки рівня фінансово-економічної безпеки та інструментарію її інформаційно-аналітичного забезпечення, що давали б можливість узгодити інтереси підприємства не лише з суб'єктами зовнішнього середовища, але і з внутрішніми суб'єктами. Зрозуміло, що кожна з цих груп має різні (специфічні) параметри вимірювання впливу на економічну безпеку підприємства, разом з тим єдиним показником, що об'єднує їх інтереси є розмір отриманого прибутку.

Метою написання статті є проведення досліджень щодо використання різних методик при визначенні прибутку підприємства як джерела оцінки інтересів окремих суб'єктів економічної безпеки підприємства.

Оцінка стану економічної безпеки суб'єктів господарювання певною мірою нове явище у вітчизняній економічній теорії та практиці. Вона має важливе значення не лише для підприємства як суб'єкта господарювання, але й для численних його партнерів (контрагентів, інвесторів, органів державного управління) та персоналу (менеджерів, службовців тощо).

Основним підґрунтям економічної безпеки підприємства виступає його прибуток. Адже за відсутності прибутку не можна

говорити про збалансованість інтересів підприємства, а значить і про те, що воно знаходиться в економічній безпеці.

На сьогоднішній день сформувався два основні підходи до визначення прибутку підприємства:

— на основі порівняння доходів та повної собівартості продукції (в основу визначення повної собівартості покладено систему калькулювання за повними витратами);

— на основі порівняння доходів та змінної собівартості продукції (в основу визначення змінної собівартості покладено систему калькулювання за змінними (частковими) витратами).

Проілюструємо підходи до визнання витрат у собівартості продукції у системах калькулювання за повними та змінними витратами у табл. 1.

Таблиця 1

**ПІДХОДИ ДО ВИЗНАННЯ ВИТРАТ
У СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ У СИСТЕМАХ КАЛЬКУЛЮВАННЯ
ЗА ПОВНИМИ ТА ЗМІННИМИ ВИТРАТАМИ**

Система обліку витрат та калькулювання собівартості продукції	Витрати, що формують собівартість продукції (вартість запасів)	Витрати, що покриваються за рахунок фінансового результату
Система калькулювання за повними витратами	Прямі матеріальні витрати	Витрати на збут
	Прямі витрати на оплату праці	Адміністративні витрати
	Інші прямі витрати	Інші операційні витрати
	Змінні виробничі накладні витрати	
	Постійні виробничі накладні витрати	
Система калькулювання за змінними витратами	Прямі матеріальні витрати	Постійні виробничі накладні витрати
	Прямі витрати на оплату праці	Витрати на збут
	Інші прямі витрати	Адміністративні витрати
	Змінні виробничі накладні витрати	Інші операційні витрати

Таким чином, прибуток, розрахований у системі калькулювання за повними витратами, визначається в цілому по підприємству шляхом порівняння усіх отриманих доходів та пов'язаних з ними витрат. Він дає можливість оцінити ефективність діяльності підприємства. Така інформація, в першу чергу, є цікавою для акціонерів підприємства та зовнішніх суб'єктів його економічної безпеки.

Разом з тим, для оцінки діяльності окремих менеджерів більш корисною буде інформація про прибуток, визначений у системі калькулювання за змінними витратами. Формування такого прибутку має багаторівневий характер і здійснюється шляхом порівняння доходів та витрат різних рівнів (сегментів), що дає можливість визначати рентабельність виробництва чи реалізації продукції (іншого сегменту діяльності) та прибутковість підприємства в цілому [2].

Фінансовий результат окремого рівня (сегменту) діяльності отримав назву маржинального доходу. Він показує внесок кожного сегменту діяльності (продукту, підрозділу) у покриття постійних витрат підприємства та формування його прибутку.

Порядок формування прибутку підприємства в системах калькулювання за повними та змінними витратами наведемо в табл. 2.

Таблиця 2

ПОРЯДОК ВИЗНАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВА В СИСТЕМАХ КАЛЬКУЛЮВАННЯ ЗА ПОВНИМИ ТА ЗМІННИМИ ВИТРАТАМИ

Показник Звіту про фінансові результати	Система калькулювання за повними витратами	Система калькулювання за змінними витратами
1. Дохід від реалізації	x	x
2. Собівартість реалізованої продукції:	x	x
2.1. Визначена за повними виробничими витратами		
2.2. Визначена за змінними виробничими витратами		
3. Валовий прибуток (показник 1 — показник 2.1)	x	
4. Виробничий маржинальний дохід (показник 1 — показник 2.2)		x
5. Змінні витрати на збут		x

Закінчення табл. 2

Показник Звіту про фінансові результати	Система калькулювання за повними витратами	Система калькулювання за змінними витратами
6. Маржинальний дохід по підприємству (показник 4 — показник 5)		x
7. Витрати періоду:		
— адміністративні витрати;	x	
— витрати на збут;	x	
— інші операційні витрати	x	
8. Постійні витрати:		
— виробничі накладні витрати;		x
— постійні витрати на збут;		x
— адміністративні витрати;		x
— інші операційні витрати		x
9. Операційний прибуток:		
9.1. Визначений в системі калькулювання		
9.2. Визначений в системі калькулювання	x	
— за повними витратами (показник 3 — показник 7)		
— за змінними витратами (показник 6 — показник 8)		x

Порівнявши методики визначення операційного прибутку в системах калькулювання за повними та змінними витратами можна впевнитися в тому, що вони відрізняються підходом до відображення у звітності інформації про постійні виробничі накладні витрати, причому така розбіжність має місце тоді, коли протягом звітного періоду відбувається коливання залишків запасів готової продукції.

Як ми переконалися з табл. 1, оцінка запасів, розрахована з використанням системи калькулювання за повними витратами,

включає постійні виробничі накладні витрати, а оцінка запасів розрахована на основі калькулювання за змінними витратами — не включає. Це означає, що при калькулюванні за повними витратами збільшення запасів звітного періоду (перевищення випуску над реалізацією) призведе до того, що частина витрат звітного періоду, яка капіталізована в оцінці запасів до їх списання з балансу в момент реалізації, буде вважатися витратами майбутніх періодів. І, навпаки, у випадку скорочення запасів протягом звітного періоду (перевищення реалізації над виробництвом) при використанні системи калькулювання за повними витратами буде списана більша сума витрат минулих періодів, ніж при калькулюванні за змінними витратами. Відповідно в першому випадку операційний прибуток при калькулюванні за повними витратами зростає на суму постійних виробничих накладних витрат, яка переходить на наступний період у вартості запасів. У другому випадку прибуток при застосуванні цієї системи зменшиться за рахунок списання відповідної суми витрат минулого періоду, яка була включена до вартості запасів на початок періоду.

Систематизуємо правила впливу обсягів виробництва та реалізації у звітному періоді на суму операційного прибутку, визначеного в системах калькулювання за повними та змінними витратами:

— якщо обсяги виробництва та реалізації у звітному періоді співпадають (тобто не має збільшення запасів), обидві системи калькулювання дають однакове значення операційного (чистого) прибутку;

— якщо обсяг виробництва перевищує обсяг реалізації (тобто запаси зростають), більш високий розмір операційного (чистого) прибутку отримують у системі калькулювання повних витрат;

— якщо обсяг виробництва нижчий за обсяг реалізації (тобто запаси знижуються), більш високий розмір операційного прибутку отримують у системі калькулювання за змінними витратами.

Американський учений А. Апчерч робить висновок, що за умови, якщо всі інші вихідні дані будуть незмінними, прибуток звітного періоду, визначений на основі калькулювання за повними витратами, реагує на зміни як обсягу реалізації, так і обсягу запасів, тоді як прибуток звітного періоду визначений на основі системи калькулювання за змінними витратами реагує лише на зміни обсягу реалізації [3]. Цей висновок цікавий ще й тому, що він показує пряму залежність отриманого прибутку та політики підприємства щодо запасів. Чи слід вважати

діяльність ефективною, якщо підприємство накопичує запаси, завантажуючи свої виробничі потужності і при цьому має низькі обсяги реалізації?

На перший погляд здається, що для вітчизняних підприємств, які зазвичай використовують запасоутримуючі підходи в своїй ресурсній політиці, більш перспективною є методика формування фінансового результату в системі калькулювання за повними витратами, разом з тим альтернативна методика відкриває більш перспективи перед керівництвом підприємства. Адже використання принципів калькулювання за змінними витратами орієнтує менеджмент підприємства на процес реалізації, що спонукає до пошуку нових клієнтів та дослідження кон'юнктури ринку.

Вивчення особливостей системи калькулювання за змінними витратами, дає можливість сформулювати основні її переваги при оцінці економічної безпеки підприємства.

По-перше, це пов'язано з простотою та об'єктивністю калькулювання собівартості продукції, бо відпадає необхідність в умовному розподілі постійних виробничих накладних витрат, що робить собівартість більш оглядовою, а постійні витрати — краще контрольованими. Крім цього відображення інформації про постійні витрати окремим рядком у Звіті про фінансові результати дає можливість визначити їх вплив на величину прибутку підприємства.

По-друге, система калькулювання за змінними витратами дає можливість порівнювати фінансовий результат (маржинальний дохід) у динаміці за ряд звітних періодів, що дозволяє керівництву заострити увагу на змінах маржинального доходу як по підприємству в цілому, так і за підрозділами та різними виробами, виявити вироби з вищою рентабельністю з метою переходу в майбутньому на їх випуск, оскільки зміна структури підприємства і пов'язані з нею зміни постійних витрат не впливають на собівартість виробів. Це сприяє швидкій переорієнтації виробництва у відповідь на змінні умови ринку.

По-третє, система калькулювання за змінними витратами дає можливість точніше оцінити діяльність окремого менеджера, що, в першу чергу, вимірюється розміром прибутку (збитку), отриманого в тому підрозділі (сегменті діяльності), який контролює цей менеджер. Динаміка зміни прибутку від одного звітного періоду до іншого є найкращим фактором оцінки його управлінських здібностей.

Враховуючи той факт, що поведінка прибутку має уособлювати в собі ефективність діяльності менеджера, то при оцінці своїх управлінських здібностей він має сподіватися на те, що:

1) якщо виручка від реалізації (обсяг реалізації) зростає від одного періоду до іншого, то при однаково ефективному управлінні ресурсами прибуток підрозділу має збільшуватися;

2) якщо виручка від реалізації (обсяг реалізації) зменшується від одного періоду до іншого, то при однаково ефективному управлінні ресурсами прибуток підрозділу має зменшуватися [4].

Ці правила є завжди справедливими, якщо мова іде про суму прибутку, визначеного в системі калькулювання за змінними витратами, тоді як при калькулюванні за повними витратами ці правила порушуються.

Пояснюється це тим, що основу визначення фінансового результату в системі калькулювання за повними витратами покладено принцип виробництва, а не реалізації як то для визначення фінансового результату в системі калькулювання за змінними витратами. В зв'язку з цим, навіть при зменшенні обсягів реалізації підприємство може отримувати зростання прибутку, якщо воно буде нарощувати обсяги виробництва. І навпаки, зростання обсягів реалізації не завжди буде призводити до зростання операційного прибутку.

Використання принципів калькулювання за змінними витратами в системі економічної безпеки підприємства виходить за межі оцінки діяльності лише окремих менеджерів. Значні переваги можна отримати також при оцінці прибутковості окремих структурних підрозділів чи видів діяльності підприємства (сегментів діяльності) з метою:

- виявлення найрентабельніших сегментів (видів) діяльності;
- позбавлення від неприбуткових сегментів;
- визначення найобгрунтованішої структури та асортименту продукції, що випускається [5].

Крім цього, спостерігається зацікавленість до цієї системи і зовнішніх сегментів економічної безпеки. Адже, в першу чергу, будь-якого партнера цікавлять реальні показники діяльності підприємства. Тому завищення прибутку підприємства за рахунок одночасного завищення його запасів не завжди є позитивною тенденцією, бо збільшення його оборотного капіталу не завжди символізує про зростання ліквідності.

Вивчення досвіду практичної діяльності вітчизняних та зарубіжних підприємств, які використовують калькулювання за змінними витратами показує, що цю систему менш важливо застосовувати при піднесенні економіки, аніж при її депресії

та інфляції. Зважаючи на те, що техніка калькулювання за змінними витратами пристосована до таких умов, коли простежуються зниження темпів економічного розвитку і неповне використання виробничих потужностей, вона дає можливість керівництву зосереджувати увагу, передусім, на змінних витратах, а вже потім контролювати постійні. Це пояснюється тим, що на певному відрізку часу постійні витрати залишаються незмінними і починають зростати лише після розширення виробництва, причому темпи підвищення постійних витрат повільніші, ніж темпи економічного піднесення. Тому аналіз змінної собівартості в період економічної кризи більш відповідає економічній ситуації.

Отже, використання методики визначення прибутку за принципами змінного калькулювання в системі економічної безпеки вітчизняних підприємств дасть можливість посилити роль облікової інформації в управлінні підприємством, підвищить її контрольні та аналітичні властивості, що особливо важливо в умовах сьогодення.

Багато західних авторів називають систему калькулювання за змінними витратами механізмом «управління економічною безпекою підприємства», підкреслюючи тим самим важливість обліково-аналітичного забезпечення для безпечного функціонування підприємства [6, 7].

Література

1. *Г. В. Козаченко, В. П. Пономарьов, О. М. Ляшенко.* Економічна безпека підприємства: сутність та механізм забезпечення: Монографія. — К.: Лібра, 2003.
2. *Добровський В. М., Гнилицька Л. В., Коршикова Р. С.* Управлінський облік: Навч. посібн. / За ред. В.М. Добровського. — К.: КНЕУ, 2005.
3. *Апчерч А.* Управленческий учет: принципы и практика / Перевод с англ. — М., 2002.
4. *Хенсен Дон Р., Моувен Меріен М., Еліас Небіл С., Сєнков Девід У.* Управлінський облік 5-те видання.: Пер. з англ., наук. ред. пер. Н.П. Краснік. — К.: Міленіум, 2002.
5. *Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш.* Управленческий учет: 10-е изд. / Пер. с англ. — СПб.: Питер, 2007.
6. *Экономическая и национальная безопасность: Учебник / Под ред. Е.А. Олейникова.* — М.: Экзамен, 2005.
7. *Гончаренко Л.П.* Управление безопасностью: Учебное пособие. — М.: КНОРУС, 2010.

Стаття надійшла до редакції 15.12.2010 р.