

*Л.І. Гладченко,
кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри економіки і міжнародних економічних відносин,
Міжнародний гуманітарний університет,
м. Одеса, Україна*

*Н.В. Гуманенко,
старший викладач
кафедри економіки і міжнародних економічних відносин,
Міжнародний гуманітарний університет,
м. Одеса, Україна*

ДІАЛЕКТИКА МЕХАНІЗМІВ ФОРМУВАННЯ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ Й ЧИСТОГО ПРИБУТКУ

Анотація. У статті проаналізовано динаміку провідного показника фінансового стану національної економіки України за 2013–2015 роки – фінансовий результат звичайної діяльності до оподаткування. Зроблено висновки щодо об'єктивності показників за деякими видами економічної діяльності. Розроблено рекомендації щодо вдосконалення системи оподаткування податком на прибуток: показнику фінансового результату треба надати статус об'єкта оподаткування.

Ключові слова: фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування, податок на прибуток, об'єкт оподаткування, витрати від операційної діяльності, рентабельність, індекс, механізм.

Чистий прибуток у класичному трактуванні цієї категорії (тобто після відрахування податку на прибуток) є похідною величиною від показника «фінансовий результат». У свою чергу, величина фінансового результату значною мірою залежить від методики формування витрат. Саме завдяки механізму формування витрат цілеспрямовано одержується потрібне значення фінансового результату: позитивно-прибуткове «+» або негативне «-», тобто збиткове.

Така методика формування витрат стає можливою в умовах національної економіки України, де не працюють закономірності ринкової конкуренції та ринкового ціноутворення. Так, у сучасних умовах економіки України товаровиробник самостійно встановлює ціни на свої товари шляхом включення планово-нормативної величини прибутку. Такі принципи ціноутворення дають змогу використовувати механізм формування витрат для одержання певного значення показника «фінансовий результат». Означені ствердження характеризуються аналітичною інформацією про співвідношення стану й динаміки витрат і фінансового результату в економіці України (таблиця 1). Так, індекс динаміки витрат за 2015–2014 роки становив 1,259, випереджаючи індекс обсягу реалізації (1,236) на 2,3%. При цьому індекс динаміки витрат за 2015 рік щодо 2013 року становив уже 1,487, випередивши обсяг реалізації на 21,4%. Унаслідок означеного співвідношення витрат і обсягу реалізації індекс прибутку становив лише 0,388, тобто прибуток 2013 року зменшився у 2015 році на дві третини.

Таблиця 1

Динаміка фінансового результату в Україні за 2013–2015 роки

Показники	2013 рік	2014 рік	2015 рік	Відхилення +/-		Індекси	
				2015–2014	2015–2013	2015–2014	2015–2013
Сальдо фінансового результату, млн. грн.	29283,2	-523587,0	-340126,6	+«183 460,4»	+«-369 409,8»	-	-
Обсяг реалізованої продукції, млн. грн.	4050215,0	4170659,9	5159067,1	+988407,2	+1108852,1	1,236	1,273
Витрати, млн. грн.	2790647,9	3296514,5	4149202,2	+852687,7	+1358554,3	1,259	1,487
Прибуток, млн. грн.	108626,3	-133698,7	42155,2	+175853,9	+«-66*471,1»	-	0,388

Джерело: складено на основі [1; 2; 3; 4; 5; 6; 7; 8; 9].

Розкрите співвідношення індексів витрат, обсягів реалізації й абсолютних значень фінансового результату показує, що витрати є провідним складником у формуванні фінансового результату і створюють належні передумови як для ухилення від податків, так і для підготовки до продажу через такий механізм, як знецінення.

Роль і вплив витрат у різних сферах економічної діяльності, безумовно, не однакові, але однаково їм належить провідна роль в одержанні кінцевого сальдо фінансового результату. Аналіз витрат і рівня рентабельності в розрізі сфер економічної діяльності, за даними таблиці 2, показує, що сільське господарство є достатньо рентабельним на тлі збитковості операційної діяльності загалом по Україні за 2014 рік, у 2015 році також показало прибутковість порівняно з будівництвом [-7,6%] і торгівлею [-0,9%].

Вивчення динаміки витрат операційної діяльності й реалізації стабільно і щорічно за останні роки показує, що порушується низка методичних підходів під час розрахунків показників, якими характеризуються результати економічної діяльності. Так, при індексі витрат 1,121 будівництво показано збитковим із рентабельністю «-»7,6%, а сільське господарство з індексом витрат 1,442 показано прибутковим у розмірі «+»40%. При цьому означені співвідношення фігурують на тлі індексу витрат по економіці України в розмірі 1,258 із рівнем рентабельності «+»1,0%.

У 2015 році навіть промисловість при зростанні витрат на 27,8% була рентабельною, тоді як оптова та роздрібна торгівля стали збитковими, хоча їх індекс витрат був лише 1,179, тобто майже на 10% менше, ніж індекс витрат промисловості. Безумовно, вплив мають і значення індексів обсягів реалізації, які в торговельній діяльності характеризувалися значними темпами зростання.

Означені парадокси не можуть бути обґрунтованими тільки галузевими особливостями. Невідповідність значень індексів витрат рівню показників рентабельності пов'язана, на нашу думку, з недосконалістю методик розрахунку як безпосередньо показника рентабельності, так і підходів до визначення величини витрат від операційної діяльності суб'єкта господарювання. Мова йде про формування витрат за двома методиками: бухгалтерського й податкового обліку. Останній нібито був офіційно ліквідований, але в дійсності його елементи продовжують використовуватися.

Найголовнішою ознакою податкового обліку є порядок (методика) визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток, згідно з якою платежі в бюджет нараховуються з комплексної величини, яка, у свою чергу, складається з декількох елементів, кожний із яких обчислюється за спеціальною методикою (інструкції).

Таблиця 2

**Рентабельність операційної діяльності підприємств
за видами економічної діяльності у 2014–2015 роках**

Види економічної діяльності по Україні	Результат від операційної діяльності, млн. грн.	Витрати операційної діяльності		Рівень рентабельності (збитковості), %
		млн. грн.	Індекс динаміки щодо попереднього року	
У т.ч. по Україні за 2014 рік	-133698,7	3296514,5	1,181	-4,1
Сільське, лісове та рибне господарство	43724,8	212417,0	1,228	20,6
Промисловість	26645,9	1654486,8	1,082	1,6
Будівництво	8639,1	150101,9	0,967	5,8
Оптова й роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	-51466,2	400772,3	1,739	-12,8
Транспорт, складське господарство, поштова й кур'єрська діяльність	-3696,5	223870,3	1,062	-1,7
Інші види економічної діяльності	-157545,8	654866,2	-	-
У т.ч. по Україні за 2015 рік	42155,2	4149202,2	1,258	1,0
Сільське, лісове та рибне господарство	127615,2	306387,0	1,442	41,7
Промисловість	18387,9	2114857,8	1,278	0,9
Будівництво	-12815,6	168266,7	1,121	-7,6
Оптова й роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	-4264,9	472629,5	1,179	-0,9
Транспорт, складське господарство, поштова й кур'єрська діяльність	3505,6	329718,6	1,473	1,1
Інші види економічної діяльності	-79273	763342,6	1,065	-0,24

Джерело: складено на основі [7; 8; 9].

Фінансовий результат є наслідком, який формується й одержується в надрах бухгалтерського обліку, він не є об'єктом оподаткування, тобто тією сумою, на яку нараховується податок на прибуток.

Фінансовий результат від звичайної діяльності виконує тільки роль джерела, з якого сплачується податок на прибуток, точніше, повинен сплачуватися податок, якщо фінансовий результат прибутковий, хоча за всіма нормативами, визначеними офіційними чинними документами, такими, як наприклад, П(С) БО 3 «Фінансовий результат від звичайної діяльності», це балансовий прибуток від усіх видів діяльності суб'єкта господарювання.

Збереження залишків податкового обліку призводить значною мірою до того, що суми, які підприємство має сплатити за рахунок фінансового результату, перевищують значення самого фінансового результату, який сформувався в надрах бухгалтерського обліку.

Об'єктом оподаткування податком на прибуток є комплексна величина, яка базується на скорегованому значенні фінансового результату від звичайної діяльності. Із цього приводу можна зауважити льотний розмір обсягів реалізації (доходу), який звільняється від корегування фінансового результату й доведення його до статусу оподаткування.

Згідно зі спеціальною методикою щодо заповнення Декларації на прибуток, встановлено перелік витрат, які дозволені включенню в підсумок витрат. Означена методика потребувала корегувати фінансовий результат на суму «амортизаційних різниць», а також на податкові різниці. «Амортизаційні різниці» виникають у випадках, коли терміни служби основних засобів не збігаються з нормативами, які встановлені в Податковому кодексі України.

З прийняттям Закону України «Про внесення змін у Податковий кодекс України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» виключено фіскальні норми, що встановлювали мінімально допустимі строки амортизації основних засобів, інших необоротних активів і нематеріальних активів з метою уніфікації бухгалтерського та податкового обліків. Строки амортизації, тобто норми амортизації основних засобів, будуть залежати від облікової політики підприємства і створювати передумови для інвестиційних рішень.

Механізм формування витрат стає для підприємства цільовою стратегією й постійно вдосконалюється. Законом України від 21 грудня 2017 року [11] передбачена ще одна лібералізація податку на прибуток – це зниження розміру ставки з 18% до 15% з 1 січня 2018 року. Проте справа навіть не в тому, що все ж таки це ще буде в наступному періоді, річ полягає в тому, що фінансовий результат поки ще не став об'єктом оподаткування й навіть зниження ставки податку на прибуток зовсім не означає зменшення платежів до бюджету.

Вивчення офіційної звітності й, зокрема, форми № 2 «Звіт про фінансовий результат» суб'єкта господарювання, який є законотворчим платником податків, показує, що суми платежів до бюджету становлять 30%, а в окремі періоди й значно більше (до 50%) відсотків щодо загальної суми фінансового результату від звичайної діяльності до оподаткування.

Що стосується «льотного» розміру загального обсягу доходів – 20 млн. грн., який ставить знак рівності між фінансовим результатом та об'єктом оподаткування на прибуток, то такий підхід повинен бути скасований, тому що він тільки посилює і стимулює бажання виходу підприємств у тіньову економіку: всі обсяги будуть до 20 млн. грн.

Тільки упорядкування місця та значення фінансового результату як узагальненого показника діяльності суб'єкта господарювання й надання йому статусу об'єкта оподаткування стануть першим етапом (кроком) на шляху покращення інвестиційного клімату в Україні.

Другим кроком зможе стати формування в підприємства чистого прибутку, який зможе одержувати підприємство, якщо об'єктом оподаткування буде саме фінансовий результат. Чистий прибуток є провідним джерелом інвестиційних процесів. Якщо ж платежі до бюджету перевищують фінансовий результат, то навіть у законотворчих суб'єктів господарювання виникає бажання знівелювати позитивний прибутковий фінансовий результат до збиткового.

Про недосконалість регуляторної політики в Україні свідчить аналітична інформація про закриття фізичних осіб-підприємців (ФОП): на 01.03.2017 їх закрилося вже більше ніж 253 тисячі [12]. Якщо процес закриття «сплячих» ФОПів деякою мірою можна характеризувати і прогресивним процесом очищення, то динаміка відкриття, створення нових суб'єктів господарювання свідчить про негаразди в інвестиційному механізмі України. Так, із 31 січня 2017 року по 1 березня 2017 року відкрилося лише декілька тисяч ФОПів [12].

Отже, розвиток економіки країни базується на капіталізації первинних суб'єктів господарювання, провідним джерелом якої є чистий прибуток, що залишається в розпорядженні підприємства. Тільки ціле-

спрямована політика держави на інвестиційні процеси щодо відтворення основного капіталу підприємства може створити передумови для впровадження інновацій і забезпечення динамічного розвитку. Жити сподіваннями лише на іноземні інвестиції не можна. Треба створювати свою вітчизняну систему амортизаційно-інвестиційних механізмів, яка забезпечить платформу інноваційно-інвестиційним процесам.

Уведення застосування фінансового результату як об'єкта оподаткування стане передумовою створення механізму формування чистого прибутку, який може забезпечити реалізацію інструментів щодо впровадження досягнень науково-технічного прогресу.

ЛІТЕРАТУРА

1. Фінансові результати до оподаткування за видами економічної діяльності за 2013 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>.
2. Фінансові результати до оподаткування за видами економічної діяльності за 2014 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>.
3. Фінансові результати до оподаткування за видами економічної діяльності за 2015 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>.
4. Обсяг реалізованої продукції (товарів, послуг) підприємств за їх розмірами за видами економічної діяльності за 2013 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>.
5. Обсяг реалізованої продукції (товарів, послуг) підприємств за їх розмірами за видами економічної діяльності за 2014 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>.
6. Обсяг реалізованої продукції (товарів, послуг) підприємств за їх розмірами за видами економічної діяльності за 2015 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>.
7. Рентабельність операційної діяльності великих та середніх підприємств за видами економічної діяльності за 2013 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>.
8. Рентабельність операційної діяльності великих та середніх підприємств за видами економічної діяльності за 2014 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>.
9. Рентабельність операційної діяльності великих та середніх підприємств за видами економічної діяльності за 2015 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>.
10. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
11. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні : Закон України від 21 грудня 2016 р. № 1797-VII. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1797-19/paran2#n2>.
12. Закриття та відкриття ФОП щотижнево [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://opendatabot.com/blog>.

Л.И. Гладченко, Н.В. Гуманенко. Диалектика механизмов формирования затрат операционной деятельности и чистой прибыли. – Статья.

Аннотация. В статье проанализирована динамика ведущего показателя оценки финансового состояния национальной экономики Украины за 2013–2015 годы – финансовый результат обычной деятельности до налогообложения. Сделаны выводы относительно объективности показателей за некоторыми видами экономической деятельности. Разработаны рекомендации по усовершенствованию системы налогообложения налогом на прибыль: показателю финансового результата нужно придать статус объекта налогообложения.

Ключевые слова: финансовый результат от обычной деятельности до налогообложения, налог на прибыль, объект налогообложения, затраты от операционной деятельности, рентабельность, индекс, механизм.

L. Gladchenko, N. Gumanenko. Dialectics of the mechanisms of formation of operating expenses and net profit. – Article.

Summary. The dynamics of the leading indicator of the assessment of the financial state of the national economy of Ukraine for 2013–2015 is analyzed - the financial result of ordinary activity before taxation. Conclusions are drawn on the account of the objectivity of the indicators for certain types of economic activity. The recommendations on the improvement of the taxation system for profit tax were developed: the indicator of the financial result should be given the status of the object of taxation.

Key words: financial result from ordinary activities before taxation, income tax, taxable object, operating expenses, profitability, index, mechanism.