

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ФІНАНСОВИМИ РЕЗУЛЬТАТАМИ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

© 2015 БІЛИК М. Д., БАБІЧ В. В.

УДК 657:005.915/93

Білик М. Д., Бабіч В. В. Обліково-аналітичне забезпечення управління фінансовими результатами діяльності підприємств

У статті розглянуто порядок формування інформації про доходи і витрати підприємства для більш повного, якісного і своєчасного обліково-аналітичного забезпечення управління фінансовими результатами діяльності підприємства, зокрема, за рахунок ефективного використання можливостей управлінського обліку та економічного аналізу на всіх етапах формування фінансових результатів. Робиться наголос на необхідності підвищення рівня обліково-аналітичного забезпечення управлінського процесу, що сприятиме формуванню вичерпного обсягу інформації про доходи, витрати і фінансові результати за звітними сегментами і центрами відповідальності підприємства. Також із метою підвищення ефективності управління фінансовими результатами запропоновано використовувати не тільки «традиційні» методи (способи, прийоми) аналізу доходів, витрат, прибутковості, рентабельності, але і нові, такі як моделювання, оцінки граничного потенціалу прибутковості окремих видів продукції (робіт, послуг) та інші.

Ключові слова: фінансові результати, доходи, витрати, бухгалтерський облік, управлінський облік, аналіз фінансових результатів.

Рис.: 4. **Бібл.:** 12.

Білик Марія Дмитрівна – доктор економічних наук, професор, професор кафедри корпоративних фінансів і контролінгу, Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана (пр. Перемоги, 54/1, Київ, 03068, Україна)

E-mail: zaitsevai@ukr.net

Бабіч Віталій Васильович – кандидат економічних наук, професор, професор кафедри обліку підприємницької діяльності, Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана (пр. Перемоги, 54/1, Київ, 03068, Україна)

УДК 657:005.915/93

UDC 657:005.915/93

Білик М. Д., Бабіч В. В. Учетно-аналитическое обеспечение управления финансовыми результатами деятельности предприятий

В статье рассмотрен порядок формирования информации о доходах и расходах предприятия для более полного, качественного и своевременного учетно-аналитического обеспечения управления финансовыми результатами деятельности предприятия, в частности, за счет эффективного использования возможностей управленческого учета и экономического анализа на всех этапах формирования финансовых результатов. Акцентируется внимание на необходимости повышения уровня учетно-аналитического обеспечения управленческого процесса, что будет способствовать формированию достаточного объема информации о доходах, расходах и финансовых результатах по выделенным сегментам и центрам ответственности предприятия. Также с целью повышения эффективности управления финансовыми результатами предлагается использовать не только «традиционные» методы анализа доходов, расходов, прибыльности, рентабельности, но и новые, такие как моделирование, оценивание предельного потенциала прибыльности определенных видов продукции (работ, услуг) и другие.

Ключевые слова: финансовые результаты, доходы, расходы, бухгалтерский учет, управленческий учет, анализ финансовых результатов.

Рис.: 4. **Библ.:** 12.

Білик Марія Дмитрівна – доктор економічних наук, професор, професор кафедри корпоративних фінансів і контролінгу, Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана (пр. Перемоги, 54/1, Київ, 03068, Україна)

E-mail: zaitsevai@ukr.net

Бабіч Віталій Васильович – кандидат економічних наук, професор, професор кафедри учета підприємницької діяльності, Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана (пр. Перемоги, 54/1, Київ, 03068, Україна)

Bilyk M. D., Babich V. V. Accounting and Analytical Provision of Management of the Financial Results of Enterprises' Activities

The article considers the order of forming data on revenues and expenses of enterprise for a more complete, high-quality and timely accounting and analytical provision of financial results of enterprise's activity, in particular through the effective use of management accounting and economic analysis at all stages of establishing the financial results. Emphasis is laid on the need to enhance the accounting and analytical provision of the management process that will contribute to creation of sufficient amount of information on revenues, expenses and financial results by the selected segments and the business centers of responsibility of enterprise. Also, with a view to improving the efficiency of the financial results management, has been proposed to use not only the «traditional» methods for analysis of revenues, expenses, profitability, cost-effectiveness, but also the new ones such as modeling, estimation of maximum potential profitability of certain types of products (works, services), and alike.

Key words: financial results, revenues, expenses, accounting, management accounting, analysis of financial results.

Рис.: 4. **Bibl.:** 12.

Bilyk Mariia D. – Doctor of Science (Economics), Professor, Professor of the Department of Corporate Finance and Controlling, Kyiv National Economic University named after. V. Getman (pr. Peremogy, 54/1, Kyiv, 03068, Ukraine)

E-mail: zaitsevai@ukr.net

Babich Vitalii V. – Candidate of Sciences (Economics), Professor, Professor of the Department of Accounting Business, Kyiv National Economic University named after. V. Getman (pr. Peremogy, 54/1, Kyiv, 03068, Ukraine)

Основною метою функціонування будь-якого суб'єкта господарювання є одержання позитивного фінансового результату діяльності (прибутку) і нарощування капіталу.

Особливого значення досягнення позитивного фінансового результату діяльності вітчизняних підприємств набуває в умовах розширення ринкових відносин між суб'єктами господарювання як всередині країни, так

і за її межами, особливо сьогодні, коли України стала на шлях вступу в ЄС.

Підвищення ефективності діяльності підприємств неможливе без удосконалення системи управління підприємством і, зокрема, управління фінансовими результатами. Удосконалення системи управління підприємством базується на використанні сучасних форм, методів і принципів, що ставлять нові вимоги до фор-

мування неупередженої, повної, своєчасної, зрозумілої та корисної обліково-аналітичної інформації про діяльність підприємства та його фінансові результати.

Нові умови господарювання об'єктивно вимагають зміни функціональної спрямованості бухгалтерського обліку, перетворення його з переважно фіксуючого інструменту господарської діяльності на інструмент її аналізу, а також більш ефективного використання елементів управлінського обліку. При цьому особливої актуальності набувають питання формування в обліку та відображення у звітності таких показників фінансового результату, які могли б повністю задовольнити інтереси зацікавленого користувача в даній інформації.

Проблемою обліку і аналізу, доходів, витрат і фінансових результатів займалися як вітчизняні, так і зарубіжні вчені-економісти. Так, значну увагу цій проблемі приділяли А. А. Апчерча, М. Д. Білик, І. О. Бланк, Ф. Ф. Бутинець, В. Б. Івашкевич, Р. Каплан, Р. О. Костирко, Л. А. Лахтіонова, Л. О. Лігоненко, А. Г. Ловінська, Є. В. Мних, М. Є. Скрипкин, Дон Р. Харсен, М. Г. Чумаченко, В. О. Шевчук, Л. Н. Янчева та ін.

Відаючи належне вагомості та практичній цінності результатів дослідження вищезазначених та інших вчених практиків-економістів, слід зауважити, що проблема підвищення ефективності управління фінансовими результатами діяльності підприємств за допомогою покращення рівня його обліково-аналітичного забезпечення залишається і потребує вирішення.

Перед тим, як перейти до безпосереднього розгляду методичної та організаційної сторони проблеми, коротко зупинимось на теоретичному питанні – сутності самого поняття «фінансовий результат».

Вивчення та аналіз значної кількості літературних джерел свідчить про наявність різних підходів до трактування поняття «фінансовий результат», які можна узагальнити в семи термінах, а саме:

- ✦ фінансовий результат – це економічний підсумок усіх або окремих видів діяльності підприємства, який виражається у формі прибутку або збитку;
- ✦ фінансовий результат – це приріст (зменшення) власного капіталу підприємства, пов'язаний з його підприємницькою та іншою діяльністю;
- ✦ фінансовий результат визначається шляхом послідовного порівняння доходів і витрат за певний звітний період, у результаті чого визначається прибуток або збиток;
- ✦ фінансовий результат – це основний показник фінансової ефективності (прибуток), за рахунок якого здійснюється фінансування науково-технічного і соціально-економічного розвитку підприємства;
- ✦ фінансовий результат – це прибуток або збиток, одержаний від діяльності підприємства;
- ✦ фінансовий результат – це різниця між виручкою від реалізації продукції та її собівартістю з урахуванням інших доходів і витрат;
- ✦ фінансовий результат як облікова категорія визначається різницею між доходами і витратами

або приростом (зменшенням) власного капіталу підприємства, створеним у процесі підприємницької діяльності за звітний період за винятком зміни капіталу за рахунок внесків або вилучення власниками.

Із наведених визначень найбільш чітко відображена економічна суть фінансового результату в останньому, оскільки в ньому відображено порядок визначення фінансового результату та його вплив на зміну власного капіталу підприємства. Крім того, таке визначення кореспондується з визначенням понять «доходи» і «витрати», які наведені в пункті 3 НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [3].

Виходячи з такого визначення слід розглядати процес формування інформації про фінансові результати в бухгалтерському обліку та її відображення у фінансовій звітності.

Існують три методи визначення фінансового результату. Одним з них є метод «витрати – випуск», що базується на моделі В. Леонтьєва. Другий метод спирається на формулу балансу: актив дорівнює сумі власного капіталу і зобов'язань. Третій – визначає фінансовий результат як зміну вартості чистих активів на початок і кінець звітного періоду [12, с. 740].

Порядок визначення фінансового результату на підприємствах України та відображення його у фінансовій звітності регламентується НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»; П(с)БО 15 «Дохід», П(с)БО 16 «Витрати», П(с)БО 17 «Податок на прибуток» і трансформує систему обчислення фінансового результату відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку – 8 «Облікові політики, зміни в облікових політиках», 12 «Податки на прибуток», 18 «Дохід».

Вітчизняні підприємства розраховують фінансовий результат за методом «витрати – випуск», і тому на його величині істотно позначаються чинники методологічного і методичного характеру порядку визначення доходів і витрат, їх склад та оцінка [1, с. 202].

Інформація про доходи і витрати є необхідною умовою управління фінансовими результатами.

Фінансовий результат є об'єктивним показником результату діяльності суб'єкта господарювання і використовується для управління прибутком, аналізу беззбитковості, оцінки рентабельності, рівня інвестиційної привабливості підприємства тощо.

Для визначення фінансового результату діяльності підприємства за звітний період у бухгалтерському обліку формується й узагальнюється інформація про доходи і витрати.

Економічна сутність понять «доходи» і «витрати» наведена в НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (далі – НП(с)БО 1).

Доходи – збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які приводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників).

Витрати – зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винят-

ком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).

Основним принципом обліку доходів і витрат є принцип нарахування та відповідності доходів і витрат, за яким для визначення фінансового результату звітного періоду слід порівняти доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності в момент їх виникнення, незалежно від часу надходження і сплати грошей [3, п. 6].

Доходи і витрати підприємства дуже різні за своїм економічним змістом, за джерелами надходження і напрямками витрат, місцем виникнення тощо. Тому доходи і витрати класифікуються (групується) за різними ознаками залежно від цілі використання інформації. Так, у бухгалтерському обліку і управлінському обліку, як правило діють різні підходи до групування доходів і витрат.

У бухгалтерському обліку доходи і витрати групуються в першу чергу за видами діяльності (операційна, фінансова, інвестиційна). За таким підходом доходи і

витрати відображаються у I розділі «Фінансові результати» Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), форма № 2, і тому ми розглянемо процес формування інформації про доходи і витрати, виходячи з такого підходу до їх групування.

Склад доходів і витрат наведено на *рис. 1*. При формуванні інформації про доходи необхідно дотримуватися критеріїв їх визначення, які наведено в П(с)БО 15 «Дохід» [6].

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг, інших активів) визначається у разі наявності всіх наведених нижче умов:

- ✦ покупець наведені ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товари, роботи, послуги та інші активи);
- ✦ підприємство не здійснює надалі управління та контролю за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);
- ✦ сума доходу (виручки) може бути достовірно визначена;

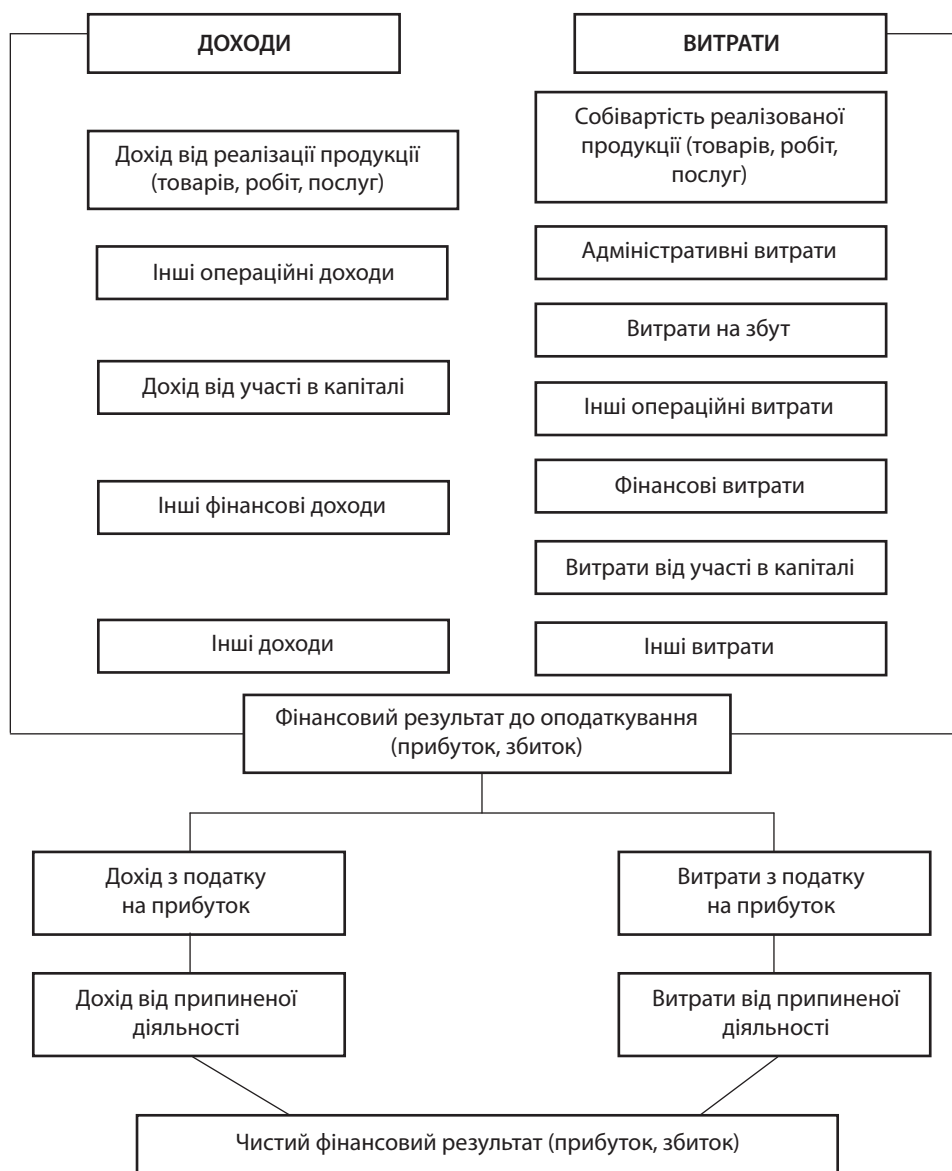


Рис. 1. Склад доходів і витрат підприємства за видами діяльності

- ✦ існує впевненість, що в результаті операції буде отримана економічна вигода.

Слід звернути увагу, що не визнаються доходами суми попередньої оплати (авансів) за продукцію (товари, роботи, послуги), суми податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджетів і позабюджетних фондів, сума надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента тощо.

Формування доходу від реалізації продукції (товарів) необхідно моніторити з моменту укладання договору (контракту) купівлі-продажу. Особливу увагу необхідно приділяти обґрунтованості ціни продукції (товару), виходячи з конкретних умов ринку збуту, а також обґрунтованому застосуванню звичайних і трансферних цін, а також різного роду знижок, що надаються до ціни продукції (товару).

При формуванні доходу проблематичним є визначення і оцінка доходу за надані послуги.

Так, згідно з п. 10 П(с)БО 15, дохід від надання послуг визначається виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на звітну дату, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції. [6, п. 10]

Ступінь завершеності операції з надання послуг може бути визначено одним із методів, який обирає підприємство самостійно, а саме, шляхом:

- ✦ вивчення виконаної роботи;
- ✦ визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані;
- ✦ визначення питомої ваги поточних витрат, яких зазнає підприємство, у зв'язку із наданням послуг у загальній, очікуваній сумі таких витрат. Сума витрат, здійснених на певну дату, повинна включати поточні витрати, які відображають обсяг наданих послуг на цю саму дату.

Важливо, що по завершенні надання послуг (переходу права власності) сума доходу остаточно визначається і уточнюється.

Дослідження показують, що найчастіше підприємства користуються першим методом – шляхом визначення фактичного обсягу наданих послуг, рідше застосовують другий метод і, практично, не використовують третій метод.

З урахуванням ступеня завершеності визначається також дохід від виконання робіт за будівельним контрактом. У п. 4 П(с)БО 18 «Будівельні контракти» наведено методи визначення ступеня завершеності робіт, серед яких, окрім методів, що базуються на співвідношенні обсягів робіт або витрат, наведено метод вимірювання та оцінки виконаних робіт, який є найбільш точним і застосовуваним.

Правдивість визначення доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) забезпечується первинними документами, які складаються відповідно до норм бухгалтерського обліку (платіжні доручення, товарно-транспортні накладні, акти на виконані роботи і надані послуги та ін.).

Практично не існує проблем із визначенням доходів за іншими видами діяльності та господарськими операціями. Але необхідно звернути увагу на цільове фінансування, отримане підприємством. Таке фінансування не визначається доходом доти, поки підприємство не виконає умови щодо його використання. При виконанні умов воно визначається доходом упродовж тих періодів, коли були зазначені витрати, пов'язані з використанням такого фінансування.

Якщо за рахунок цільового фінансування були створені необоротні активи (основні засоби, нематеріальні активи тощо), то таке фінансування визначається доходом упродовж періоду корисного використання таких активів, пропорційно сумі нарахованої амортизації на такі об'єкти.

У Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) показується чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тобто за вирахуванням податку на додану вартість, акцизного податку, інших обов'язкових платежів, що прямо із виручки перераховуються до бюджету, а також знижок на ціну та вартості повернутої продукції і товарів.

Позитивним для формування інформації про доходи є те, що існує практично повна узгодженість класифікації доходів з Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [4] (рис. 2, рис. 3).

Наявність в Плані рахунків 7-го класу субрахунків до них дає можливість узагальнити інформацію про доходи і без особливих труднощів перенести цю інформацію до форми № 2.

Звертаємо також увагу на те, що норми П(с)БО 15 «Дохід» значно наближені до норм МСБО 8 «Дохід», хоча є і розбіжності. У МСБО більш чітко визначено критерії визначення доходів від реалізації товарів за умови їх доставки до покупця, а також коли товари реалізуються з гарантією та деякі інші норми.

Тобто, вітчизняні П(с)БО необхідно доопрацювати з урахуванням умов діяльності наших підприємств, але з метою наближення їх до МСБО щодо доходів.

Для визначення фінансових результатів діяльності підприємства, крім доходів, необхідно мати інформацію про витрати, пов'язаними з цими доходами.

У п. 7 П(с)БО 16 «Витрати» (далі – П(с)БО 16) вписана важлива норма, за якою витрати визначаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені [7].

Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображають у складі витрат того періоду, в якому вони були здійснені.

Якщо актив забезпечує отримання економічних вигід упродовж кількох звітних періодів, то витрати визначаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

Зауважимо, що суми за деякими господарськими операціями з активами і зобов'язаннями не визнаються витратами в бухгалтерському обліку, зокрема, суми попередньої оплати або авансів, перераховані постачальникам, погашення основної суми банківських кредитів та інші [7, п. 9].

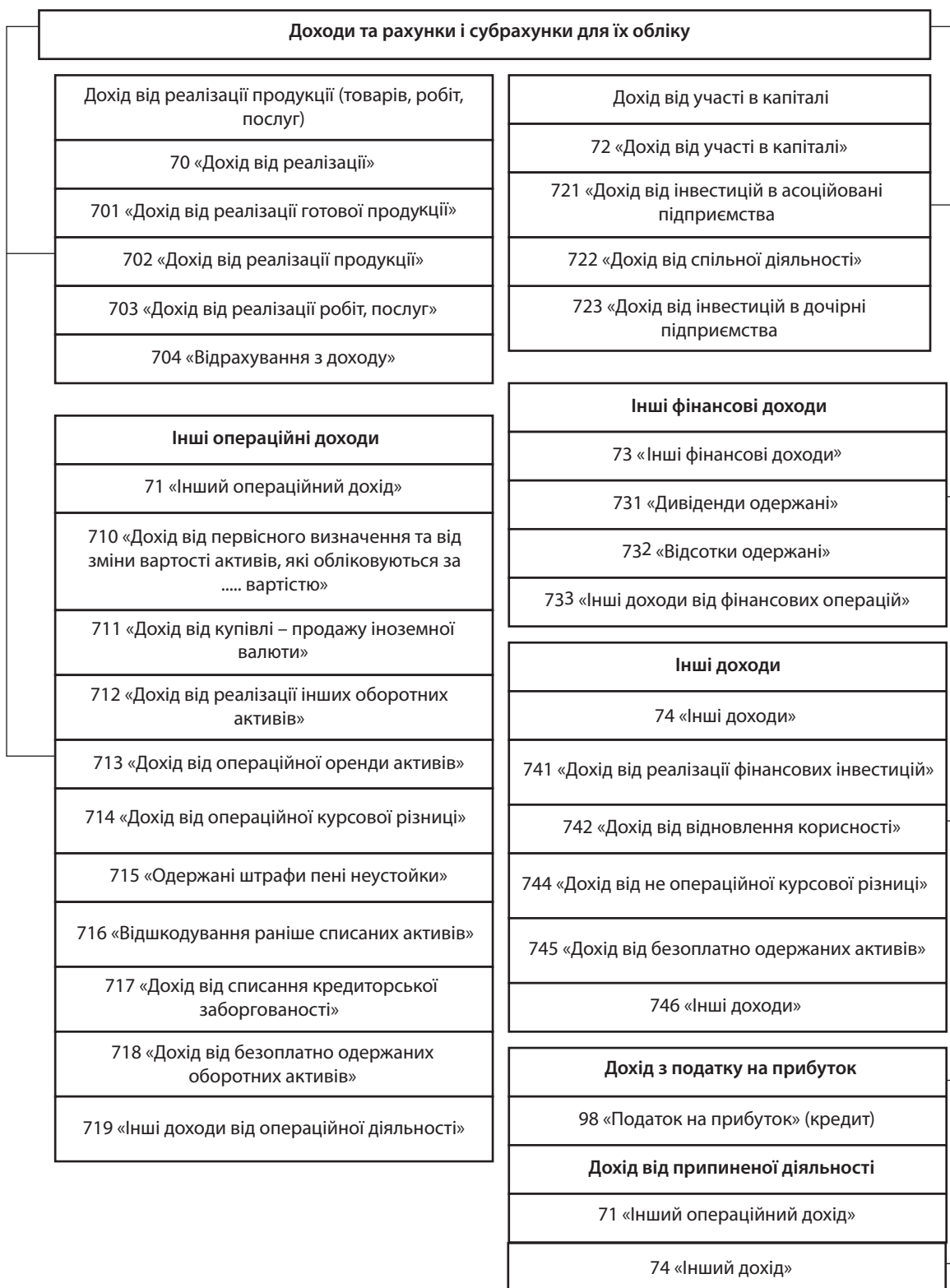


Рис. 2 Зв'язок показників видів доходу з бухгалтерськими рахунками

На відміну від доходів, де в МСБО 18 «Дохід» вписані норми, щодо обліку доходів, міжнародний стандарт відносно обліку витрат відсутній. Окремі питання щодо обліку витрат вписані в декількох міжнародних стандартах, зокрема в МСБО 1 «Подання фінансових звітів» та інших.

На рис. 1 показано склад витрат підприємства. На першому місці стоїть собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг). Показана вартість є найважливішим і найскладнішим у визначенні фінансового результату від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

Відповідно до п. 11 П(с) 16 собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з:

- ✦ виробничої собівартості;
- ✦ нерозподілених постійних загальновиробничих витрат;

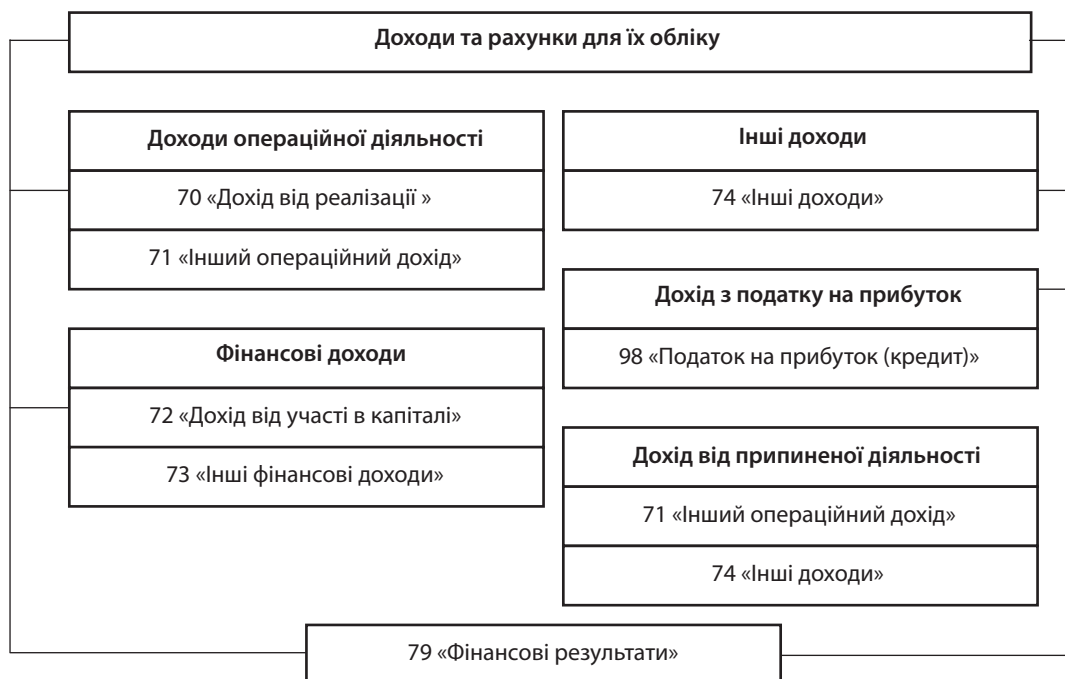


Рис. 3. Зв'язок видів доходів з бухгалтерськими рахунками

✦ наднормативних виробничих витрат.

Із наведених складових найбільш визначити виробничу собівартість реалізованої готової продукції

Безумовно, виробнича собівартість реалізованої продукції залежить, упершу чергу, від собівартості її виготовлення у звітному періоді, а також від собівартості залишків продукції на складах підприємства-постачальника на початок звітного періоду. Тому контроль за формуванням собівартості реалізованої продукції необхідно починати у виробництві. Для цього слід облік складових виробничої собівартості (прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих витрат, змінних, загальновиробничих та постійних розподілених загальновиробничих витрат) вести з використанням принципів нормативного методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, одним з яких є облік фактичних витрат з розподілом на витрати в межах виробничих норм і окремо відхилення (+, -) від норм. Така система обліку дає можливість відобразити відхилення від норм витрат у первинних документах (розрахунках) з фіксацією причин відхилень і оперативно на них реагувати та приймати адекватні управлінські рішення, а оскільки собівартість виробленої продукції трансформується в собівартість реалізованої продукції, то така система обліку дає можливість аналізувати собівартість останньої і безпосередньо наднормативні витрати в собівартості реалізованої продукції. Це повністю стосується і собівартості виконаних робіт та наданих послуг.

Методика визначення собівартості реалізованої продукції регламентується П(с) 9 «Запаси» (далі – П(с) 9) [5].

Підприємство вибирає метод визначення собівартості реалізованої продукції із наведених в п. 16 П(с) 9 самостійно, а саме, метод:

- ✦ ідентифікованої собівартості одиниці готової продукції;
- ✦ середньозваженої собівартості;
- ✦ собівартості перших за часом надходження з виробництва на склад партій готової продукції (ФІФО);
- ✦ нормативних витрат.

Дослідження показують, що найчастіше застосовується метод середньозваженої собівартості, але найбільш сприятливим для управління фінансовими результатами є нормативний метод, який дає можливість бачити відхилення від норм витрат і приймати управлінські рішення з метою усунення причин наднормативних витрат.

Нормативний метод доцільно застосовувати в купності з іншими, головне – контролювати наднормативні витрати.

До собівартості реалізованої продукції, крім виробничої собівартості продукції та наднормативних витрат, включаються постійні нерозподілені загальновиробничі витрати. Методика визначення нерозподілених постійних загальновиробничих витрат регламентується П(с) 16 [7]. Якщо такі витрати мають місце у звітному періоді, то це означає, що на підприємстві фактична потужність (машино-години чи інший показник, який характеризує обсяг виробництва) нижча від нормативної. Тобто, це негативна ситуація, у результаті якої постійні загальновиробничі витрати (заробітна плата управлінського персоналу цеху, амортизація приміщення тощо) ведуть до збільшення собівартості продукції і є витратами періоду і тому відносяться на собівартість реалізованої продукції і зменшують прибуток (збільшують збиток) від реалізації.

На фінансовий результат підприємства впливають інші витрати операційної діяльності, адміністративні витрати, витрати на збут, контроль за якими повинен

здійснюватись оперативно в процесі виникнення цих витрат, шляхом порівняння цих витрат з кошторисом і нормами. Особливу увагу необхідно приділяти непродуктивним витратам (штрафам, пені, неустойкам, наднормативним витратам товарно-матеріальних цінностей на складах, тощо).

При формуванні витрат слід приділити увагу фінансовим витратам і особливо, відсоткам, що підлягають сплаті. Питання полягає в тому, що у п. 4 П(с) 31 «Фінансові витрати» зазначено, що фінансові витрати визначаються витратами такого періоду, в якому вони були нараховані, окрім випадку, коли облікова політика підприємства передбачає капіталізацію фінансових витрат, пов'язаних зі створенням кваліфікаційного активу, тобто фінансові витрати (відсотки за кредит) можуть включатися до первісної вартості активу [9].

Зауважимо, що витрати включаються у первісну вартість не просто активу, а кваліфікаційного активу, а це такий актив, який обов'язково потребує суттєвого часу (не менше 3-х місяців) його створення. Таким чином, підприємство, виходячи з конкретних умов придбання (спорудження, будівництва) необоротних активів і понесених витрат, у тому числі і відсотків за кредит, отриманих для цих цілей, може включити такі витрати до собівартості кваліфікаційного активу. Але слід мати на увазі, що капіталізація фінансових витрат стосується лише тих витрат, яких можна було б уникнути, якби не здійснювалися витрати на створення кваліфікаційного активу.

Позитивним при формуванні витрат підприємства є те, що для узагальнення інформації з окремих видів витрат у Плані рахунків бухгалтерського обліку передбачені відповідні рахунки і субрахунки класу 9, що видно на рис. 4.

Узагальнення інформації про витрати на рахунках і субрахунках забезпечує складання форми № 2 без додаткових розрахунків.

Наявність інформації про доходи і витрати на бухгалтерських рахунках і субрахунках, а також у Звіті форми № 2, у цілому задовольняє потреби управління фінансовими результатами діяльності підприємства, але для дійсно ефективного управління цієї інформації недостатньо.

Також як і по рахунках доходів, необхідно більш широко використовувати субрахунки, передбачені Планом рахунків і субрахунки 2-го і подальших порядків з метою розширення аналітики про склад витрат.

Вирішенню проблеми облікового забезпечення інформацією потреб управління фінансовими результатами сприяє сегментизація підприємства з метою одержання інформації про доходи і витрати, фінансові результати в розрізі окремих структурних підрозділів підприємства – сегментів.

Методологічні засади формування інформації про доходи, витрати, фінансові результати, активи і зобов'язання звітних сегментів регламентуються П(с) 29 «Фінансова звітність за сегментами» [8].

Сегменти визначаються підприємством на основі його організаційної структури.

Сегменти можуть бути географічними і господарськими. Географічний сегмент – це відокремлювана частина діяльності підприємства, тобто територіально відокремлений підрозділ підприємства, а господарський – це відокремлювана частина діяльності підприємства, але територіально не відокремлений підрозділ підприємства. Критерії визначення сегмента географічним або господарським наведені в П(с) 29. Сегменти можуть бути виробничими, з виробництва певного виду

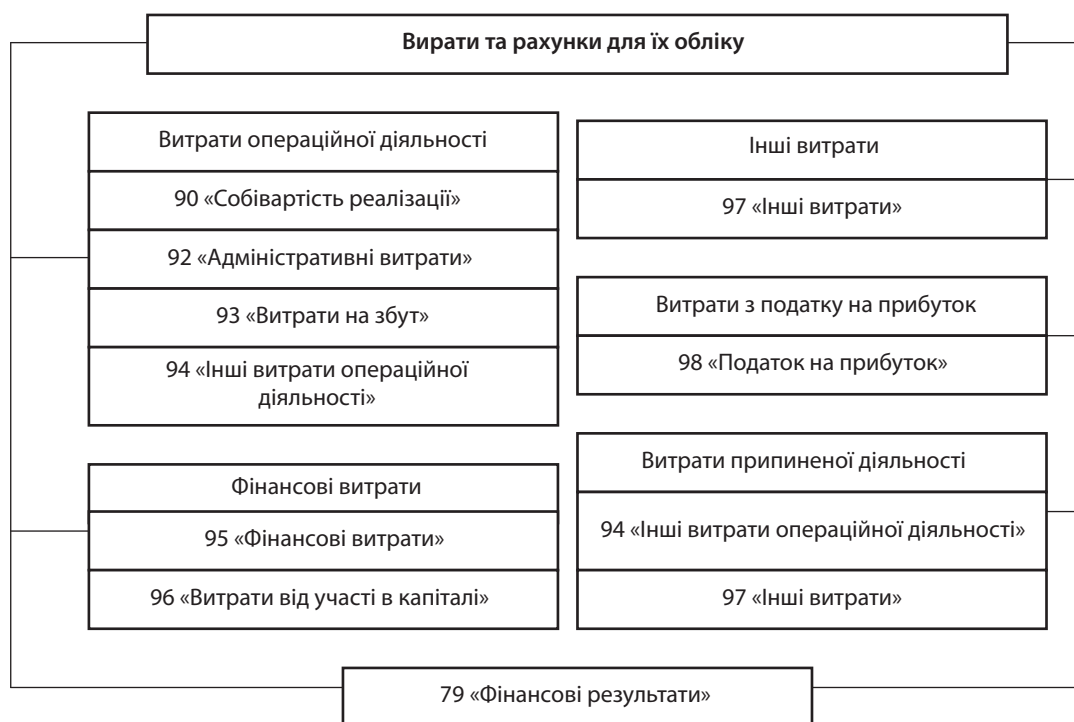


Рис. 4. Зв'язок видів витрат з бухгалтерськими рахунками

(або групи) продукції (робіт, послуг) або з продажу продукції (товарів, робіт, послуг).

Підприємство визначає за критеріями, наведеними в П(с) 29, звітні сегменти, щодо яких інформація має розкриватися в річній фінансовій звітності конкретно сегмента у Додатку до приміток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами».

Сегменти, їх види, засади ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках визначаються у розпорядчому документі (наказі, розпорядженні, положенні) про облікову політику підприємства.

Сегменти можуть реалізувати продукцію як зовнішнім покупцям, так і здійснювати внутрішньогосподарські операції і розрахунки між структурними підрозділами підприємства, виділені як сегменти з метою розкриття їх доходів, витрат і фінансових результатів.

Доходами звітного сегмента визнається частина доходів підприємства від продажу зовнішнім покупцям і за внутрішньогосподарськими розрахунками, отримання яких забезпечено звичайною діяльністю сегмента та які безпосередньо можуть бути віднесені або визначені шляхом розподілу на обґрунтованій та послідовній основі до звітного сегмента. Тут головним моментом є вибір (встановлення) цін для внутрішньогосподарських розрахунків.

Витратами звітного сегмента визнається частина витрат підприємства, що пов'язані зі звичайною діяльністю сегмента та безпосередньо можуть бути віднесені або визначені шляхом розподілу на обґрунтованій та послідовній основі до звітного сегмента.

Порівнянням доходів і витрат сегмента визначається фінансовий результат його діяльності. Аналіз фінансових результатів сегментів показує внесок кожного з них – у результаті діяльності підприємства в цілому і сприяє прийняттю управлінських рішень щодо прибутковості або збитковості окремих підрозділів. Тобто інформація про фінансові результати діяльності сегментів є беззаперечно корисною для управління фінансовими результатами діяльності підприємства.

Ще одним із напрямків підвищення рівня обліково-аналітичного забезпечення управління фінансовими результатами є використання елементів управлінського обліку.

Дослідження проблеми формування в управлінському обліку інформації для управління фінансовими результатами свідчать, що цьому процесу значно сприяє створення на виробничому підприємстві центрів відповідальності [11, с. 111].

Теорія і практика сформували принципи функціонування центрів відповідальності. Найважливішими з таких принципів є принцип самоконтролю, самоокупності та самофінансування.

На промислових підприємствах найбільш доцільно створювати центри витрат, центри доходів, центри прибутків.

Центр відповідальності – це той самий сегмент підприємства, де керівник (інший уповноважений менеджер) відповідає за його діяльність, за формування най-

важливіших показників, у тому числі за витрати, доходи і фінансові результати.

За центрами витрат (видами діяльності, структурними підрозділами, виробничими ділянками, видами або групами продукції або робіт, послуг) групуються витрати, контрольовані керівником (іншим уповноваженим менеджером).

Центр доходів може бути створений там, де є можливість їх визначити шляхом реалізації (передачі) результатів праці їх споживачам і оцінити ці результати за цінами реалізації або цінами внутрішньогосподарських розрахунків.

Позитивного ефекту від центрів відповідальності можна отримати тільки за умови чіткої системи стимулювання їх діяльності.

У системі управлінського обліку доцільно використовувати елементи методу «директ-кост» («директ-костинг»), який базується на класифікації витрат на змінні та постійні і включає в себе облік витрат за їх видами, місцями виникнення й носіями, облік результатів виробничої діяльності, а також аналіз витрат і результатів для прийняття управлінських рішень.

Метод «директ-кост» дає можливість визначити маржинальний дохід і проаналізувати вплив постійних витрат на фінансовий результат від реалізації продукції (робіт, послуг), а також на фінансовий результат всієї операційної діяльності, при врахуванні постійних витрат у складі адміністративних витрат і витрат на збут.

Безумовно, підвищенню рівня управління фінансовими результатами сприяє і систематичний економічний аналіз доходів, витрат, прибутку (збитку) шляхом використання давно діючих методів і способів, наприклад порівняння з нормами, кошторисами і вивчення структури цих показників та впливу окремих факторів на них.

Важливу інформацію для управління фінансовими результатами надає аналіз рентабельності як окремих видів продукції (робіт, послуг), так і рентабельності підприємства в цілому. При цьому слід використовувати традиційні методи аналізу, які дають можливість визначити вплив окремих факторів на рентабельність (цін, собівартості, обсягів і асортименту тощо).

Водночас, слід використовувати і більш складні методи аналізу фінансових результатів і рентабельності продукції і діяльності шляхом моделювання процесів діяльності і використання алгоритмів аналітичної оцінки граничного потенціалу прибутковості окремих видів продукції [10], а також аналізу рентабельності як складової фінансової стійкості підприємства [2].

ВИСНОВКИ

Фінансовий результат як облікова категорія визначається різницею між доходами і витратами або приростом (зменшенням) власного капіталу підприємства, створеним у процесі підприємницької діяльності за звітний період, за винятком зміни капіталу за рахунок внесків або вилучення власниками.

Вітчизняні підприємства розраховують фінансовий результат за методом «витрати – випуск».

Для визначення фінансового результату доходи і витрати в бухгалтерському обліку групуються і відображаються у Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) за видами діяльності.

З метою поглиблення аналітичності інформації про доходи і витрати підприємствам доцільно більш широко використовувати субрахунки 2-го і наступних порядків до рахунків і субрахунків 7-го і 9-го класів Плану рахунків.

Підвищенню рівня обліково-аналітичного забезпечення управління фінансовими результатами сприяє формування інформації про доходи, витрати і фінансові результати за звітними сегментами і центрами відповідальності.

З метою ефективного управління фінансовими результатами доцільно використовувати не тільки традиційні методи (способи, прийоми) аналізу доходів, витрат, прибутковості, рентабельності, але й нові, такі як моделювання, оцінки граничного потенціалу прибутковості окремих видів продукції (робіт, послуг) та інші. ■

ЛІТЕРАТУРА

1. Білик М. Д. Облікова політика та її вплив на формування фінансового результату діяльності підприємства / М. Д. Білик, В. В. Бабіч // Формування ринкових відносин в Україні : зб. наук. пр. НДІЕІ Міністерства економічного розвитку і торгівлі України. – Київ, 2013. – Вип. 4 (143). – С. 201 – 206.

2. Лахтіонова Л. А. Аналіз фінансової стійкості суб'єктів підприємницької діяльності : монографія / Л. А. Лахтіонова. – К. : Знання України, 2013. – 1091 с.

3. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 07 лютого 2013 р. № 73.

4. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 (зі змінами і доповненнями).

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99 р. № 296.

6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. № 290.

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318.

8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність за сегментами» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 19.05.05 р. № 412.

9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.04.06 р. № 415.

10. Скрипник М. Є. Стан та перспективи розвитку методів граничного аналізу фінансових результатів / М. Є. Скрипник : матеріали міжнародної науково-практичної конференції «Соціально-економічні проблеми сучасності та концепція сталого розвитку в Україні та світі» (м. Дніпропетровськ, 28 – 29 березня 2014. – Вип. 4.2. – С. 39 – 42).

11. Скрипник М. Є. Про застосування облікової політики в управлінському обліку фінансових результатів / М. Є. Скрипник, Н. В. Скрипник // Менеджер. Вісник Донецького державного університету управління. – Донецьк, 2011. – № 4 (58). – С. 110 – 113.

12. Фінанси. бюджет. Податки: національна та міжнародна термінологія : у 3-х т., Т. 2 // Ін-т світ. екон. і міжнар. відносин НАНУ, ННУ «Акад. фін. управління»; за ред. Т. І. Єфименко. – К., 2010. – 648 с.

REFERENCES

Bilyk, M. D., and Babich, V. V. "Oblikova polityka ta ii vplyv na formuvannya finansovoho rezultatu diialnosti pidpriemstva" [The accounting policies and its influence in shaping financial results of the company]. *Formuvannya rynkovykh vidnosyn v Ukraini*, no. 4 (143) (2013): 201-206.

Finansy. Biudzheth. Podatky: natsionalna ta mizhnarodna terminolohiia [Finance. Budget. Taxes, national and international terminology]. Kyiv, 2010.

[Legal Act of Ukraine] (2013).

[Legal Act of Ukraine] (1999).

[Legal Act of Ukraine] (1999).

[Legal Act of Ukraine] (1999).

[Legal Act of Ukraine] (1999).

[Legal Act of Ukraine] (2005).

[Legal Act of Ukraine] (2006).

Lakhtionova, L. A. *Analiz finansovoi stiiokosti sub'ektiv pidpriemnytskoi diialnosti* [Analysis of financial sustainability of businesses]. Kyiv: Znannia Ukrainy, 2013.

Skrypnyk, M. IE., and Skrypnyk, N. V. "Pro zastosuvannya oblikovoi polityky v upravlinському obliku finansovykh rezultativ" [On the application of accounting policies in management accounting financial results]. *Menedzher. Visnyk Donetskoho derzhavnogo universytetu upravlinnia*, no. 4 (58) (2011): 110-113.

Skrypnyk, M. Ie. "Stan ta perspektyvy rozvytku metodiv hranychnoho analizu finansovykh rezultativ" [State and prospects of development of methods of limiting the analysis of financial results]. *Sotsialno-ekonomichni problemy suchasnosti ta kontseptsiiia staloho rozvytku v Ukraini ta sviti*. Dnipropetrovsk., 2014.39-42.