

Ляшенко О. М. Економічна безпека підприємства: сутність та механізм забезпечення: Моногр., К., 2003. 11. Концепція економічної безпеки України. Ін-т екон. прогнозування НАН України. Керівник проекту В. М. Гєєць // Економіст. 1998. № 7–9. С. 63 — 82. 12. Кузенко Т. Б. Планування економічної безпеки підприємств в умовах ринкової економіки: Автореф. дис... канд. екон. наук.: 08.06.01 / Європ. ун-т фінансів, інфор. систем, менеджменту і бізнесу. К., 2004. 13. Лоханова Н. Система управління станом економічної безпеки підприємства: проблеми питання, концепція розвитку // Економіст. 2005. № 2. С. 52 — 56. 14. Основы экономической безопасности (Государство, регион, предприятие, личность) / Под ред. Е. А. Олейникова. М., 1997. 15. Подлужна Н. О. Організація управління економічною безпекою підприємства: Автореф. дис... канд. екон. наук.: 08.06.01/ НАН України. Ін-т економіки пром-сті. Донецьк, 2003. 16. Пономаренко В. С., Клебанов Т. С., Чернова Н. Л. Экономическая безопасность региона: анализ, оценка, прогнозирование/ Харьковский гос. экон. ун-т, 2004. 17. Пономарьов В. П. Формування механізму забезпечення економічної безпеки: Автореф. дис... канд. екон. наук.: 08.06.01 / Східноукраїнський держ. ун-т., Луганськ, 2000. 18. Раздина Е. В. Экономическая безопасность: сущность и тенденции развития: Дис... канд. екон. наук.: 08.00.01. М., 1998.

УДК 657.44:658.155](477)

Х. Л. Дюкарева

УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИКИ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

Розглядаються особливості обліку фінансових результатів на підприємствах України, визначаються основні проблемні аспекти та пропонуються шляхи вдосконалення цієї ділянки обліку. Автор порівнює автономну та інтегровану системи обліку фінансових результатів, досліджує методику обліку результатів за центрами відповідальності.

In this article the specifics of the account of the financial results by the Ukrainian enterprises discussed. The article also offers the ways to solve those problems. In this work, the specifics of the management based on the responsibility centers are discussed as well as the general advantages and disadvantages of such a management system.

В умовах ринкової економіки питання обліку фінансових результатів є одним з основних у системі як фінансового, так і управлінського обліку суб'єктів господарювання. Правильно та раціонально організований облік фінансових результатів — це запорука своєчасного виявлення й усунення недоліків розвитку підприємства, знаходження резервів для поліпшення фінансового стану господарюючого суб'єкта та забезпечення фінансової стійкості його діяльності. Якісна система обліку фінансових результатів є фундаментальною основою для забезпечення стійкого росту підприємства.

З набуттям чинності національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку підхід до обліку фінансових результатів підприємства зазнав відчутних змін: змінилися методика визначення фінансових результатів, умови їх визнання, аналітичного і синтетичного обліку тощо. Актуальною сьогодні залишається проблема неузгодженості фінансового обліку результатів діяльно-

сті з їх обліком для цілей оподаткування. Від раціонально організованої системи обліку фінансових результатів безпосередньо залежать ефективність прийняття управлінських рішень і управління підприємством загалом, що визначає перспективи розвитку організації, її майбутню інвестиційну привабливість, кредитоспроможність і ринкову вартість.

Вивчення методів обліку, прийомів аналізу фінансових результатів і їх застосування в практичній діяльності нині є новим і перспективним напрямком економічних досліджень. Однак аналіз навчальної та наукової літератури з управлінського обліку свідчить про недостатню увагу вчених до питань обліку фінансових результатів. Натомість дана тема часто досліджується з позиції планування чи бюджетування. Значну частку наукових доробок присвятили обліку фінансових результатів вчені Ф. Бутинець, Л. Нападовська, К. Друрі, Я. Крупка, І. Бланк, З. Задорожній й інші. Так, З. Задорожній визначає, що «фінансовий результат є одним із показників не тільки фінансової та податкової, а й внутрішньогосподарської (управлінської) звітності і виступає об'єктом управлінського обліку» [5, с. 26]. Я. Крупка розглядає прибуток «як основне джерело формування фінансових ресурсів, що забезпечують розвиток підприємств» [7, с. 242 — 243]. На думку І. Бланка, «ефективний механізм управління прибутком підприємства дозволяє в повному обсязі реалізувати поставлені перед ним цілі і завдання» [1, с. 31]. Л. Нападовська пропонує застосовувати «розподіл обліку на фінансовий і управлінський для досягнення конкретних фінансових результатів» [8, с. 30].

Мета нашої статті — дослідити наявні методики обліку фінансових результатів і запропонувати шляхи вдосконалення даної ділянки обліку. Для досягнення цього ми поставили ряд завдань, зокрема:

розглянути методику управління підприємством на основі децентралізації — виділення центрів відповідальності підприємства (структурних підрозділів, що можуть самостійно контролювати певні фінансові показники);

дослідити інтегровану та автономну систему обліку й визначити переваги і недоліки їх застосування в системі обліку за центрами відповідальності;

вивчити особливості П(с)БО 29 «Інформація за сегментами» та взаємоузгодити визначені ним положення із системою обліку на основі центрів відповідальності;

запропоновані шляхи вдосконалення обліку фінансових результатів розглядати крізь призму облікової системи на основі децентралізації відповідальності.

Фінансовий результат і методика його обчислення визначаються П(с)БО 3 «Звіт про фінансові результати» [9]. Відповідно до нього *прибуток* — це сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати, а *збиток* — перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого було здійснено ці витрати [9]. За будь-яких умов кожне підприємство намагається максимізувати свої прибутки й мінімізувати збитки. Забезпечити це можна лише шляхом чіткого контролю за формуванням фінансових результатів, які, згідно із законодавством, визначаються вирахуванням з отриманих доходів усіх понесе-

них протягом звітного періоду витрат. Таким чином, щоб управляти результатом, необхідно налагодити постійний наскрізний контроль за витратами і доходами, що виникають протягом періоду, — децентралізувати управлінський процес і облік, зокрема, як базовий елемент управління. За І. Бланком, успішне функціонування системи управління прибутком визначається ефективністю її організаційного забезпечення; система організаційного забезпечення управління прибутком являє собою взаємопов'язану сукупність структурних служб і підрозділів підприємства, що здійснюють розроблення і прийняття управлінських рішень з окремих питань формування, розподілу і використання прибутку [1]. Іншими словами — для ефективного управління необхідно розподіляти відповідальність за формуванням фінансових результатів між нижчими ланками управління.

Організаційна структура підприємства — це ієрархічний взаємозв'язок усіх структурних і виробничих підрозділів. На багатьох вітчизняних підприємствах склалася нераціональна структура управління, неадекватна змінам, що відбуваються в економіці. Основні недоліки її:

підрозділи надто сконцентровані на вищому керівництві і, як наслідок, перевантажені функціональними обов'язками;

у генерального директора багато замісників з перехресними діапазонами відповідальності;

відсутня достатня інформаційна забезпеченість підприємства.

Вказані фактори призводять до негативних наслідків — більшість завдань, у тому числі й стратегічних, залишається нерозв'язаними, через те що немає конкретних відповідальних осіб або ж їх надто багато. В основу побудови таких систем покладено принцип адміністративного підпорядкування. З переходом від командно-адміністративних до переважно економічних методів, що визначають дієвість ринкової економіки, змінюються принципи побудови ієрархічних систем. Одним з таких підходів є виділення центрів відповідальності в межах господарюючого суб'єкта. Науковцями і практиками центри відповідальності трактуються по-різному. Так, наприклад, професор Ф. Бутинець твердить, що центр відповідальності — це сегмент діяльності підприємства, в якому встановлено персональну відповідальність керівника за показники, котрі він повинен контролювати [3]. Науковець Л. Нападовська вважає, що центри відповідальності являють собою структурні підрозділи (відділи) підприємства на чолі з керівником, який володіє делегованими йому повноваженнями й відповідає за результати роботи підрозділу [8]. Загалом, *центр відповідальності* — це структурний підрозділ підприємства, який має свого керівника, чітко визначені завдання, власні фінансові і не фінансові показники діяльності та звітність; оцінюється лише за тими показниками, на які він впливає. Будь-яке підприємство — це ієрархія центрів відповідальності: на нижчому рівні, як правило, знаходяться відділи, що можуть входити до складу управлінь, управління — до складу департаментів, департаменти — до складу дирекцій. Саме підприємство також є центром відповідальності на чолі з генеральним директором.

Управління інформацією про центри відповідальності забезпечує система управлінського обліку, яка повинна не тільки здійснювати ухвалення управлінських рішень, але й координацію дій керівництва підприємства як по структурних підрозділах і видах діяльності, так і по управлінських ланках. Адже підприємницька діяльність в Україні розглядається в розрізі трьох взаємопов'язаних елементів: операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. Узгодження цих елементів забезпечується функцією управління. Різні потреби управління вимагають різних підходів до обробки інформації. Загальна характеристика результатів діяльності зосереджена у фінансовій звітності, що задовольняє потреби керівництва при здійсненні інвестиційної діяльності. Потреби стратегічного і поточного управління важко приймати на основі фінансових звітів у формах, затверджених вітчизняним законодавством. Забезпечити управлінською інформацією може лише управлінський облік, правильна організація якого деталізує інформацію про витрати за місцями виникнення і дозволяє контролювати ступінь заслуги кожної структурної одиниці підприємства в отриманні доходу за період. Таким чином, лише система управлінського обліку дає можливість оперативно контролювати формування фінансового результату підприємства.

На думку Л. Нападовської, в управлінському обліку фінансовий результат формується в два етапи:

- 1) визначається валовий фінансовий результат як різниця між доходом (виручкою) від реалізації продукції і сумою виробничих затрат, який відображається окремою статтею в звіті;
- 2) обчислюється сума прибутку як різниця валового фінансового результату, адміністративних затрат і затрат на збут [8].

На наш погляд, названі показники в управлінському обліку варто визначати в звіті про фінансові результати (форма №2) не в цілому по підприємству, а за окремими видами продукції чи структурними підрозділами (центрами відповідальності).

На більшості вітчизняних підприємств використовується інтегрована система обліку, де відсутні відокремлені класи рахунків управлінського обліку. Деякі автори вважають, що передбачений діючим сьогодні Планом рахунків клас 9 «Витрати діяльності» призначений для ведення управлінського обліку. На наш погляд, з таким баченням не можна погодитись — адже дані цих рахунків відображають у формі №2 окремими рядками, а отже, вони є відкритими для користувачів. Комерційною таємницею є аналітичні показники рахунків, і лише цю інформацію можна вважати управлінською. В будь-якому випадку забезпечити ефективний оперативний контроль за витратами, що виникають на підприємстві, за допомогою лише рахунків класу 9 «Витрати діяльності» можна тільки на невеликих підприємствах.

На великих і середніх підприємствах, де необхідність управлінського обліку відчувається особливо гостро, обов'язковим є формування *автономної системи рахунків*, так званої «двокругової», при якій застосовують спеціалізо-

вану, відокремлену від фінансового обліку систему бухгалтерських рахунків. При варіанті автономії кожна система обліку (фінансового та управлінського) є замкнутою. При двокруговій системі кожен вид обліку має самостійний план рахунків або просто в загальному Плані виокремлюють рахунки для управлінського обліку, а решту використовують у фінансовій бухгалтерії. Фінансовий і управлінський облік при цьому можуть функціонувати незалежно один від одного і мати різні результати за період, оскільки мета та призначення фінансового й управлінського обліку різні. У фінансовій бухгалтерії витрати групуються за елементами витрат, в управлінській — за статтями калькуляції. Зв'язок між фінансовою й управлінською бухгалтеріями науковці-практики рекомендують забезпечувати за допомогою дзеркальних рахунків або рахунків-екранів, які призначені для перенесення важливої інформації управлінського обліку з фінансової бухгалтерії в управлінську, і навпаки [2, 8]. Таким чином, можна отримати інформацію про витрати в розрізі калькуляційних статей, за центрами відповідальності й іншими параметрами.

Особливо гостро постало питання про децентралізацію обліку на підприємствах з прийняттям П(с)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами» [10]. Передумовою прийняття нового стандарту була гостра потреба в аналітичній інформації про діяльність юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці, зокрема, які підрозділи беруть участь у формуванні значної частки доходів та які витрати забезпечують їх отримання. Відповідно до П(с)БО 29 *сегмент* — це частина діяльності підприємства з виробництва та/або продажу продукції (виконання робіт, послуг), яка відрізняється від інших різними чинниками [10]. Для визначення сегментів потрібно проаналізувати структуру підприємства, його внутрішньогосподарську будову й діючу систему обліку витрат на виробництво продукції (робіт, послуг). По суті, визначені законодавством сегменти можна ототожнювати з центрами відповідальності різного типу. Згідно зі стандартом, сегмент є звітним, якщо більше ніж 50% продажу здійснюється зовнішнім покупцем, а його активи, виручка від продажу, фінансові результати становлять не менш як 10% відповідних показників усіх сегментів [10]. В обліковій політиці вказуються хоча б один або ж усі критерії, які застосовує підприємство для визначення сегментів. На наш погляд, основний критерій — це фінансові результати, оскільки підприємство може мати великі активи та доходи, але при цьому бути збитковим. П(с)БО 29 передбачає певну класифікацію звітних сегментів (рис. 1).

Активи, зобов'язання, доходи, витрати, фінансові результати, капітальні інвестиції, амортизацію визначають за кожним звітним сегментом. Капітал не фіксується в звітності за сегментами, оскільки він належить різним юридичним і фізичним особам. Доцільно вже на стадії первинного обліку в документах і на аналітичних рахунках вказувати шифр звітного сегмента. Це можна легко зробити, додавши до кодів рахунків бухгалтерського обліку, що використовують сегменти підприємства, *шифр сегмента*.

Розглянемо організацію обліку за сегментами (центрами відповідальності) на прикладі підприємства з виробництва мінеральних добрив ВАТ «Рівнеазот» — потужного виробничого комплексу, що характеризується складною організаційно-виробничою структурою. Для забезпечення контролю за доходами, витратами і фінансовими результатами з 2003 року на підприємстві запроваджено нову систему управління, що базується на визначенні центрів фінансової відповідальності (рис. 2). Такими визначено ряд відділів і цехів, що відповідальні за ті показники, на які вони можуть впливати. Показники кожного центру чітко плануються спеціально створеним для цього бюджетним комітетом акціонерного товариства, а результати виконання бюджетів контролюються шляхом сформованої системи внутрішньої звітності.



Рис. 1. Класифікація сегментів підприємства за П(с)БО 29

Для обліку показників кожного звітного сегмента доцільно використовувати оборотну відомість (див. таблицю), яка слугує основою для складання форми №6 «Інформація за сегментами». Якщо звітний сегмент має багато об'єктів обліку, то слід відкривати оборотні відомості по окремих рахунках. Розглянемо умовний приклад такої оборотної відомості за місяць звітного сегмента ВАТ «Рівнеазот» «Виробництво аміаку». На практиці для обліку показників звітних сегментів доцільно запроваджувати аналітичні рахунки. Відповідно до законодавства, назви аналітичних рахунків є нерегламентованими, і підприємство присвоює їх самостійно. Тому можна порізно обліковувати дані центру. Наприклад, рахунок 104 «Машини та обладнання» для обліку машин і обладнання, що належать центру, може мати

такий вигляд: №104-1 або 104-01 (якщо звітних сегментів більше десяти) «Машини і обладнання» звітного сегмента «Виробництво аміаку».



Рис. 2. Схема розподілу звітності на господарський і географічний аспекти формування фінансових результатів за центрами відповідальності ВАТ «Рівнеазот»

Оборотна відомість за рахунками звітного сегмента ВАТ «Рівнеазот» «Виробництво аміаку» за січень 2007 року, грн.

Назва рахунку	Код рахунку	Сальдо на початок місяця		Обороти		Сальдо на кінець місяця	
		дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит
Основні засоби (за видами)	10...-01	452 060	-	-	-	452 060	-
Знос основних засобів	131-01	-	69 230	-	1 420	-	70 650
Виробничі запаси	20...-01	32 140	-	25 120	28 410	28 850	-
Виробництво	23-01	1 470	-	56 240	49 560	8 150	-
Готова продукція	26-01	2 650	-	87 420	63 240	26 830	-
.....
Дохід від реалізації готової продукції	701-01	-	-	98 200	98 200	-	-
Собівартість реалізованої продукції	901-01	-	-	74 120	74 120	-	-
Фінансові результати сегмента	791-01	-	-	83 100	90 530	-	-

Як видно з таблиці, за кредитом аналітичного рахунку 791-01 «Фінансові результати сегмента» відображено чистий дохід від реалізації, а за кредитом — собівартість реалізованої сегментом продукції. Таким чином, прибуток сегмента у січні 2007 року становив 7 430 грн. За допомогою такої організації обліку адміністрація може чітко відслідковувати внесок кожного центру відповідальності в загальний фінансовий результат підприємства. При цьому на порядок зростає ефективність прийняття управлінських рішень. Тож коли робота центру є позитивною, доцільно інвестувати на його розвиток додаткові зусилля і кошти. У разі збитковості підрозділу можна навіть прийняти рішення про згортання його діяльності і т. ін. Таким чином, контролюючи результати роботи центрів відповідальності, підприємство здатне регулювати власний кінцевий фінансовий результат.

Рахунок 79 «Фінансові результати» можна деталізувати за центрами відповідальності за кожним субрахунком. Згідно з Планом рахунків рахунок 79 «Фінансові результати» має такі субрахунки:

- 791 «Результат основної діяльності»;
- 792 «Результат фінансових операцій»;
- 793 «Результат іншої фінансової діяльності»;
- 794 «Результат надзвичайних подій».

Така класифікація свідчить про передумови для організації на підприємствах України управлінського обліку фінансових результатів за видами діяльності. Як стверджує Ф. Ф. Бутинець, в управлінському обліку кінцевий фінансовий результат формується за внутрішніми (центрами відповідальності, центрами прибутковості) і зовнішніми (географічними зонами реалізації продукції, представниками в інших країнах) сегментами [3]. Тобто, аналогічно до наведеного прикладу можна відкривати аналітичні рахунки 4-го і навіть 5-го порядку й деталізувати отримані фінансові результати за кожним центром відповідальності в розрізі усіх видів діяльності.

Аналітичний облік на таких рахунках можна вести наростаючим підсумком з початку звітної року, а по його завершенні всі рахунки закривати. Використання перехідних рахунків дозволяє визначити фінансовий результат протягом року в основному за даними управлінського обліку без закриття всіх рахунків фінансової бухгалтерії. Таким чином створюються умови для ефективного бізнес-планування.

Двокругова система з використанням дзеркальних рахунків фінансового й управлінського обліку може існувати ізольовано один від одного. Як правило, фінансова бухгалтерія веде облік витрат в цілому по підприємству без перерозподілу за центрами відповідальності. Фінансовий результат визначають шляхом зіставлення загальної виручки від продажу (без ПДВ) із загальними витратами на реалізацію. Управлінський облік використовує ці дані як підсумкові, дзеркальне відображення забезпечується порівняння підсумкових

статей витрат з вихідними даними фінансового обліку. Вона найбільше пристосована для управління організацією й відображення витрат за центрами відповідальності. Найбільш обґрунтована, коли йдеться про облік діяльності філіалів підприємства. При цьому, за умов збереження єдності фінансового обліку та управління цілим підприємством, забезпечується індивідуальний облік по кожному підрозділу, що підвищує ступінь відповідальності.

Узагальнюючи результати проведеного нами дослідження, можна передусім зробити висновок про те, що в сучасних умовах постає гостра потреба в зміні підходів до управління вітчизняними підприємствами. Враховуючи динамічність ринкової економіки, слід обліково-управлінський процес організувати таким чином, щоб мати можливість контролювати і прямо впливати на показники діяльності кожної структурної одиниці, тобто необхідно децентралізувати відповідальність.

Основним показником діяльності будь-якого підприємства є його фінансовий результат. Сьогодні цей показник залежить не лише від фінансових можливостей суб'єкта господарювання, але й від здатності управляти ним, ефективно його обліковувати і контролювати формування на рівні кожного структурного підрозділу. Ми пропонуємо розвивати управлінський облік, запровадити на підприємствах двокругову систему обліку, з виділенням окремих рахунків для обліку показників центрів відповідальності. Облік за місцями виникнення нині є необхідним, враховуючи впровадження в дію П(с)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами». Розглянуті підходи щодо вдосконалення обліку забезпечать управління діяльністю підприємства для одержання максимальних фінансових результатів.

1. Бланк І.А. Управление прибылью. К., 1998.
2. Боброва Е.А. «Интегрированная и автономная системы организации управленческого учета» // Экономический анализ: теория и практика. 2006. № 23(80). С. 16 — 18.
3. Бухгалтерський управлінський облік / Ф. Ф. Бутинець, Т. В. Давидюк, Н. М. Малюга, Л. В. Чижевська: Підруч. / За ред. Ф. Ф. Бутинця. Житомир, 2002.
5. Друрі К. Введение в производственный и управленческий учет: пер. с англ.; под ред. С. А. Табалиной. М., 1997.
5. Задорожній З.В. Управлінський облік фінансових результатів у будівництві // Бухгалтерський облік і аудит. 2006. № 12. С. 26 — 31.
6. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291, зі змінами.
7. Крупка Я. Д. Облік інвестицій: Моногр., Тернопіль, 2001.
8. Нападовська Л. В. Управлінський облік: Підруч. К., 2004.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. №87, із змінами і доповненнями.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність за сегментами», затв. наказом Міністерства фінансів України від 19.05.2005 р. № 412, із змінами і доповненнями.