

## **УПРАВЛІНСЬКИЙ АСПЕКТ ВИЗНАЧЕННЯ ФІНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТУ**

*Робота присвячена актуальним питанням удосконалення обліку фінансових результатів, формування прибутку.*

*У роботі досліджено теоретичні основи побудови системи обліку та оцінки фінансових результатів діяльності підприємства. Внесено пропозиції по використанню методики аналізу беззбитковості продукції на основі даних управлінського обліку.*

**Ключові слова: управлінський облік, фінансовий результат, точка беззбитковості.**

У ринкових умовах перед бухгалтерським обліком постають важливі завдання: побудова обліку на підприємстві відповідно специфіки його роботи й організаційної форми господарювання; дотримання Закону “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” та національних стандартів бухгалтерського обліку; облік, аналіз і контроль на усіх ланках виробничо-збутової діяльності, правдиве й своєчасне відображення даних у звітності, облік та контроль раціональності використання майна, виробничих ресурсів; облік формування прибутку; слідкування за відповідністю витрат прибуткам, взаємовідносинами з бюджетом і повсякденне співставлення прибутків та витрат і таке інше.

Сучасні економічні відносини зумовили появу інтересу, вигоди як невід’ємної складової роботи підприємств, між якими йде постійна конкурентна боротьба за отримання прибутків. Однак отримати останній можливо лише за умови найбільш ефективного використання виробничих ресурсів, раціонального господарювання, досконалого ведення обліку і фінансово – господарського контролю прибутків і витрат.

При цьому суб’єкт господарювання повинен здійснювати ефективні заходи щодо виробництва і реалізації продукції за даними обліку і контролю.

Мірилом успішності здійснення господарської діяльності, у залежності від цілей, що стоять перед підприємством, є рівень досягнення певного соціального ефекту, ступінь задоволення широкого кола потреб [1,с.64]. Однак, реалізація цієї віддаленої перспективи можлива лише за умови досягнення підприємством у запланований термін реального економічного ефекту – отримання ним фінансового результату (прибутку).

Прибуток або збиток є кінцевим результатом господарських процесів, а, отже, є одним із об’єктів дослідження у бухгалтерському обліку [1, с.64]. Сучасні динамічно мінливі

ринкові умови наполегливо потребують вдосконалення інструментів і технологій управління підприємствами з метою підвищення ефективності господарської діяльності та максимізації прибутку.

У зв'язку із цим потрібно створити систему обліку і контролю фінансових результатів, спроможну задовольняти запити всіх користувачів облікової інформації, особливо потреби менеджменту. Потреба в якісній економічній інформації, що достовірно характеризує фінансові результати, стала невідкладною, особливо для сільськогосподарських підприємств. Але, як свідчить практика, економічна інформація не завжди відповідає вимогам менеджменту. Тому вдосконалення методики обліку і визначення фінансових результатів є актуальною проблемою для економіки сільського господарства.

Однією з найскладніших ділянок бухгалтерського обліку, а надто у сільському господарстві, є визначення фінансового результату (прибутку, збитку) діяльності підприємств за звітний період. Фінансовий результат (прибуток або збиток) є основним фактором господарської діяльності підприємства, використання інвестованого капіталу. В сучасних умовах розвитку АПК сільськогосподарські підприємства мають велику потребу в залученні інвестицій та кредитуванні. Саме фінансовий стан підприємства та показники результативності його діяльності є вирішальними чинниками при прийнятті рішень потенційними інвесторами та кредиторами. Необхідну для прийняття виважених економічних рішень інформацію про фінансові результати та фінансовий стан отримують із даних фінансової звітності, яка формується на підставі даних бухгалтерського обліку.

Реформування бухгалтерського обліку, зміни відносин власності, невизначеність законодавства викликають все більший інтерес до місця та ролі фінансового результату в обліку. Для того, щоб отримати належне уявлення про досліджувану проблему, логічно з'ясувати історичні етапи та передумови розвитку наукових знань із бухгалтерського обліку фінансових результатів діяльності підприємств як однієї з найдревніших ділянок обліку, оскільки без минулого немає майбутнього.

Неоднозначність трактування порядку та правил ведення бухгалтерського обліку, недосконалість системи обліку можуть призвести до значного зниження ефективності роботи найдосвідченішого фахівця [3, с.28]. Не останнім чинником при цьому може бути нехтування історичним досвідом та світовими традиціями розвитку прикладної бухгалтерської науки.

В діяльності підприємства на сьогодні мають місце декілька видів прибутку в залежності від певних ознак.

За характером використання в складі прибутку, що залишається після сплати податків та інших обов'язкових платежів (чистого прибутку) виділяють:

1) капіталізований прибуток (використовують також термін "нерозподілений прибуток").

Він характеризує ту суму, яка спрямована на фінансування приросту активів підприємства, тобто це та частина прибутку, яка повертається у виробництво чи торгівлю (оборот) для подальшого розширення, а не йде на споживання;

2) спожитий прибуток (або розподілений) – характеризує ту частину прибутку, яка витрачається на виплати власникам (акціонерам), персоналу чи на соціальні програми підприємства [4].

Частина бухгалтерської інформації, яка використовується управлінською ланкою для прийняття рішень, виробляється відокремленою системою бухгалтерського обліку, що носить назву управлінський облік.

Сучасний управлінський облік, використовуючи зовнішню та внутрішню інформацію, забезпечує потреби не тільки виробництва, а й маркетингу, управління та інших функцій бізнесу. Він здійснює аналіз діяльності з урахуванням як поточних, так і довгострокових цілей, розробляє методи отримання, збору інформації про вирішальні фактори успіху: якість, інновації, час тощо.

Отже, управлінський облік – підсистема бухгалтерського обліку, яка в межах одного підприємства забезпечує його управлінський апарат інформацією, що використовується для планування, управління і контролю за діяльністю підприємства. Цей процес включає виявлення, вимір, збір, аналіз, підготовку, інтерпретацію, передачу і приймання інформації, необхідної управлінському апарату для виконання його функцій

Цей облік покликаний задовольняти інформаційні потреби тільки керівництва фірми. Основним чинником при цьому є своєчасність одержання докладної і правдивої інформації про доходи і витрати, як на підприємстві в цілому, так і на окремих його ділянках. У рамках управлінського обліку виробничих підприємств здійснюється докладний облік доходів і фінансових результатів діяльності.

Основними завданнями управлінського обліку є:

- облік витрат і калькулювання собівартості продукції;
- внутрішньофірмове бухгалтерське планування на основі використання облікової методології, принципу подвійного запису та бухгалтерських рахунків.

Результатом такого планування є розрахунок майбутніх параметрів розвитку підприємства, які зводяться і узагальнюються у вигляді прогнозних показників в бухгалтерському балансі, звіті про фінансові результати, звіті про рух грошових коштів;

- складання внутрішньої звітності про витрати, обсяги виробництва і реалізацію продукції, спожиті ресурси і ефективність роботи структурних підрозділів підприємства;

- аналіз співвідношення між витратами, обсягами продаж і прибутком підприємства;
- планування, облік і аналіз доходів і результатів діяльності за напрямками, підрозділами, сегментами, центрами відповідальності тощо.

Основна вимога, що висувається до даного виду обліку – оперативність складання і подання внутрішньої звітності, що дозволяє щоденно здійснювати контроль за використанням ресурсів, виконанням договорів та рухом грошових коштів.

Дані управлінського обліку потрібні керівнику підприємства при плануванні, контролі, оцінці операцій господарської діяльності і прийнятті управлінських рішень.

Отже, управлінський облік постачає необхідну інформацію для прийняття оптимальних рішень. Виходячи із зазначеного, управлінський облік – це процес підготовки інформації, яка необхідна менеджеру для планування, контролю і прийняття обґрунтованих управлінських рішень з поточної виробничо-комерційної діяльності підприємства.

Велику роль в управлінні прибутком на основі управлінського обліку займає операційний аналіз або система “взаємозв'язок витрат, обсягу реалізації і прибутку”.

Операційний аналіз – це елемент управління витратами підприємства, за допомогою якого визначають вплив структури витрат і виручки на рентабельність продукції або підрозділів підприємства. Поширеними є і інші назви операційного аналізу: аналіз беззбитковості і маржинального прибутку, CVP – аналіз (аналіз “витрати – обсяг – прибуток” (“cost – volume – profit”)).

Загальна структура управлінського обліку фінансових результатів наведена на рисунку 1.

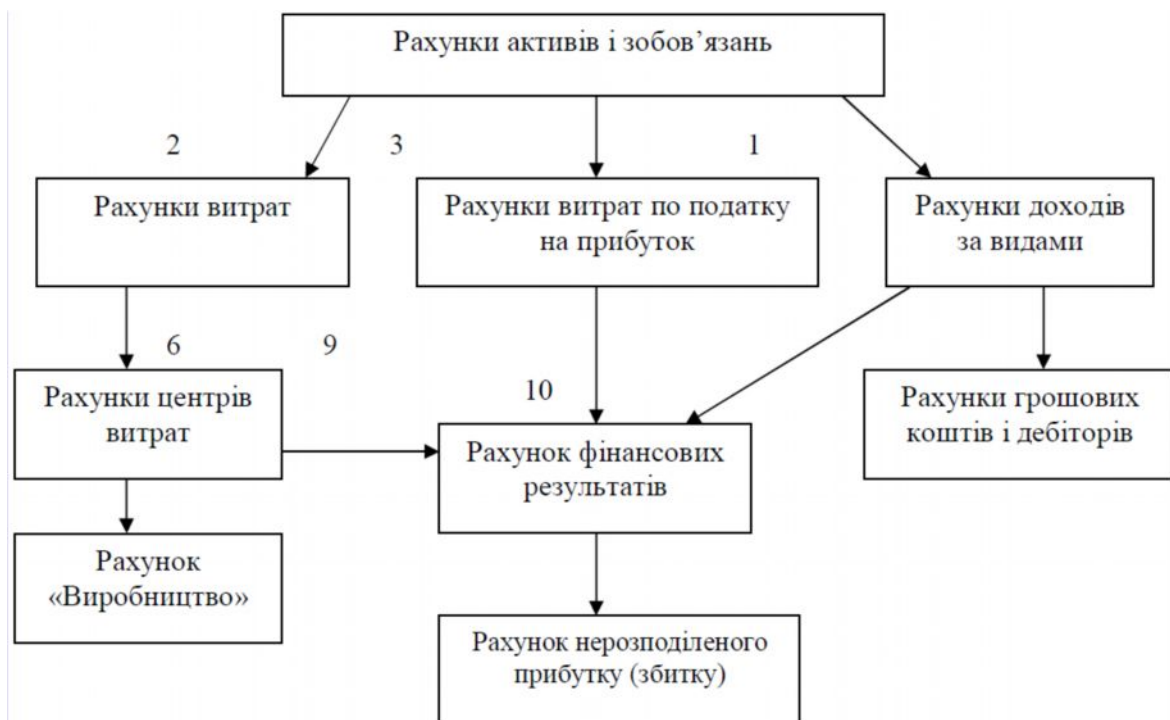


Рис. 1. Загальна структура управлінського обліку фінансових результатів

1 – відображення доходів звітного періоду; 2 - відображення витрат звітного періоду; 3 - формування нарахованого за звітний період податку; 4 - нарахування доходів; 5 - перегрупування витрат за центрами загальна; 6 - сума виробничих витрат; 7 – списання нарахованого за звітний період податку; 8 - списання доходів; 9 - списання витрат; 10 – визначення нерозподіленого прибутку.

Ефективність операційного аналізу для розробки управлінських рішень визначається тим, що маркетингові дослідження, облік витрат, фінансовий аналіз і виробниче планування стають єдиним інструментом управління фінансами, що дозволяє проводити просте і ефективне моделювання впливу різних факторів на розмір прибутку, який отримує підприємство, а саме:

- обсяг і структура виробництва і реалізації продукції;
- склад і величина витрат (як змінних, так і постійних);
- ціни на продукцію;
- структурні зрушення в асортименті продукції.

Операційний аналіз включає:

- розрахунок рівня беззбитковості;
- оцінку фінансової міцності і вкладу на покриття;
- розрахунок операційного ліверіджу;
- мінімізацію операційних ризиків підприємства (за показниками ліквідності, фінансової стійкості, рентабельності) тощо.

Основними показниками операційного аналізу є:

- маржинальний прибуток;
- чистий прибуток;
- точка беззбитковості – це такий обсяг реалізації, коли доходи підприємства дорівнюють його затратам, а підприємство не має ні прибутку, ні збитку;
- запас фінансової міцності – це величина, на яку фактична (або запланована) виручка від реалізації перевищує беззбитковий оборот;
- операційний ліверідж ( з англ. leverage – важіль) – це механізм управління прибутком підприємства, який базується на оптимізації співвідношення постійних і змінних витрат.

Операційний аналіз дозволяє менеджеру визначити найбільш оптимальне співвідношення між змінними витратами на одиницю продукції, постійними витратами, ціною, обсягом випуску та обсягом реалізації продукції, а також зменшити ризик.

Головним об'єктом в процесі операційного аналізу є витрати. В основу аналізу “витрати – обсяг – прибуток” покладено класифікацію витрат на змінні та постійні.

Класифікація за типом “поведінки” витрат в залежності від змін обсягів виробництва (або рівня активності компанії) є найбільш важливою для цілей планування і контролю.

Зростання або зниження обсягу виробництва (реалізації) викликає відповідне зростання або зниження рівня певних витрат. При цьому інші витрати залишаються незмінними.

Змінними (умовно-змінними) називають витрати, загальний розмір яких зростає або зменшується прямо пропорційно зміні обсягу виробництва (реалізації). Основними прикладами таких витрат є: прямі витрати матеріалів, сировини, палива, заробітна плата робочого персоналу та інші витрати виробничого призначення.

Один з цікавих аспектів поведінки змінних витрат полягає у тому, що змінні витрати залишаються постійними в розрахунку на одиницю продукції.

Постійні (умовно-постійні) витрати – це витрати, загальна величина яких залишається незмінною при зміні обсягів діяльності.

Вони пов’язані з існуванням підприємства і повинні бути оплачені, навіть коли воно нічого не виробляє. Однак вони можуть змінюватись в разі реорганізації виробництва, внесення змін у законодавство тощо. До постійних витрат належать: рентні платежі, амортизаційні відрахування будівель, устаткування, орендна плата, заробітна плата адміністративно-керівного складу тощо.

Як було вже сказано вище, важливим елементом *аналізу взаємозв’язку “витрати – обсяг – прибуток”* є визначення критичного обсягу продажу за допомогою точки беззбитковості.

Точка беззбитковості – обсяг продажу (діяльності), за якого:

– доходи підприємства дорівнюють його витратам (тобто підприємство не має ні прибутку, ні збитків);

– маржинальний дохід дорівнює загальним постійним витратам.

Точку беззбитковості можна виразити в натуральних (кількість продукції), грошових (виручка) одиницях, або у відсотках до нормальної потужності.

Точку беззбитковості у грошових одиницях можна вивести з рівняння:

$$Pr = Zv + Pv + Op, (1)$$

де: Пр – продаж;

Зв – змінні витрати;

Пв – постійні витрати;

Оп – операційний прибуток.

Оскільки прибуток у точці беззбитковості дорівнює нулю, то:

$$BES = Zv + Pv, (2)$$

де: BES - точка беззбитковості у грошових одиницях;

Для використання маржинального методу перетворимо рівняння (3.1) таким чином:

$$Ц * Об \text{ на одиницю} = Зв * Об + Пв, (3)$$

де: Ц – ціна;

Об на одиницю – обсяг на одиницю;

Об – обсяг.

Звідси:

$$BEU = Пв / (Ц - Зв \text{ на одиницю}), (4)$$

де: BEU - Точка беззбитковості в натуральних одиницях;

Зв на одиницю - змінні витрати на одиницю.

Різниця між ціною продукту і сумарними змінними витратами на його виробництво називається вкладеним (маржинальним) доходом. Знаючи розмір постійних витрат і величину вкладеного (маржинального) доходу можна розрахувати точку беззбитковості продукту, як обсяг продажу, при якому сукупний вкладений (маржинальний) дохід повністю покриває постійні витрати. Тоді:

$$BEU = Пв / Мд, (5)$$

де: Мд - маржинальний доход.

Кожна одиниця продукції, продана вище точки беззбитковості, дає підприємству чистий прибуток.

Для обчислення точки беззбитковості у грошових одиницях можна використовувати коефіцієнт маржинального доходу.

$$Кмд = Мд / Пр = Мд \text{ на одиницю} / Ц, (6)$$

де: Кмд - коефіцієнт маржинального доходу;

Мд на одиницю - маржинальний дохід на одиницю.

Точку беззбитковості в грошових одиницях за допомогою коефіцієнту маржинального доходу обчислюють за формулою:

$$BES = Пв / Кмд (7)$$

Для визначення впливу на прибуток зміни обсягу продаж можна використати запас міцності (безпеки).

Запас міцності – величина, на яку фактичний (або запланований) обсяг продажу перевищує беззбитковий обсяг продажу:

$$Зм = Пр - Тб, (8)$$

де: Зм – запас міцності;

Тб – точка беззбитковості.

Запас міцності відображає граничну величину можливого зниження обсягу продажу без ризику зазнати збитків.

Кожна одиниця продукції, продана вище точки беззбитковості, дає підприємству чистий прибуток. Якщо обсяг реалізації продукту нижче точки беззбитковості, то це означає, що виробництво даного виду продукції є для підприємства збитковим. Дослідивши механізм операційного обліку в системі планування прибутку можна відзначити наступне: впровадження управлінського обліку та проведення аналізу операційного ліверіджу для оцінки фінансових результатів підприємства, зв'язок цього показника з іншими елементами в системі "витрати – обсяг – прибуток", дозволить ефективно управляти прибутком в ситуаціях, пов'язаних зі зміною обсягів виробництва продукції.

### СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ:

1. Войналович О.П. Рахунки результатів діяльності: аналітичний огляд // Вісник ЖІТІ. – 2002. - №21. – с. 287-289
2. Юшко С.В. Категорії валового і чистого доходу: їх історія та майбутнє // Економіка АПК – 2001. - №1. – 112с.
3. Бухгалтерський облік у сільському господарстві. Навч. посібник для студ. ВУЗів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. За ред проф. Ф.Ф.Бутинця та к.е.н. доц. М.М.Коцупатрого. – Житомир.: ПП “Рута”, 2003. – 512с.
4. Гаращенко О.В. Облік і аналіз формування фінансових результатів та розподілу прибутку: Автореф. дис. канд. екон. наук : 08.06.04 [Електронний ресурс] / Київ. нац. екон. ун-т. - К., 2004. - 19с.

### **PATARIDZE-VYSHYNSKA M.V. ADMINISTRATIVE ASPECT OF DETERMINATION OF FINANCIAL RESULT.**

*Work is devoted pressing questions of improvement of the account of financial results, profit formations.*

*In the article theoretical bases of construction of system of the account and an estimation of financial results of activity of the enterprise are investigated. Offers on use of a technique of the analysis of profitable productions on the basis of facts of the administrative account are moved.*

**Keywords: administrative account, financial result, profitable point.**



**ПАТАРИДЗЕ-ВИШИНСКАЯ М.В. УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ АСПЕКТ  
ОПРЕДЕЛЕНИЯ ФИНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТА.**

*Работа посвящена актуальным вопросам усовершенствования учета финансовых результатов, формирования прибыли.*

*В работе исследованы теоретические основы построения системы учета и оценки финансовых результатов деятельности предприятия. Внесены предложения по использованию методики анализа безубыточности продукции на основе данных управленческого учета.*

**Ключевые слова:** управленческий учет, финансовый результат, точка безубыточности.