

Зелікман В.Д.

## ОБЛІК І АНАЛІЗ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА НА ОСНОВІ ФОРМУВАННЯ БАГАТОМІРНОГО МАСИВУ ЕЛЕМЕНТАРНИХ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

*В роботі запропонований методичний підхід до інформаційно-аналітичного забезпечення процесу управління фінансовими результатами діяльності підприємства. Розроблений підхід заснований на формуванні та використанні багатомірного масиву елементарних фінансових результатів, який має забезпечити керівництву підприємства можливість поглибленого аналізу впливу певних факторів на фінансовий результат підприємства в цілому та визначити внесок певного підрозділу, виду продукції тощо у формування загального результату діяльності. Це дозволить приймати максимально зважені та обгрунтовані рішення з управління прибутком підприємства, а отже призведе до покращення інформаційно-аналітичного забезпечення процесу управління в цілому.*

**Ключові слова:** фінансові результати, облік, аналітична інформація, масив даних, факторний аналіз, елементарний фінансовий результат, центр відповідальності.

**Постановка проблеми.** У сучасних умовах діяльності вітчизняних підприємств особливо гостро постає проблема підвищення ефективності їх діяльності, що вимагає від керівництва підприємств прийняття зважених і обгрунтованих управлінських рішень, у тому числі з питань управління прибутком підприємства. Це, у свою чергу, потребує створення на підприємстві якісної системи обліку, яка б забезпечувала можливість проведення повного всебічного аналізу причин досягнення певних фінансових результатів та визначення впливу на них певних факторів. Тому питання, пов'язані з пошуком нових методів і підходів до удосконалення обліку і аналізу діяльності підприємства в системі управління його фінансовими результатами, є своєчасними та актуальними.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Вирішенню окремих питань удосконалення системи управління фінансовими результатами підприємств та її обліково-аналітичного забезпечення присвячена велика кількість досліджень і публікацій. Так, зокрема, І.О. Бланк [1] розглядає управління формуванням прибутку в процесі операційної, інвестиційної та фінансової діяльності, а також проблеми його розподілу. Рядом авторів досліджені теоретичні аспекти управління фінансовими результатами [2], їх зміст та сутність [3]. Багато робіт присвячені механізму управління фінансовими результатами підприємств [4-6], а також моделюванню процесів отримання та використання прибутку [7] та напрямам їх вдосконалення [8, 9].

Особлива увага приділяється питанням обліку фінансових результатів та їх аналізу [10-12] як необхідним складовим системи інформаційно-аналітичного забезпечення управлінням діяльністю підприємств [13, 14]. Проте проблема отримання максимально деталізованої аналітичної інформації в системі управління прибутком підприємства залишається невирішеною.

**Формулювання цілей статті.** Метою даної роботи є формування методичного підходу до обліку фінансових результатів діяльності підприємства, який забезпечив би користувачів аналітичною інформацією для прийняття зважених та обгрунтованих рішень з управління прибутком.

**Опис основного матеріалу дослідження.** На формування фінансового результату впливає багато чинників, кожен з яких впливає на кінцевий результат діяльності підприємства – прибуток, або збиток. Загалом можна відмітити, що облік та аналіз фінансових результатів можна вести в багатьох розрізах: часу, центрів відповідальності, продуктів виробництва, контрагентів тощо. При цьому під фінансовим результатом в розрізі періоду часу розуміється різниця між доходами та витратами, отриманими (понесеними) за певний проміжок часу; під фінансовим результатом в розрізі продуктів підприємства – різниця між доходами та витратами, отриманими (понесеними) від виробництва певного виду продукту; під фінансовим результатом в розрізі центрів відповідальності – різниця між доходами та витратами, отриманими (понесеними) певним центром відповідальності; під фінансовим результатом в розрізі контрагентів – різниця між доходами та витратами, отриманими (понесеними) внаслідок взаємодії (здійснення господарської операції) з певним контрагентом

і таке інше.

З урахуванням наведених чинників для більш повного висвітлення фінансових результатів доцільно створити багатомірний масив інформації щодо формування фінансових результатів підприємства, отриманий в багатьох розрізах, тобто сформувати сукупність елементарних фінансових результатів. Під елементарним фінансовим результатом (ЕФР) розуміється фінансовий результат, отриманий певним центром відповідальності від окремого продукту підприємства за певний одиничний проміжок часу внаслідок взаємодії підприємства з певним контрагентом.

Використання сукупності елементарних фінансових результатів, сформованих згідно певних критеріїв, дозволить отримати та проаналізувати повну інформацію стосовно залежності фінансового результату від впливу різних складових – періоду часу, окремого продукту підприємства, центру відповідальності, контрагента тощо.

Для формування багатомірного масиву елементарних фінансових результатів необхідно розробити систему кодування, яка буде функціонувати в умовах промислового підприємства. Інформації стосовно різних складових фінансового результату мають бути присвоєні індекси для кожного елемента за кожним параметром багатомірного масиву елементарних фінансових результатів.

Визначення елементарного фінансового результату здійснюється за формулою:

$$E_{t,p,c,k} = D_{t,p,c,k} - B_{t,p,c,k}, \quad (1)$$

де  $E_{t,p,c,k}$  – елементарний фінансовий результат, отриманий за певний проміжок часу за певним продуктом підприємства певним центром відповідальності внаслідок взаємодії з певним контрагентом;

$D_{t,p,c,k}$  – елементарний дохід, отриманий за певний проміжок часу за певним продуктом підприємства певним центром відповідальності внаслідок взаємодії з певним контрагентом;

$B_{t,p,c,k}$  – елементарні витрати, понесені за певний проміжок часу за певним продуктом підприємства певним центром відповідальності внаслідок взаємодії з певним контрагентом;

$t$  – номер проміжку часу, за який визначений елементарний фінансовий результат;

$p$  – номер продукту, за яким визначений елементарний фінансовий результат;

$c$  – номер центру відповідальності, за яким визначений елементарний фінансовий результат;

$k$  – номер контрагенту, за яким визначений елементарний фінансовий результат.

Таким чином, у загальному вигляді фінансовий результат визначається за формулою:

$$\Phi P = \sum_{t=t_1}^{t_2} \sum_{p=p_1}^{p_2} \sum_{c=c_1}^{c_2} \sum_{k=k_1}^{k_2} D_{t,p,c,k} - \sum_{t=t_1}^{t_2} \sum_{p=p_1}^{p_2} \sum_{c=c_1}^{c_2} \sum_{k=k_1}^{k_2} B_{t,p,c,k}, \quad (2)$$

де  $[t_1;t_2]$  – проміжок часу, за який визначається фінансовий результат;

$[p_1;p_2]$  – сукупність видів найменувань з сортаменту продукції підприємства, за якими визначається фінансовий результат;

$[c_1;c_2]$  – сукупність центрів відповідальності, за якими визначається фінансовий результат;

$[k_1;k_2]$  – сукупність контрагентів, внаслідок взаємодії з якими визначається фінансовий результат.

Використання формули (2) вимагає присвоєння конкретних значень індексів кожному елементарному проміжку часу, виду продукції, центру відповідальності та контрагенту в умовах конкретного підприємства.

Мінімальним періодом часу для розрахунку фінансового результату доцільно встановити одну добу, тому індекс проміжку часу ( $t$ ) визначатиметься у форматі «XXYYY», де XX – останні дві цифри порядкового номеру року (методика передбачає аналіз фінансових результатів, починаючи з 2000 року), YYY – порядковий номер дня у році згідно даних фінансових таблиць.

Наприклад, фінансовий результат за перший тиждень 2015 року (дні з 1 по 7) по підприємству в цілому за усіма продуктами, центрами відповідальності та контрагентами визначатиметься за формулою:

$$\Phi P = \sum_{t=15001}^{15007} \sum_{p=1}^P \sum_{c=1}^C \sum_{k=1}^K D_{t,p,c,k} - \sum_{t=15001}^{15007} \sum_{p=1}^P \sum_{c=1}^C \sum_{k=1}^K B_{t,p,c,k}, \quad (3)$$

де  $P$  – загальна кількість продуктів на даному підприємстві;

$C$  – загальна кількість центрів відповідальності на даному підприємстві;

$K$  – загальна кількість контрагентів, з якими взаємодіє дане підприємство.

Присвоєння індексів видам продукції має здійснюватись відповідно сортаменту продукції підприємства, і фінансовий результат від виробництва та реалізації певного продукту за певний період часу по підприємству в цілому за усіма центрами відповідальності та контрагентами визначатиметься за формулою:

$$\begin{aligned} & \Phi P(t = [t_1;t_2]; p = p_i) = \\ & = \sum_{t=t_1}^{t_2} \sum_{c=1}^C \sum_{k=1}^K D_{t,p,c,k} - \sum_{t=t_1}^{t_2} \sum_{c=1}^C \sum_{k=1}^K B_{t,p,c,k}, \quad (4) \end{aligned}$$

де  $p_i$  – певний продукт підприємства.

Аналогічно фінансовий результат, отриманий певним центром відповідальності за певний період часу від виробництва та реалізації усіх видів продукції за усіма контрагентами,

визначатиметься за формулою:

$$\Phi P(t = [t_1; t_2]; c = c_i) = \sum_{t=t_1}^{t_2} \sum_{p=1}^P \sum_{k=1}^K D_{t,p,c,k} - \sum_{t=t_1}^{t_2} \sum_{p=1}^P \sum_{k=1}^K B_{t,p,c,k}, \quad (5)$$

де  $c_i$  – певний центр відповідальності на даному підприємстві.

Нарешті, фінансовий результат, отриманий внаслідок взаємодії з певним контрагентом підприємства (здійснення господарських операцій) за певний період часу від виробництва та реалізації усіх видів продукції по підприємству в цілому (усіма центрами відповідальності), визначатиметься за формулою:

$$\Phi P(t = [t_1; t_2]; k = k_i) = \sum_{t=t_1}^{t_2} \sum_{p=1}^P \sum_{c=1}^C D_{t,p,c,k} - \sum_{t=t_1}^{t_2} \sum_{p=1}^P \sum_{c=1}^C B_{t,p,c,k}, \quad (6)$$

де  $k_i$  – певний контрагент, який взаємодіє з даним підприємством.

Зрозуміло, що масив елементарних фінансових результатів та пов'язана з ними методика розрахунків мають бути інтегрована до загальної комп'ютеризованої системи обліку на підприємстві, що дозволить здійснювати

автоматичне визначення фінансового результату для оцінки впливу на нього різних факторів при відповідних умовах запиту.

**Висновки і перспективи подальших досліджень.** Таким чином, запропонований методичний підхід, заснований на формуванні та використанні багатомірного масиву елементарних фінансових результатів, має забезпечити керівництву підприємства можливість поглибленого аналізу впливу певних факторів на фінансовий результат підприємства в цілому та визначити внесок певного підрозділу, виду продукції тощо у формування загального результату діяльності, що дозволить приймати максимально зважені та обгрунтовані рішення з управління прибутком підприємства, а отже призведе до покращення інформаційно-аналітичного забезпечення процесу управління в цілому.

Напрямом проведення подальших досліджень має стати розробка системи документального забезпечення запропонованого методичного та форм відображення аналітичної інформації, отриманої на основі використанні багатомірного масиву елементарних фінансових результатів в умовах діяльності вітчизняних підприємств.

## ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бланк И.А. Управление прибылью / И.А. Бланк // 3-е изд., перераб. и доп. – К.: Ника-Центр, 2007. – 768 с.
2. Говорушко Т.А. Теоретичні аспекти сутності управління фінансово-економічними результатами діяльності підприємства [Електронний ресурс] / Т.А. Говорушко, М.І. Арич. – Режим доступу: <http://dSPACE.nuft.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/2651/3/Theoretical%20aspects%20of%20nature.pdf>.
3. Уткіна Н.В. Економічний зміст фінансового результату діяльності підприємства : історичний аспект / Н.В. Уткіна // Формування ринкових відносин в Україні. – 2007. – № 11. – С. 133 – 138.
4. Дікань Л.В. Складові та основні функції управління фінансовим результатом підприємства / Л.В. Дікань, О.О. Вороніна // Економіка розвитку. 2008. – № 1(45). – С. 66 – 68.
2. Вороніна О.О. Управління фінансовим результатом промислового підприємства : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.04 – економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності) / О.О. Вороніна. – Харківський національний економічний університет, Харків, 2009. – 23 с.
3. Чорна О.М. Механізм управління прибутком підприємства в Україні / О.М. Чорна, О.О. Мацнева // Науковий вісник: Фінанси, банки, інвестиції. – 2012. – № 1. – С. 30 – 35.
4. Захарова Ю.В. Моделювання тенденцій розвитку прибутку підприємства при реалізації виробничої стратегії / Ю.В. Захарова // Формування ринкових відносин в Україні. – 2003. – № 7. – С. 80 – 83.
5. Марюта О. Адаптивне управління прибутком підприємства / О. Марюта // Фінанси України. – 2004. – № 3. – С. 83 – 89.
6. Зінченко О.А. Управління якістю фінансового результату підприємства / О.А. Зінченко // Актуальні проблеми економіки. – 2010. – № 1. – С. 109 – 115.
7. Тесленко Т.І. Облік фінансових результатів: проблеми та шляхи вдосконалення / Т.І. Тесленко, Н.В. Конькова // Бізнесінформ. – 2013. – № 4. – С. 356 – 361.
8. Ямборко Г.А. Особливості аналізу фінансових результатів підприємств України / Г.А. Ямборко // Економіка: проблеми теорії та практики. Збірник наукових праць. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2008. – Вип. 177. – Т.2. – С. 603 – 611.
9. Король Г.А. Финансовый контроль: учет, проверка, анализ: Монография / Г.А. Король, Р.Б. Сокольская, В.Д. Зеликман // Днепропетровск: Наука и образование, 2004. – 192 с.
10. Друри К. Управленческий и производственный учет / Колин Друри. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 528 с.
11. Голов С.Ф. Управленческий учет / С.Ф. Голов // Харків: Фактор, 2009. – 786 с.

## REFERENCES

1. Blank, I.A. (2007). *Upravlenie pribyl'ju* [Profit Management]. Kyiv: Nika-Centr [in Russian].

2. Hovorushko, T.A. (2012). Teoretychni aspekty sutnosti upravlinnia finansovo-ekonomichnymy rezultatamy diialnosti pidpriemstva [Theoretical Aspects of Essence of Enterprise Financial and Economic Results Management]. Retrieved from <http://dspace.nuft.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/2651/3/Theoretical%20aspects%20of%20nature.pdf> [in Ukrainian].
3. Utkina, N.V. (2007). Ekonomichnyi zmist finansovoho rezultatu diialnosti pidpriemstva : istorychnyi aspekt [The Economic Content of the Financial Results of Enterprise Activities : a Historical Aspect] / Formuvannia rynkovykh vidnosyn v Ukraini – The Forming of Market Relations in Ukraine, 11, pp.133-138 [in Ukrainian].
4. Dikan, L.V. & Voronina, O.O. (2008). Skladovi ta osnovni funktsii upravlinnia finansovym rezultatom pidpriemstva [Components and Basic Functions of Enterprise Financial Results Management]. Ekonomika rozvytku – Development of Economic, 1(45), pp.66-68 [in Ukrainian].
5. Voronina, O.O. (2009). Upravlinnia finansovym rezultatom promyslovoho pidpriemstva [Management of Industrial Enterprise Financial Result]. Extended abstract of candidate's thesis. Kharkiv: KhNUE [in Ukrainian].
6. Chorna, O.M. & Matsnieva O.O. (2012). Mekhanizm upravlinnia prybutkom pidpriemstva v Ukraini [The Mechanism of Profit Management at Enterprise in Ukraine]. Naukovyi Visnyk: Finansy, Banky, Investytsii – Scientific Journal: Finance, banks, investment, 1, pp.30-35 [in Ukrainian].
7. Zakharova, Iu.V. (2003). Modeliuvannia tendentsii rozvytku prybutku pidpriemstva pry realizatsii vyrobnychoi stratehii [The Simulation of Development Trends of Enterprise Profit in the Implementation of Production Strategy]. Formuvannia rynkovykh vidnosyn v Ukraini – The Forming of Market Relations in Ukraine, 7, pp.80-83 [in Ukrainian].
8. Mariuta, O. (2004). Adaptivne upravlinnia prybutkom pidpriemstva [Adaptive Management of Enterprise Profit]. Finansy Ukrainy – Finance of Ukraine, 3, pp.83-89 [in Ukrainian].
9. Zinchenko, O.A. (2010). Upravlinnia yakistiu finansovoho rezultatu pidpriemstva [Management of Enterprise Financial Results Quality]. Aktualni problemy ekonomiky – Actual economic problems, 1, pp.109-115 [in Ukrainian].
10. Teslenko, T.I. & Konkova, N.V. (2013). Oblik finansovykh rezultativ: problemy ta shliakhy vdoskonalennia [Accounting of Financial Results: Problems and Ways to Improve]. Biznesinform – BusinessInform, 4, pp.356-361 [in Ukrainian].
11. Yamborko, H.A. Osoblyvosti analizu finansovykh rezultativ pidpriemstv Ukrainy [Features of Analyzing of Financial Results of Ukrainian Enterprise]. Ekonomika problemy teorii ta praktyky: zbirnyk naukovykh prats – Economy: Problems of Theory and Practice. Collected Works, 177, (Vols.2), (pp.603-611). Dnipropetrovsk: DNU, [in Ukrainian].
12. Korol, G.A., Sokolskaja, R.B. & Zelikman V.D. (2004). Finansovyj kontrol: uchet, proverka, analiz: Monografiya [Financial Control: Accounting, Checking, Analysis: Monography]. Dnepropetrovsk: Nauka i obrazovanie [in Russian].
13. Druri, K. (2002). Upravlencheskij i proizvodstvennyj uchet [Managerial and Manufacturing Accounting]. Moscow: JuNITI-DANA [in Russian].
14. Golov, S.F. (2009). Upravlencheskij uchet [Managerial Accounting]. Kharkiv: Faktor [in Russian].

*Одержано 01.02.2016 р.*