

напрямок удосконалення обліку і це визнається багатьма авторами стосовно підприємств інших галузей народного господарства. Для сільськогосподарських підприємств це не має особливого значення, тому що в них застосовується інша система оподаткування, але це означає, що побудова обліку на інших ділянках створює серйозну облікову проблему.

Узгодження облікової політики із управлінським обліком не розглядається ні в одному МСФО та П(с)БО, бо цей вид обліку у Законі України віддано на відкуп бухгалтерії конкретного підприємства. У сільськогосподарських підприємствах України це єдиний розділ звітності, де належним чином вирішується питання зіставності звітних даних і доводиться доцільність і необхідність уніфікації обліку.

**Висновки.** Тому, на нашу думку, не можна допускати, щоб кожне окреме підприємство використовувало індивідуальну методику розрахунку собівартості продукції, бо зіставлення даних форми 50-с.г. (в сучасних умовах вона розглядається як статистичне спостереження, але будується на управлінському обліку) буде на досить низькому рівні. Тому належна побудова облікової політики має передбачати не тільки узгодження фінансового обліку з управлінським, але і узгодження фінансового обліку із статистичною звітністю.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Гироль С.В. Радченко О.Д. Складові облікової політики сільськогосподарських підприємств / С.В. Гироль, О.Д. Радченко // Економіка АПК. – 2008. – №10.
2. Дерій В. Облікова політика в Україні: реалії та перспективи / В. Дерій, Н. Мельник // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – №7.
3. Кучеренко Т. Регламентування облікової політики фінансової звітності / Т. Кучеренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 5. – С. 24–34.
4. Моссаковський В.Б. Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні: Монографія / В.Б. Моссаковський. – К.: Інтерпрес ЛТД, 2009. – 326 с.
5. Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 32 "Інвестиційна нерухомість", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 2 липня 2007 року № 779 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
6. Хендриксен Е.С. Теория бухгалтерского учета / Пер. с англ. под ред. проф. Я.В. Соколова / Е.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.
7. Хомин П.Я. Облікове забезпечення звітності сільськогосподарських підприємств (методологія і методика) / П.Я. Хомин. – Тернопіль: Економічні думи, 2001. – С. 453.

УДК 657:334.723

### УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПІДПРИЄМСТВА ЗА СЕГМЕНТАМИ ДІЯЛЬНОСТІ

Ігнатенко Т.В., аспірант

Київський національний торговельно-економічний університет

*В статье раскрыт учет финансовых результатов на предприятиях торговли в системе управленческого учета с целью принятия эффективных решений в разрезе выделенных сегментов деятельности.*

**Ключевые слова:** *финансовые результаты, производственные результаты, маржинальный доход, полумаржа, директ-костинг.*

*The account of financial results at trade enterprises in the system of administrative account in order to make effective decisions in the context of selected business segments is revealed.*

**Key words:** *financial results, production results, marginal profit, semimargin, direct-costing.*

**Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями.** Розвиток ринкових відносин в Україні активізував ділову ініціативу вітчизняних суб'єктів господарювання. Створення великих торговельних фірм, відкриття філій у різних географічних регіонах країни та за кордоном є передумовою необхідності формування і надання інформації за сегментами діяльності організації, важливою складовою якої є результати діяльності. Для прийняття ефективних управлінських рішень необхідна достовірна інформація про результати діяльності, сформована з урахуванням специфіки господарювання підприємств та їх організаційної структури.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми.** Питання обліку фінансових результатів досліджували такі науковці, як Нападовська Л.В., Бланк І.А., Бутинець Ф.Ф., Задорожний З.В., Крупка Я.Д., Друрі К. та інші. Так, професор Нападовська Л.В. пропонує здійснювати «розподіл обліку на фінансовий і управлінський для досягнення конкретних фінансових результатів» [6]. Бланк І.А. зазначає: «ефективний механізм управління прибутком підприємства дозволяє в повному обсязі реалізувати поставлені перед ним цілі і завдання» [1]. На думку Задорожного З.В., «фінансовий результат є одним із показників не тільки фінансової та податкової, а й внутрішньогосподарської (управлінської) звітності і виступає об'єктом управлінського обліку» [3].

Проте аспекти обліку фінансових результатів за сегментами діяльності в практиці функціонування вітчизняних торговельних підприємств змістовно не розглядалися, що і викликало необхідність подальших досліджень.

**Метою** статті є дослідження сегментарного обліку фінансових результатів як складової системи управлінського обліку на вітчизняних суб'єктах господарювання.

**Об'єктом дослідження** виступає облік фінансових результатів діяльності як складової управлінського обліку.

**Результати дослідження.** Діяльність сегментів можна об'єктивно оцінити, здійснюючи контроль фінансових результатів кожного з них. Ефективно організована система обліку фінансових результатів надає можливість своєчасно виявляти та усувати недоліки, здійснювати пошук резервів для покращення фінансового стану підприємства.

У статті з ГКУ визначено, що основним кінцевим показником кожного підприємства є прибуток [2]. Але для стратегічного управлінського обліку не менш важливими є виробничі результати (які впливають на якість виготовленої продукції та реалізованих товарів, конкурентоспроможність тощо) як для підприємства в цілому, так і за окремо виділеними сегментами діяльності. Узагальнена схема структури виробничих результатів у розрізі ділянок обліку для сегментів діяльності підприємства наведена на рис. 1.

Отже, сегмент діяльності підприємства повинен відповідати одночасно і за фінансові, і за виробничі показники. Так, за стан основних засобів на підприємстві несе відповідальність сегмент діяльності, який розпоряджається ними, а саме: виявляє нерентабельні основні засоби, здійснює модернізацію, проводить ремонти тощо. Обліковувати результати за іншими ділянками обліку необхідно аналогічно за кожним виділеним сегментом діяльності підприємства.

Правильно організована система обліку фінансових результатів надає можливість оперативно приймати ефективні управлінські рішення щодо окремих сегментів та підприємства загалом, що в майбутньому впливає на кредитоспроможність, інвестиційну привабливість, а також ринкову вартість компанії.

Методика обчислення та зміст поняття «фінансовий результат» визначаються П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87. Основна мета діяльності підприємства – максимізація прибутку та мінімізація збитків, досягнення якої є можливим, здійснюючи контроль за формуванням фінансових результатів організації. Згідно з законодавством України фінансовий результат визначається шляхом вирахування з доходів підприємства усіх понесених протягом звітного періоду витрат [4]. Отже, здійснюючи постійний контроль за доходами та витратами, які виникають протягом звітного періоду, провівши децентралізацію облікового та управлінського процесу, можна управляти результатом діяльності підприємства. Професор Бланк І.А. стверджує: «успішне функціонування системи управління прибутком визначається ефективністю її організаційного забезпечення», а «система організаційного забезпечення управління прибутком являє собою взаємопов'язану сукупність внутрішніх структурних служб і підрозділів підприємства, що забезпечують розробку і прийняття управлінських рішень по окремих питаннях формування, розподілу і використання прибутку» [1]. Отже, для підвищення рівня ефективності управління прибутком доцільно розподіляти відповідальність щодо формування фінансових результатів між сегментами діяльності, тобто нижчими ланками управління.

Діяльність суб'єктів господарювання в Україні доцільно розглядати у розрізі операційної, фінансової та інвестиційної діяльності. За допомогою функції управління відбувається узгодження цих видів діяльності. Масив інформації, який накопичується протягом звітного періоду, обробляється і відображається у фінансовій звітності, а управлінською інформацією може забезпечити керівництво лише децентралізований облік на основі маржинального доходу з можливістю визначення внеску кожного сегменту діяльності підприємства.

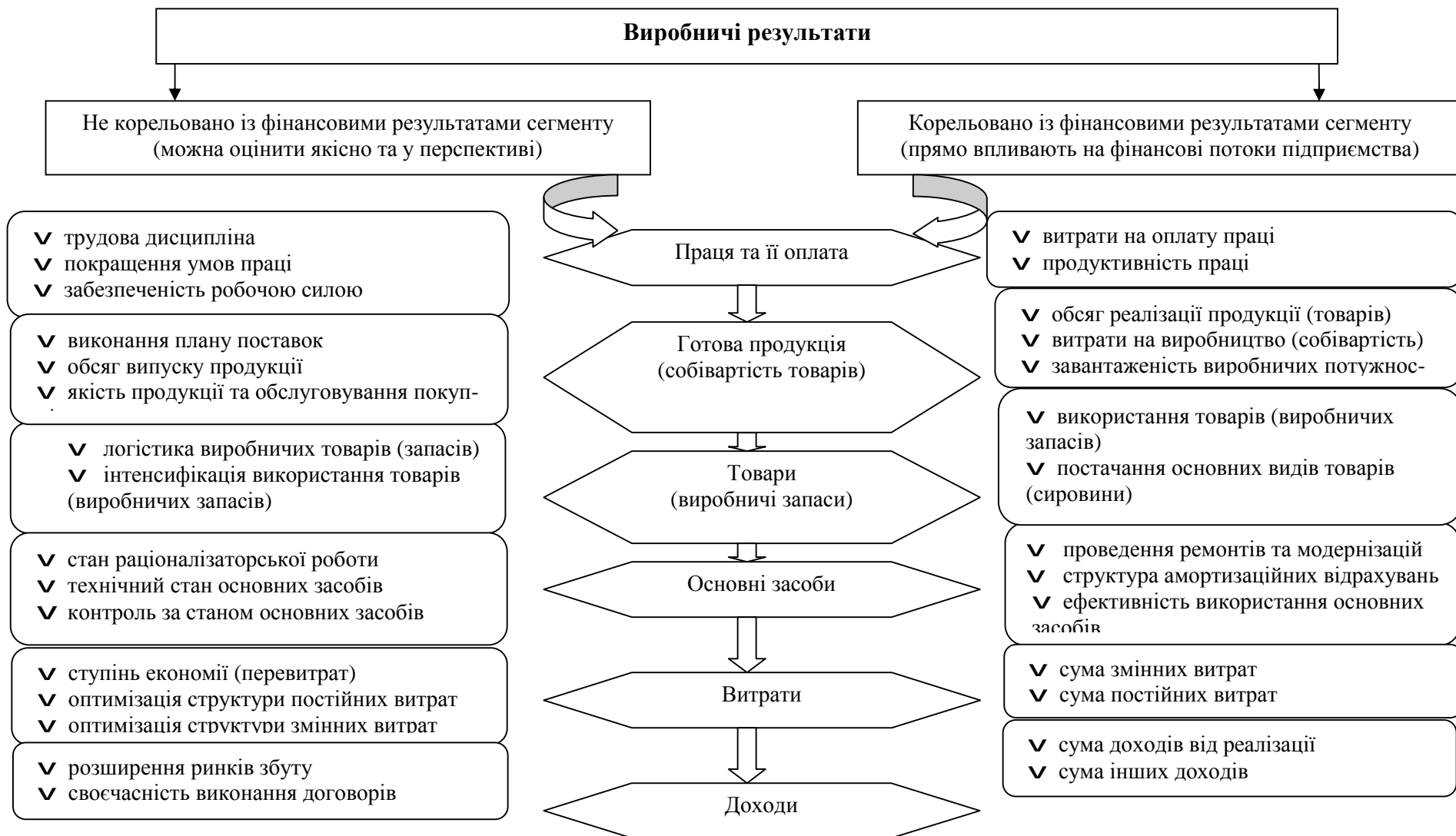


Рис. 1. Структура виробничих результатів сегментів діяльності за ділянками обліку

Маржинальний дохід – це різниця між виручкою від реалізації та змінними витратами. Професор Нападівська Л.В. зазначає, що ця величина характеризує, який внесок у покриття постійних витрат і одержання прибутку здійснює той чи інший вид продукції [6]. Відповідно до Методичних рекомендацій № 47 цей показник називається «маржа із змінної собівартості» [5]. Також у Рекомендаціях зазначається: «якщо підприємство виробляє значну кількість виробів, то метод змінних витрат дає змогу виміряти «внесок» кожного виробу у відшкодування постійних витрат та формування загального рівня рентабельності» [5]. Отже, за допомогою визначення суми маржинального доходу можемо розрахувати внесок кожного сегменту діяльності в загальну суму прибутку підприємства.

Також деякі науковці визначають маржинальний дохід як бруто-прибуток [7–9]. Суму маржинального доходу (бруто-прибутку) у системі директ-костинг за сегментами діяльності визначають як різницю між виручкою від реалізації та змінними витратами, понесеними відповідним сегментом. Якщо відняти суму постійних витрат, понесених за період, дізнаємось величину нетто-прибутку підприємства.

Директ-костинг дозволяє керівництву загострити увагу на зміні маржинального доходу як по підприємству в цілому, так і у розрізі виділених сегментів діяльності. Наприклад, можна виявити більш рентабельні сегменти, щоб зорієнтувати увагу в основному на їх діяльності: розширенні асортиментного складу, збільшенні обсягу реалізації тощо та прийнятті рішень щодо нерентабельних сегментів, які є збитковими і у діяльності яких найближчим часом не передбачаються зміни.

Система забезпечує можливість швидко переорієнтувати виробництво залежно від зміни умов ринку. У звіті про фінансові результати, що складається у системі директ-костинг, видно зміну прибутку внаслідок зміни змінних витрат, цін реалізації і структури товарів. Проте організація управлінського обліку за системою директ-костинг має ряд проблем, які впливають з його особливостей.

Перш за все, виникають труднощі при розподілі витрат на постійні та змінні, оскільки чисто постійних або чисто змінних витрат не так багато. В основному витрати напівзмінні, а в різних умовах одні і ті ж витрати можуть поводитися по-різному. Для прикладу розглянемо витрати на оплату праці. Сьогодні використовується окладна, почасова схема оплати праці, відповідно витрати на оплату праці можна визначити як постійні. В наступному місяці система мотивації змінюється – винагорода прив'язується, наприклад, до кількості реалізованих товарів і витрати з постійних перетворюються на змінні.

Маржинальний дохід може бути використаний при виборі альтернатив, які можуть виникнути при обговоренні зниження ціни, проведенні спеціальних рекламних компаній, використанні премій, що стимулює обсяг реалізації. Зазвичай високий рейтинг маржинального доходу служить стимуляцією до поліпшення потенційного чистого доходу від реалізації. Зниження рейтингу говорить про необхідність збільшення обсягу продажу, щоб покрити додаткові витрати по стимулюванню реалізації.

Удосконалення простого директ-костингу сприяло виникненню його розвинутого варіанта, який базується на понятті «напівмаржа» (маржинальний дохід мінус прямі постійні витрати). Нападівська Л.В. зазначає: «виникнення поняття «напівмаржа» можна розглядати як перший крок економічного наближення до поняття фінансового результату, яке характеризує відшкодування (покриття) непрямих постійних витрат і одержання прибутку» [6]. Отже, визначення напівмаржі в системі управлінського обліку за сегментами діяльності дозволяє визначити результат кожного з них та уникнути умовного поділу постійних витрат між виділеними сегментами.

Нападівська Л.В. вважає, що фінансовий результат в управлінському обліку формується в два етапи:

- на першому етапі визначається валовий фінансовий результат як різниця між доходом (виручкою) від реалізації продукції і сумою прямих затрат. Валовий фінансовий результат відображається окремою статтею в звіті про фінансовий результат;
- на другому етапі визначається сума прибутку як різниця валового фінансового результату, адміністративних затрат та інших витрат періоду [6].

Вищеперелічені фінансові показники за виділеними звітними сегментами діяльності відображають окремі підприємства відповідно до чинного законодавства України у фінансовій звітності, а саме формі № 6 «Інформація за сегментами». Інші операційні сегменти, які не відібрані до складу звітних, дану інформацію у фінансовому обліку не формують, але це не забороняє визначати результат діяльності кожного сегменту в системі управлінського обліку, а також складати відповідну внутрішню звітність підприємствами, які не зобов'язані формувати форму №6.

Підсумовуючи вищевикладений матеріал, можна зробити такі **висновки**:

1. Для системи управлінського обліку за сегментами важливо розглядати не лише фінансові показники діяльності, а й виробничі результати (які впливають на якість виготовленої продукції та реалізованих товарів, конкурентоспроможність підприємства), на основі яких приймаються стратегічні рішення щодо підприємства в цілому та за окремими сегментами.

2. Забезпечити керівництво достатнім масивом управлінської інформації може лише децентралізований облік на основі маржинального доходу, який надає можливість визначення внеску кожного сегменту діяльності підприємства.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Бланк И.А. Управление прибылью. – К.: Ника-центр, 1998. – 544 с.
2. Господарський кодекс України: за станом на 16 січня 2003 р. / Верховна рада України. – Офіц. вид. – К.: Парлам. вид-во, 2003. – 144 с. – (Бібліотека офіційних видань).
3. Задорожний З. Управлінський облік фінансових результатів у будівництві // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – №12. – С. 26–31.
4. Звіт про фінансові результати: Офіц. вид. – К.: М-во фінансів України, 1999. – 4 с. – (Нормативний документ Міністерства фінансів України. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3).
5. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості. – Офіц. вид. – К.: Державний комітет промислової політики України, 2001. – 110 с. – (Нормативний документ Державного комітету промислової політики України. Наказ №47).
6. Нападовська Л.В. Управлінський облік: Підруч. – 2-е вид., для студ. вищ. навч. закл. – К., 2010. – 647 с.
7. Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система «директ-костинг»: теория и практика. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 128 с.: ил.
8. Панасюк В.М. Витрати виробництва: управлінський аспект. – Т.: Астон, 2005. – 288 с.
9. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Пер. с англ. Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 416 с.: ил.

УДК 657.6

### ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ЯК ОСНОВНА СКЛАДОВА СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ

Безпалова О.О., аспірант

Харківський державний університет харчування та торгівлі

*Раскрыты сущность и роль внутреннего контроля в общей системе управления акционерным обществом; доказана необходимость создания отдела внутреннего аудита как основной составляющей внутреннего контроля.*

**Ключевые слова:** контроль, система внутреннего контроля, отдел внутреннего аудита.

*The essence and importance of internal control in general system of joint-stock company management are revealed. The need for creation of an internal audit department as the main component of internal control is proved.*

**Key words:** control, internal control system, internal audit department.

**Постановка проблеми в загальному вигляді.** В ринкових умовах, що характеризуються високою невизначеністю і нестабільністю зовнішнього середовища, ефективне управління підприємством неможливе без належного контролю.

Як писав Мальйоне Д., «для того щоб переконатися в достовірності й повноті виведених результатів, потрібний контроль» [1, с. 53].

Постійний і якісний контроль потрібен будь-якому підприємству – великому і малому, оскільки налагоджена система контролю або попереджає про виникнення помилок, і отже, зводить до мінімуму можливість прийняття неправильних, невігідних управлінських рішень, або їх виявляє на ранній стадії, що дозволяє внести певні корективи та уникнути можливих збитків.

В сучасних умовах господарювання, коли діяльність супроводжується різноманітними ризиками, ефективність роботи підприємства багато в чому залежить від організації системи не лише зовнішнього, але і внутрішнього контролю.

Аналіз роботи діючих служб внутрішнього контролю окремих акціонерних товариств показав, що використовувані ними методи і процедури не забезпечують належний контроль за діяльністю осіб, які розпоряджаються отриманими товариством інвестиціями, та надійний захист майнових інтересів інвесторів. Отже, існуюча система контролю потребує перегляду та вдосконалення шляхом створення