

РОЗДІЛ 9. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ
ВИТРАТ, ДОХОДІВ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВTHEORETICAL BASIS OF MANAGEMENT ACCOUNTING
OF EXPENSES, INCOME AND FINANCIAL RESULTS

Стаття присвячена визначенню особливостей ведення обліку витрат, доходів і фінансових результатів в управлінському обліку, зокрема досліджено економічну сутність понять «витрати», «доходи» й «фінансові результати»; зазначено, що бухгалтерський облік є складною інформаційною системою, в якій важливою складовою є управлінський облік, результати якого використовуються задля оптимізації діяльності підприємства. Процес оптимізації розглядається як пошук найефективніших методів управління підприємством, під час використання яких суб'єкт господарювання отримує максимальний ефект за мінімальних витрат. Задля цього запропоновано концептуальну модель управління витратами, доходами та фінансовими результатами на підприємстві, окреслено основні принципи, на які слід спиратися під час створення концептуальної моделі системи управління, а саме принципи корисності, цілісності й повноти, ефективності, стійкості, адаптації. Підкреслено необхідність і доцільність роздільного визначення, відображення в обліку та аналізі прибутку, отриманого від окремих видів діяльності, а саме основної операційної, фінансової, інвестиційної та іншої звичайної, надзвичайних подій.

Ключові слова: управління підприємством, управлінський облік, доходи, витрати, фінансові результати.

Стаття посвячена определению особенностей ведения учета затрат, доходов

и финансовых результатов в управленческом учете, в частности исследована экономическая сущность понятий «затраты», «доходы» и «финансовые результаты»; указано, что бухгалтерский учет является сложной информационной системой, в которой важной составной частью является управленческий учет, результаты которого используются в целях оптимизации деятельности предприятия. Процесс оптимизации рассматривается как поиск наиболее эффективных методов управления предприятием, при использовании которых субъект хозяйствования получает максимальный эффект при минимальных затратах. С этой целью предложена концептуальная модель управления затратами, доходами и финансовыми результатами на предприятии, обозначены основные принципы, на которые следует опираться при создании концептуальной модели системы управления, а именно принципы полезности, целостности и полноты, эффективности, устойчивости, адаптации. Подчеркнута необходимость и целесообразность раздельного определения, отражения в учете и анализе прибыли, полученной от отдельных видов деятельности, а именно основной операционной, финансовой, инвестиционной и другой обычной, чрезвычайных событий.

Ключевые слова: управление предприятием, управленческий учет, доходы, затраты, финансовые результаты.

УДК 657:658.1

<https://doi.org/10.32843/infrastruct38-58>

Атамас П.Й.

к.е.н., професор,
професор кафедри міжнародних
фінансів, обліку та оподаткування
Університет імені Альфреда Нобеля

Пецюх Я.В.

студент
Університет імені Альфреда Нобеля

The article is devoted to defining peculiarities of perception, reflection and interpretation of expenses, income and financial results in management accounting: the economic essence of the concepts of expenses, income and financial results, their interpretation by different authors and normative documents are investigated, author's formulation of this indicator is given. It is noted that accounting is a complex information system, in which accounting is an important component, the results of which are used to optimize the activity of the enterprise. The optimization process is considered to be the search for the most effective business management methods that will maximize the impact of the entity with minimal cost. To this end, a conceptual model of managing costs, revenues and financial results at the enterprise is proposed, outlining the basic principles that should be based on the creation of a conceptual model of the management system: utility (expediency), integrity and completeness (organic unity of individual components and their fullness), efficiency (cost recovery), sustainability (as a response to internal and external stimuli) and adaptation (the ability to adapt to constantly changing conditions). The content, practical purpose and ways of applying each of these principles are discussed in detail. Due attention has been given to defining the management argument and its tools: software, organizational components, mathematical models, etc. The importance of making a profit both for the individual enterprise and for the state as a whole, its role as the main source of financing for extended reproduction of resources, production and social development of the enterprise and its staff is pointed out. The necessity and expediency of separate definitions, recording in accounting and analysis of the profit received from separate types of activity are emphasized: basic operating, financial, investment and other ordinary and extraordinary events. Unfortunately, the latter indicator has been removed from the existing regulations. The article provides the author's clarification of the formulation of individual economic indicators, proposes a conceptual model of cost management, income and financial results at the enterprise, proposes to improve the organization of management accounting by their detail by type of activity.

Key words: enterprise management, management accounting, income, expenses, financial results.

Постановка проблеми. В умовах ринкової економіки головною метою підприємства є отримання позитивного фінансового результату. З огляду на ефективну діяльність підприємства головними завданнями бухгалтерського обліку є правильне обчислення фінансового результату та надання

аналітичної оперативної інформації про рентабельність фінансово-господарської діяльності підприємства й операції про розподіл та використання прибутку. Отримання прибутку від фінансово-господарської діяльності є першочерговою метою діяльності підприємства будь-якої органі-

заційно-правової форми. Цей аспект дає змогу виділяти аналіз фінансових результатів як одну з найважливіших частин аналізу фінансового стану підприємства. Управлінський облік є системою формування певної інформації та її використання всередині підприємства, що дає змогу застосовувати його для вирішення вищевказаних аналітичних проблем.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Питанням дослідження теоретичної сутності та формування фінансових результатів методичної основи ведення обліку присвячено праці таких учених, як Ф.Ф. Бутинець, Ю.А. Василенко, Г.Л. Вознюк, В.П. Загородній, А.Г. Загородній, С.В. Мочерний, В.М. Опарін, Н.В. Пошерстник, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, Н.М. Ткаченко, Л.М. Худолій, М.С. Чебанова. Пошуку шляхів удосконалення обліку фінансового результату діяльності підприємств присвячені наукові роботи В.В. Бабіча, М.Д. Білик, Х.Л. Дюкаревої, О.М. Єремян, В.І. Кузь, О.І. Олійничук, А.М. Поддєрьогіна, Л.А. Поливана, І.П. Склярук, Т.І. Тесленко, А.А. Хуторян, О.В. Цветнової, Д.А. Янок.

Постановка завдання. Разом із численними отриманими теоретичними та практичними розробками щодо ведення обліку витрат, доходів та фінансових результатів на підприємствах недостатньо висвітленими залишаються питання їх ведення в управлінському обліку. Метою статті є визначення особливостей витрат, доходів і фінансового результату підприємства в управлінському обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження.

Розглядаючи питання визначення витрат, доходів і фінансових результатів, не можемо не торкнутися питань визначення сутності цих понять.

Фінансові результати є універсальною економічною категорією ефективності, яка є ключовим об'єктом наукових досліджень у галузі економічної теорії. Категорія «фінансові результати» враховує обидві аспекти двоєдиного завдання: скільки одержано, якою ціною досягнуто.

На підтвердження цього розглянемо розуміння поняття «фінансовий результат» вченими-еко-

номістами. Так, С.В. Мочерний під фінансовим результатом розуміє «грошову форму підсумків господарської діяльності організації або її підрозділів, виражену в прибутках або збитках» [1].

А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк і Г.О. Партин визначають фінансовий результат щодо власного капіталу, а саме як приріст або зменшення [2].

Враховуючи результати досліджень різних авторів, вважаємо, що під фінансовими результатами слід розуміти результат діяльності підприємства за певний період, який виражається у формі прибутку або збитку та розраховується як різниця між доходами й витратами підприємства за цей же період.

Для розуміння того, як формується фінансовий результат на підприємстві, слід розглянути такі категорії, як витрати й доходи підприємства.

Згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» під витратами розуміють зменшення економічних вигід у вигляді зменшення активів або збільшення зобов'язань, що приводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками) [3].

Питання обліку доходів в Україні регулюють такі нормативні документи, як П(С)БО 15 «Доходи» та МСБО 18 «Дохід» (рис. 1) [4; 5].

Отже, фінансовий результат формується в ході зіставлення доходів і витрат за звітний період. Перевищення доходів над витратами означає приріст активів підприємства, який виражається у збільшенні власного капіталу підприємства за рахунок нерозподіленого прибутку, а перевищення витрат над доходами – збиток.

Облік є складною інформаційною системою, в якій важливою складовою є управлінський облік, що використовується задля оптимізації діяльності підприємства. Процес оптимізації діяльності підприємства – це пошук найефективніших методів управління підприємством, під час використання яких суб'єкт господарювання отримував би максимальний ефект за мінімальних витрат.

Задля побудови повноцінної системи управління підприємством слід окреслити базові прин-

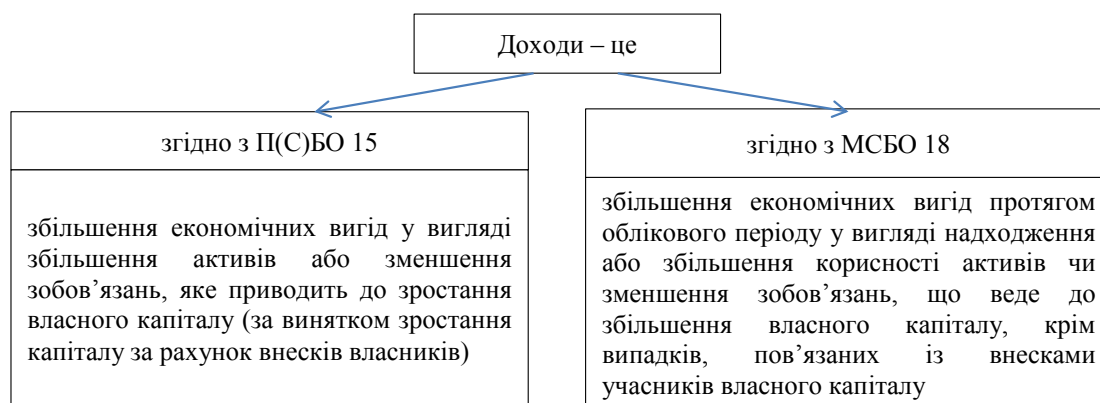


Рис. 1. Визначення доходу в нормативних документах

ципи побудови та функціонування системи управління загалом. Основними принципами під час створення концептуальної моделі системи управління на підприємстві є принципи корисності, цілісності й повноти, ефективності, стійкості, адаптації.

Принцип корисності є одним з основних у розробленні системи управління та слугує основою для розроблення критеріїв і параметрів системи.

Принцип цілісності й повноти означає, що однією з важливих властивостей системи є її цілісність. Водночас система має виконувати певні дії задля досягнення зовнішніх і внутрішніх цілей. Використання цього принципу передбачає, з одного боку, встановлення граничних елементів і зв'язків об'єкта, що аналізується, а з іншого боку, синтез системи, який задовольняє цей принцип.

Принцип ефективності передбачає досягнення запланованого результату в певному часовому інтервалі за встановленим мінімумом допустимих витрат.

Принцип стійкості означає, що система повинна мати таку властивість, як стабільність, тобто підприємство, використовуючи цей принцип, має адекватно реагувати на коливання, які відбуваються як у внутрішньому, так і у зовнішньому середовищі. Ці впливи мають випадковий характер та іноді виводять систему зі стану рівноваги. Використання принципу стабільності полягає у встановленні відповідних параметрів стійкості та способів реакції системи на вплив, визначенні ефективності та швидкості реакції на проблемні та кризові ситуації, а також розробленні рекомендацій з покращення стійкості системи.

Принцип адаптації (як доповнення до принципу стійкості) розглядається як реалізація можливостей системи цілеспрямовано пристосовуватись до умов, які постійно змінюються, проводити ефективні й адекватні зміни в системі управління витратами [6].

Враховуючи ці принципи, можемо запропонувати концептуальну модель управління витратами, доходами та фінансовим результатом (рис. 2).

В ході використання цієї моделі будується цільова функція, яка описує залежність величин витрат, доходів та фінансових результатів від різних факторів. Цільова функція – це речова або цілочислова функція декількох змінних, яка має бути оптимізована шляхом мінімізації чи максимізації задля розв'язання некоректної оптимізаційної задачі. Об'єктом управління можуть виступати замовлення (продукт); центр фінансової відповідальності; процес (функція); вид діяльності; місце виникнення витрат; ланцюг створення цінності.

Алгоритм управління – це послідовність перетворень, правил, які передбачають порядок збирання, оброблення, передачі та поширення інформації про процеси, які відбуваються в об'єкті управління, прийняття рішень (розроблення управлінських рішень) задля досягнення бажаних результатів функціонування об'єкта управління [7].

Інструментами управління є програмне забезпечення, організаційні складові, математичні моделі та інші складові.

На вхід об'єкта управління надходять вхідні параметри, наприклад планові витрати на проведення технологічної операції. Відповідно, в ролі об'єкта управління виступає процес (операція чи функція). В ході функціонування об'єкта під впливом різних факторів (зокрема, зовнішніх) на виході об'єкта утворюються вихідні параметри, які можуть відрізнитися від початкових (наприклад, фактична собівартість). За невідповідності характеристик вихідних даних вони потребують додаткового аналізу, результатом якого є алгоритм управління об'єктом.

На базі прийнятого алгоритму управління підбираються найбільш ефективні інструменти управління. За допомогою інструментів управління відображається керуючий вплив на об'єкт, в ході якого визначається цільова функція.

При цьому одним із важливих показників фінансового результату є отриманий прибуток або збиток. Механізм формування, розподілу й вико-

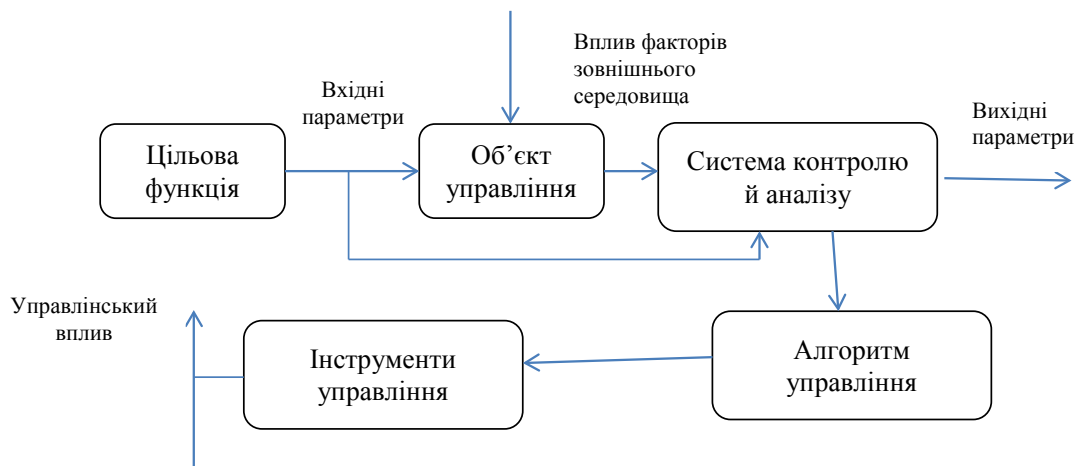


Рис. 2. Модель системи управління

ристання прибутку належить до таких суб'єктів господарювання, як держава, власники підприємства, персонал, партнери та різні кредитори. Відповідно, в цьому розрізі прибуток є найбільш важливим показником діяльності підприємства. З позиції самого підприємства значення прибутку полягає в тому, що, будучи кінцевим фінансовим результатом діяльності підприємства, цей показник є основним джерелом фінансування розширеного відтворення ресурсів, його виробничого й соціального розвитку.

Задля ефективного управління прибутком та одержання повної та достовірної інформації про отриманий прибуток доцільно виділяти такі основні групи фінансових результатів:

- фінансові результати від основної діяльності;
- фінансові результати від фінансових операцій;
- фінансові результати від іншої звичайної діяльності;
- фінансові результати від надзвичайних подій (цей показник, на жаль, вилучений з чинних нормативних документів).

Деталізація фінансових результатів може дати змогу отримувати управлінську інформацію в розрізі отриманих фінансових результатів (прибутків чи збитків), в розрізі видів діяльності, продукції тощо.

На закінчення необхідно відзначити, що нові умови господарювання вимагають від підприємств швидких і правильних рішень, які стосуються завдань розвитку й підвищення внутрішньої ефективності бізнесу. Такими рішеннями можуть стати:

- оптимізація ключових систем діяльності (управління, мотивація, рівень закупівель, продажу тощо);
- оптимізація бізнес-процесів, відмова від процесів, які не формують додаткову цінність для покупця;
- зниження витрат за рахунок заміщення імпортних комплектуючих і матеріалів;
- мінімізація посередників на всіх етапах виробництва й збуту;
- заміна неефективних команд та окремих співробітників.

Кожне таке рішення, спрямоване на розвиток і перетворення бізнесу, має розглядатися як невеликий інвестиційний проєкт, заснований на прийнятті обґрунтованих управлінських рішень.

Висновки з проведеного дослідження. Отже, прийняття управлінських рішень у процесі господарської діяльності прямо чи опосередковано впливає на рівень витрат і прибуток підприємства. Процес оптимізації діяльності підприємства – це пошук найефективніших методів управління підприємством, під час використання яких суб'єкт господарювання отримуватиме би максимальний ефект за мінімальних витрат. Під час прийняття управлінських рішень система обліку витрат та управління витратами дає можливість визначити

пряму залежність прибутку підприємства від рівня витрат за умов пошуку резервів їх зниження та визначення основних напрямів конкурентного розвитку підприємства.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Мочерний С.В. Політична економія : навчальний посібник. Київ : Знання-Прес, 2002. 687 с.
2. Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Партин Г.О. Облік і аудит: термінологічний словник. *Молодіжний науковий вісник УАБС НБУ. Серія «Економічні науки»*. 2002. № 4/2013360. С. 36–48.
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 7 лютого 2013 р. № 73 / Верховна Рада України. URL: <http://buhgalter911.com/Res/NPSBO/NPSBO1.aspx> (дата звернення: 14.10.2019).
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Доходи», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. № 290 / Верховна Рада України. URL: <https://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99> (дата звернення: 14.10.2019).
5. МСФО 18 «Дохід», редакція від 1 січня 2012 р. / Верховна Рада України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/929_025 (дата звернення: 14.10.2019).
6. Давидович І.Є. Управління витратами : навчальний посібник. Київ : Центр учбової літератури, 2008. 320 с.
7. Турило А.М., Кравчук Ю.Б., Турило А.А. Управління витратами підприємства : навчальний посібник. Київ : Центр навчальної літератури, 2006. 120 с.

REFERENCES:

1. Mocherniy S. V. (2002) *Politychna ekonomiya* [Political Economy]. Kyiv : Knowledge-Press.
2. Zagorodniy A. G., Voznyuk G. L., Partin G. A. (2002) *Oblik i audyt: terminolohichnyy slovnyk* [Accounting and Auditing: Glossary]. *Molodizhnyy naukovyy visnyk UABS NBU* [UABS Youth Scientific Bulletin of NBU: Ser "Economic Sciences"].
3. Natsional'ne polozhennya (standart) bukhhalters'koho obliku 1 "Zahal'ni vymohy do finansovoyi zvitnosti" : zatv. Nakazom Minist-va Financov Ukraini № 73 vid 7.02.2013. *Verhovna Rada Ukraini*. Available at: <http://buhgalter911.com/Res/NPSBO/NPSBO1.aspx> (accessed: 17 October 2019).
4. Polozhennya (standart) bukhhalters'koho obliku 15 "Dokhody", zatv. Nakazom Minist-va Financov Ukraini № 290 29.11.1999. *Verhovna Rada Ukraini*. Available at: <https://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99> (accessed: 17 October 2019).
5. IFRS 18 "Revenue". *Verhovna Rada Ukraini*. Available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/929_025 (accessed: 17 October 2019).
6. Davidovich I. E. (2008) *Upravlinnya vytratamy : navchal'nyy posibnyk* [Cost management]. Kyiv: Center for Educational Literature.
7. Turilo A. M., Kravchuk Y. B., Turilo A. A. (2006) *Upravlinnya vytratamy pidpryyemstva* [Enterprise Cost Management]. Kyiv: Center for Educational Literature.

Atamas PetroCandidate of Economic Sciences, Professor,
Professor at Department of International Finance, Accounting and Taxation
Alfred Nobel University**Petsiukh Yana**Student
Alfred Nobel University**THEORETICAL BASIS OF MANAGEMENT ACCOUNTING
OF EXPENSES, INCOME AND FINANCIAL RESULTS**

The purpose of the article. The question of correctly determining the financial results of the enterprise, their distribution, and use remains relevant to all commercial enterprises as subjects of economic activity. In turn, the determination of financial results is organically related to the correct determination of the costs incurred (by individual types) and the revenue generated. It is management accounting that is intended to solve the issue of providing prompt information about the expenses incurred and the results obtained, to the management of the company in order to prepare and make sound management decisions, which became the motivation for the preparation of this publication.

Methodology. When performing the research and writing the article general scientific methods of economic research were used: analysis and comparison of scientific publications and normative documents, study and critical analysis of the practice of management accounting at the enterprise, prediction, and development of internal regulatory documents, assessment of the possible consequences of the implementation of the developed recommendations.

Results. The article explores the economic essence of the concepts of expenses, income and financial results, their interpretation by different authors and regulatory documents. It is noted that accounting is a complex information system, in which an important component is management accounting, the results of which are used to optimize the activity of the enterprise. The optimization process is considered to be the search for the most effective business management methods that will maximize the impact of the entity with minimal cost. To this end, a conceptual model of managing costs, revenues and financial results at the enterprise is proposed, outlining the basic principles that should be based on the creation of a conceptual model of the management system: utility (expediency), integrity and completeness (organic unity of individual components and their fullness), efficiency (cost recovery), sustainability (as a response to internal and external stimuli) and adaptation (the ability to adapt to constantly changing conditions). The content, practical purpose and ways of applying each of these principles are discussed in detail. The necessity and expediency of separate definitions, recording in accounting and analysis of the profit received from separate types of activity are emphasized: basic operating, financial, investment and other ordinary and extraordinary events. Unfortunately, the latter indicator has been removed from the existing regulations.

Practical implications. The article provides the author's clarification of the formulation of individual economic indicators, proposes a conceptual model of cost management, income and financial results at the enterprise, proposes to improve the organization of management accounting by their detail by type of activity. The following recommendations can be useful for practical use in manufacturing enterprises of all forms of ownership.

Value/originality. The use of the results of the study and the recommendations provided in the practical activities of commercial enterprises will help to improve the operational management of expenses, revenues, and financial results and, on this basis, will help to strengthen the financial condition of an enterprise.