

2. Андреев В.Д. Практический аудит: справ. пособ. / В.Д.Андреев. – М.: Экономика, 1994. – 366 с.
3. Боцян Т.В. Облік і внутрішній контроль діяльності підприємств в умовах використання комп'ютерних технологій: управлінський аспект: дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04 / Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2005.
4. Бурцев В.В. Система внутреннего контроля коммерческой деятельности организации: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / М., 1998.
5. Бутинець Ф.Ф. Контроль і ревізія: підручник / Ф.Ф. Бутинець Н.Г. Виговська, Н.М. Малюга, Н.І. Петренко // За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 544 с.
6. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: монографія / Є.В. Калюга. – К.: Ельга: Ніка-Центр, 2002. – 360 с.
7. Наринский А.С. Контроль в условиях рыночной экономики / А.С. Наринский, Н.Г. Гаджиев. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 176 с.
8. Петренко С.М. Внутрішній контроль діяльності підприємств і його інформаційне забезпечення: теорія, методологія, організація: дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.09 / Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2010.
9. Про затвердження Принципів корпоративного управління України: Рішення Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 11.12.2003 р. № 571.
10. Сотникова Л.В. Внутренний контроль и аудит: учебник / Л.В. Сотникова // ВЗФЭИ. – М.: ЗАО «Финстатинформ», 2000. – 239 с.
11. Суйц В.П. Внутрипроизводственный контроль / В.П. Суйц. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 224 с.
12. The Internal Control System. – Доступно з: <[http://www.amf-france.org/documents/general/7636\\_1.pdf](http://www.amf-france.org/documents/general/7636_1.pdf)>.
13. Online etymology dictionary. – Доступно з: <<http://www.etymonline.com/index.php?term=control>>.

УДК 657.1

**А.Л. Романчук**, к.е.н., **К.О. Галецька**,  
Чернівецький торговельно-економічний інститут КНТЕУ,  
м. Чернівці

### **СПОСОБИ ВИЗНАЧЕННЯ ФІНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТУ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ТОРГІВЛІ**

У статті автори розглядають сутність прибутку, його складові та призначення для сучасного підприємства торгівлі. Розкрито основні способи обчислення фінансових результатів від операційної діяльності, детально висвітлено формування прибутку в розрізі сфер відповідальності.

В статье авторы рассматривают сущность прибыли, её составляющие и роль для современного предприятия торговли. Раскрыты основные способы вычисления финансовых результатов от операционной деятельности, детально отражено формирование прибыли в разрезе сфер ответственности.

In the article authors examine essence of income, his constituents and setting for the modern enterprise of trade. The basic methods of calculation of financial results are exposed from operating activity, forming of income is in detail reflected in the cut of spheres of responsibility.

**Ключові слова:** прибуток, фінансовий результат, доходи, витрати, операційна діяльність, сфери відповідальності, результативність.

Завершальним етапом обліку операційної діяльності для більшості підприємств є визначення та відображення узагальненого фінансового результату, що сформувався в результаті проведених дій та операцій.

За словами М.А.Проданчука, «Фінансовий результат сьогодні – це не тільки результат успішної (або невдалої) роботи підприємства вчора, а й грошові потоки завтра» [7, с.99]. Тому правильне розуміння сутності та порядку його

формування з врахуванням галузевих особливостей будь-якого підприємства дуже важливе в умовах ринкових перетворень.

Питанням методології визначення фінансових результатів присвячено наукові праці та дослідження провідних вчених-економістів, а саме: М.Білухи, І.Бланка, Ф.Бутинця, Б.Валуєва, Ю.Вериги, С.Голова, З.Гуцайлюка, В.Завгороднього, В.Ластовецького, Я.Крупки, Л.Нападовської, М.Пушкаря, В.Сопка, В.Швеця, К.Друрі, О.Стоянової, Дж.Фостера, Ч.Хорнгрена, А.Шеремета та інших. Проте постійні зміни в діючому законодавстві та мінливі умови функціонування сучасних підприємств вимагають постійного перегляду та адаптації існуючих способів визначення прибутку до вимог ринку.

Тому метою стаття буде систематизації та порівняння методів обчислення фінансових результатів, виявлення найбільш раціонального для вітчизняних підприємств торгівлі.

Загальноприйняте економічне трактування прибутку, в більшості сучасних літературних джерелах, зводиться до збільшення капіталу в результаті ведення господарської діяльності. Однак у бухгалтерському обліку прибуток – це і показник приросту власного капіталу в «Балансі», і підсумковий показник «Звіту про фінансові результати».

На думку П.А.Костюка, прибуток є частиною чистого доходу, що залишається в розпорядженні госпрозрахункових підприємств та організацій [3, с.63].

А.М.Кузьмінський вважає, що «В результаті господарської діяльності підприємства отримують прибуток (різницю між продажною вартістю реалізованої продукції та її фактичною собівартістю)...», тобто прибуток – це різниця між доходом та витратами [4, с.28].

В останніх публікаціях І. А. Бланк використовує поняття співвідношення ризику і доходу у своєму визначенні прибутку. За словами ученого, прибуток – це втілений у грошовій формі чистий дохід підприємця на вкладений капітал, що характеризує його винагороду за ризик здійснення підприємницької діяльності та є різницею між сукупним доходом і сукупними витратами у процесі здійснення підприємницької діяльності [1, с. 109].

Прибуток можна розглядати як джерело інвестування підприємства, він є основним внутрішнім джерелом формування фінансових ресурсів, які забезпечують розвиток підприємств (самофінансування); чим вищий рівень прибутковості діяльності, тим менша потреба виникає в залученні зовнішніх джерел інвестування.

Поняття «прибуток» чітко визначене у П(С)БО № 3 «Звіт про фінансові результати», п. 4, де вказано, що «прибуток – це сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати»[6].

Сучасні зарубіжні вчені, зокрема Є.С.Хендріксен і М.В.Ван Бреда розглядають бухгалтерський облік як знакову систему, основним завданням якої є визначення прибутку [9, с. 206 – 213]. Опираючись на таке твердження, Л.Г.Ловінська зазначає, що з позиції семіотики прибутку слід розглядати три його сторони, а саме: синтаксичний, семантичний та

прагматичний зміст [5, с.58-59].

Синтаксичний підхід до вивчення і розрахунку прибутку передбачає перш за все оцінку структури, складових елементів, концепцію його визначення в обліку, порядок формування у системі рахунків. Важливим в даному підході є те, що прибуток визнається за умови збільшення власного капіталу в результаті здійснення господарських операцій, пов'язаних з обміном, продажем, перетворенням вартості.

Семантичне розуміння прибутку розглядає його як показник ефективності функціонування підприємства. Такий підхід є базовим при обчисленні всіх фінансових коефіцієнтів економічного аналізу.

Прагматичний підхід щодо розкриття сутності прибутку базується на використанні його у прогнозуванні майбутньої діяльності підприємства. Розрахунок прибутку на наступні звітні періоди передбачає коригування складових прибутку за попередній період на очікувані зміни у майбутньому [5, с. 60].

Безумовно, розглянуті підходи впливають на порядок розрахунку фінансового результату, що дає змогу виокремити такі методи:

- метод «витрати – випуск (виручка)» ( $\text{Результат} = \text{Доходи} - \text{Витрати}$ );
- балансовий метод ( $\text{Результат} = \text{Актив} - \text{Капітал} - \text{Зобов'язання}$ );
- лінійний метод ( $\text{Результат} = \text{Зміна вартості чистих активів на початку і наприкінці звітної періоду}$ ).

Розмір фінансового результату, обчисленого за кожним з трьох методів на одному підприємстві за певний звітний період, може суттєво відрізнятись. Суб'єкти господарювання в Україні, в тому числі й підприємства торгівлі, розраховують фінансовий результат за методом «витрати – випуск». Слід зазначити, що методика розрахунку фінансового результату змінювалась та відпрацьовувалась десятиліттями і спрямована на те, щоб власники, відлучені від управління підприємством, могли отримати правдиву інформацію про прибуток, на частку якого вони мають право, а достовірність цієї інформації могли б підтвердити зовнішні аудитори без ретельного вивчення самого підприємства [9, с. 127].

До бухгалтерської реформи 2000 року фінансовий результат визначався на підприємствах України як алгебраїчна сума прибутку від реалізації і позареалізаційних фінансових результатів. Сьогодні порядок визначення фінансового результату на підприємствах України та відображення його у звітності регламентуються Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку: П(С)БО 2 «Баланс», П(С)БО 3 «Звіт про фінансовий результат», П(С)БО 15 «Дохід», П(С)БО 16 «Витрати», П(С)БО 17 «Податок на прибуток».

На підприємствах торгівлі центральне місце в структурі фінансового результату займає результат від операційної діяльності, складовими якої є процес постачання та реалізації товарів кінцевому споживачу.

Схематично процес розрахунку прибутку від операційної діяльності можна зобразити на рис. 1.

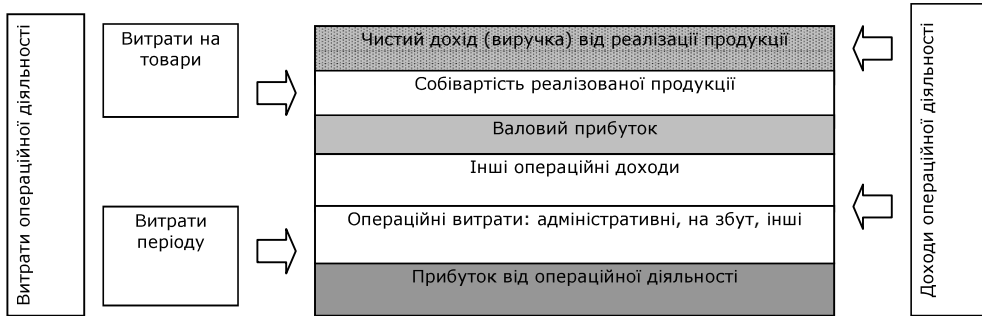


Рис. 1. Послідовність визначення результату операційної діяльності

Згідно із принципом відповідності доходів і витрат, кожна стаття витрат повинна відповідати і зіставлятися з певною статтею доходів. Тобто можна відстежити тісний зв'язок між системами обліку доходів і витрат при визначенні фінансового результату підприємств галузі .

Організація обліку витрат за сферами відповідальності і місцями виникнення витрат на підприємствах дає змогу не тільки контролювати рівень витрат за відповідальними особами, а й визначати внесок кожної сфери у загальний результат діяльності всього підприємства. Це значно посилить відповідальність та підвищить зацікавленість кожної структурної одиниці підприємства в покращенні роботи. Оцінюючи результати роботи всіх сфер відповідальності та місця виникнення витрат, С.Ф.Голов пропонує розглядати низку показників та характеристик, які поділяє на фінансові й нефінансові показники та якісні характеристики (табл. 1) [2].

Таблиця 1

Склад показників оцінювання діяльності сфер відповідальності для торговельного підприємства

Сфера відповідальності	Якісні характеристики	Кількісні показники	
		Нефінансові	Фінансові
Генеральний директор	Задоволення потреб споживачів, лідерство продукту, відносини працівників	Кількість нових соціальних програм, зниження відсотка шкідливих відходів	Зростання чистого прибутку, зростання чистих грошових надходжень
Менеджер з маркетингу – відділ збуту	Зростання довіри до продукції з боку споживачів, поява нових споживчих якостей у продуктів	Обсяг продажу, час доставки, кількість нових замовників, кількість нових торгових марок	Зростання доходу, частка ринку, дохід на 1 грн. витрат на рекламу
Фінансовий відділ	Відсутність заборгованості з виплати зарплати та своєчасність подання зовнішньої звітності з обов'язкових платежів	Співвідношення власного та позикового капіталу, рівень ліквідності	Зниження простроченої дебіторської заборгованості порівняно з попереднім періодом

Найузагальненішим виміром результативності окремої сфери відповідальності є розмір отриманого прибутку та його частка в загальному фінансовому результаті підприємства. Таке припущення можна пояснити безперервністю процесу створення додаткової вартості (теорія ланцюжка вартості), що за своєю економічною сутністю є прибутком. Тобто кожний

структурний підрозділ, виконуючи певні функції, здійснює певний внесок у створений кінцевий результат роботи всього підприємства.

Розрахунок цього показника може бути проведений двома способами:

1. Розподіл загального розміру прибутку між сферами відповідальності (непрямий метод).
2. Прямого розрахунку: доходи сфери відповідальності – витрати сфери відповідальності (прямий метод).

Послідовність розподілу загального розміру прибутку між сегментами й підрозділами включає низку процедур та облікових прийомів (рис. 2).

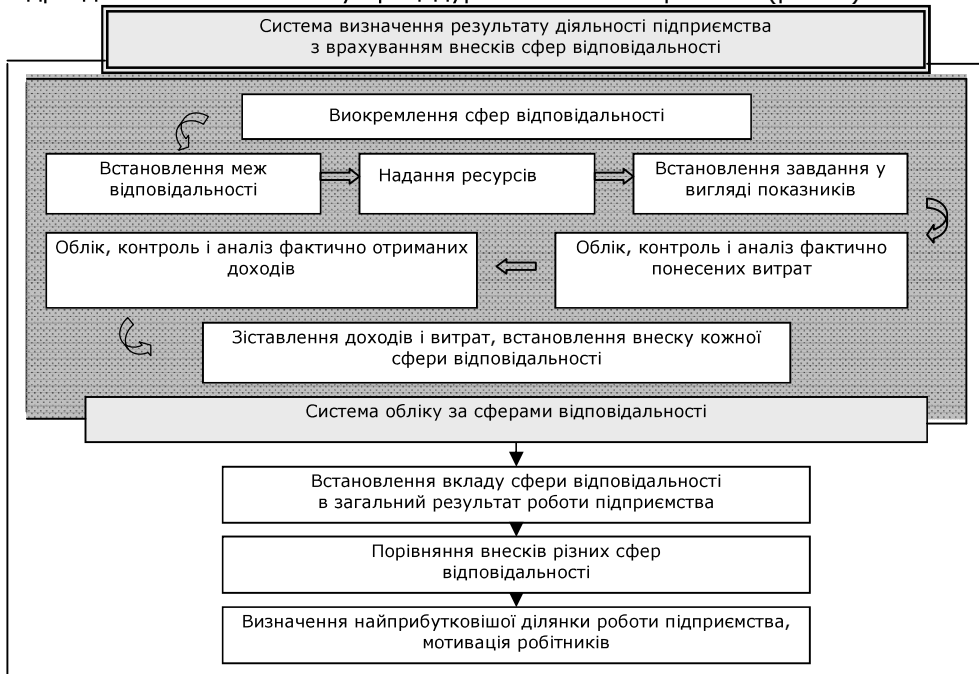


Рис. 2. Розподіл прибутку між сферами відповідальності

Такий спосіб базується на розрахунку пайової участі кожного сегмента у отриманні доходу. Розмір прибутку поділяється пропорційно до рівня значущості сфери відповідальності в процесі отримання виручки від реалізації товарів.

Можливим засобом оцінювання прибутку, значущості функцій і операцій конкретного підрозділу у створенні продукту є використання функціонально-вартісного аналізу. Російські вчені В.Г.Лебедев та Т.Г.Дроздова як базу розподілу прибутку пропонують:

- пропорційно до частки підрозділу в загальному фонді нормативної заробітної плати за продаж товарів;
- пропорційно до частки підрозділу в загальній вартості основних засобів усіх структурних підрозділів, зайнятих торгівельною діяльністю [8, с.94].

Вважаємо, що найраціональнішим і найточнішим способом для підприємств торгівлі є розподіл прибутку пропорційно до частки сфери відповідальності в загальному фонді нормативної заробітної плати за продані товари, оскільки нормативна заробітна плата найоб'єктивніше характеризує трудовий вклад кожного структурного підрозділу.

Другий спосіб базується на розгляді кожної сфери відповідальності як окремого суб'єкта, що поряд з понесеними витратами отримує (створює) доходи та кінцеві фінансові результати. За рахунок цих компонентів формується фінансовий результат всього підприємства.

Отже, для управлінських цілей вітчизняні підприємства можуть використовувати різні прийоми обчислення фінансового результату з різним рівнем деталізації. Обрання найбільш адаптованого методу буде залежати від цілей та завдань, які постають перед керівництвом підприємства, а також від того, яка інформація є найбільш важливою та актуальною на конкретний момент часу.

#### Список використаних джерел:

1. Блонська В.І. Прибуток торговельного підприємства та напрямки ефективного його використання / В.І. Блонська, Н.М. Іляш // Науковий вісник НЛТУ України : зб. наук.-техн. праць. – Львів : РВВ НЛТУ України. – 2008. – Вип. 18.10. – С. 108-114.
2. Голов С.Ф. Управлінський облік: підруч. / С. Ф. Голов. – К. : Лібра, 2003. – 704 с.
3. Костюк П. А. Словарь бухгалтера. / П. А. Костюк. – [3-е изд. перераб. и доп.]. – Минск : Высш. шк., 1990. – 240с.
4. Кузьминский А. Н. Теория бухгалтерского учета : учеб. / А. Н. Кузьминский– К.: Висш. шк., 1990. – 311 с.
5. Ловінська Л. Г. Концепція фінансового результату у системі бухгалтерського обліку підприємств / Л. Г. Ловінська // Фінанси України. – 2003. – № 11. – С. 58-65.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності” : затв. наказом Міністерства фінансів України № 87 від 31.03.1999 р.
7. Проданчук М. А. Удосконалення форми Звіту про фінансові результати / М. А. Проданчук // Економіка АПК. – 2004. – № 8 – С. 99 – 103.
8. Управление затратами на предприятии : учеб. пособ. / В.Г. Лебедев, Т.Г. Дроздова, В.П.Кустарев. ; [под общ. ред. Г.А.Краюхина]. – 2-е изд., перераб. и доп. – СПб. : Бизнес-пресса, 2004. – 256 с.
9. Хендриксен Э. С. Теория бухгалтерского учета / Э. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда ; [под ред. проф. Я.В.Соколова]. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 576с.

УДК 657.1

**А.Л.Романчук, к.е.н., С.В. Рилєєв, к.е.н.,**  
Чернівецький торговельно-економічний інститут КНТЕУ,  
м. Чернівці

### **СЕГМЕНТУВАННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ: СУТНІСТЬ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ЙОГО ВПРОВАДЖЕННЯ НА ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ**

У статті автор розглядає сутність сегментарного обліку, його роль та призначення в системі управління сучасного вітчизняного підприємства. Розкрито основні організаційні та методичні аспекти сегментування управлінського обліку, виділено та обґрунтовано можливі рівні сегментації обліку.

В статье автор рассматривает сущность сегментарного учета, его роль и назначение в системе управления современного отечественного предприятия. Раскрыты основные организационные и методические аспекты сегментации управленческого учета, выделены и обоснованы возможные уровни сегментации учета.