

Черниш С. С.,
кандидат економічних наук, доцент
завідувач кафедри аудиту і аналізу
Чортківський інститут підприємництва і бізнесу
Тернопільський національний економічний університет

ЕВОЛЮЦІЯ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

Анотація. В статті розглянуто еволюцію обліку і аналізу фінансових результатів господарювання. Розкрито характерні риси напрямів подальшого удосконалення бухгалтерського обліку і аналізу. Запропоновано ефективний розподіл фінансових ресурсів, що вплине на фінансові результати господарювання.

Annotation. The evolution of account and analysis of financial results of menage is considered in the article. The personal touches of directions of subsequent improvement of record-keeping and analysis are exposed. The effective division of financial resources of, is offered which will influence on the financial results of menage.

Ключові слова: облік, аналіз фінансові результати діяльності, результати господарювання

Постановка проблеми. В різні часи розвитку суспільства ставилися різні завдання перед бухгалтерським обліком і аналізом результатів господарювання. Тобто, визначення, облік і аналіз фінансових результатів господарювання має свою історію. Вперше в бухгалтерському обліку визначення фінансових результатів господарювання (прибуток і збиток) запровадив у Німеччині І. Готліб на початку XVI століття (1531р). З цього часу бухгалтерський облік почав розглядатись як засіб визначення прибутку. Однак прибуток як важлива категорія, яка обчислювалась бухгалтером, не отримала достатнього визнання, оскільки купець оперував більше споживчими, ніж фінансовими категоріями, а метою комерційної фірми було розширення діяльності, обороту, тобто, результат явно вимірювався виручкою ві реалізації продукції.

В умовах запровадження повноцінного ринку основним результативним показником господарської діяльності підприємства знову утвердився прибуток. На його основі розраховуються відповідні коефіцієнти, які характеризують рівень ефективності господарювання, ліквідності і платоспроможності суб'єкта господарювання.

При зародженні інтеграційних процесів, формуванні галузевих комплексів, які охоплюють підприємства і організації різних сфер діяльності, пов'язаної єдиним технологічним ланцюгом, прибуток виступає основним показником в розподільчих відносинах. Наприклад, в умовах функціонування продуктивних підкомплексів АПК, які охоплюють підприємства різних галузей (сільськогосподарського виробництва, заготівлі, переробки, торгівлі) створюється єдиний технологічний ланцюжок (ТЛ) виробництва кінцевої продукції. Формування цього ланцюжка забезпечує головне підприємство - найчастіше переробне підприємство, яке здійснює випуск кінцевої продукції та інтегрує загальний прибуток, що підлягає розподілу між учасниками інтеграції у відповідності з вкладом кожного у кінцевий фінансовий результат.

Таким чином, в нових умовах господарювання виникає проблема забезпечення повноцінного обліку і аналізу господарювання та здійснення на цій основі об'єктивних розподільних відносин.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. На етапі свого становлення облік фінансових результатів отримав своє відображення в працях Е. Леоте та А. Гільбо, Фураст'є, Гарн'є, Ф. Гертца, Зомбарта, Піетро Паоло Скалі, Б. Контрульї, Л. Пачолі, А. Казанови, Москетті, Баррем та інших дослідників.

На сучасному етапі відбувається черговий процес удосконалення облікової політики, аналізу та прогнозування фінансової звітності. Основні питання цього процесу висвітлені в працях вітчизняних вчених Ф.Ф.Бутинця, С.В.Голова, М.Я.Дем'яненка, Г.Г.Кірейцева, В.В.Сопка, В.О.Шевчука, П.Я.Хомина, Л.В.Чижевської та інших. Проблеми аналізу в умовах ринкової економіки, удосконалення економічних відносин між суб'єктами господарювання знайшли відображення в публікаціях вчених П.І. Гайдучього, П.Т.Саблука, В.К.Савчука та інших. Однак вимагають подальшого дослідження проблемні питання обліку, аналізу, ринкових відносин в умовах функціонування маржинальної економіки.

Постановка завдання. Метою дослідження, представленого в даній статті, є обґрунтування напрямів подальшого удосконалення бухгалтерського обліку, аналізу і розподіл фінансових ресурсів, відносно становлення і розвитку маржинальної економіки, на основі узагальнення історичних та сучасних реалій.

Для досягнення поставленої мети вирішувалися завдання, пов'язані з вивченням історії становлення фінансового обліку, визначенням суті доходів, методики їх визначення та обґрунтування процесу розподільних відносин в умовах інтегрованого виробництва.

Виклад основного матеріалу дослідження. На етапі становлення бухгалтерського обліку важливе значення мало запровадження подвійного запису. Це дало змогу встановити тісний зв'язок між визнанням категорії «прибуток» і розвитком капіталістичних відносин. Так, В. Зомбарт вважав, що подвійний запис викликав економічний ріст Європи і виникнення капіталістичних відносин. Більше того, Зомбарт підкреслював і зворотній зв'язок подвійної бухгалтерії з розвитком капіталізму. Таким чином, з розвитком капіталізму і появою подвійного запису об'єктивно виник термін «прибуток», який вже не вважався залишком готівки, а включав амортизацію, доходи і витрати майбутніх періодів.

Облік різниці в цінах, який відображав зміни в складі майна, спричинив виникнення рахунку збитків і прибутків. З цього приводу Фураст'є зробив два висновки, згідно яких даний рахунок став необхідним: по-перше, щоб купець зміг знати суму свого майна і по-друге, щоб можна було мати рахунки, які дозволяють відображати різницю між собівартістю і цінами продажу.

Однак Гарн'є зробив інший висновок. Він стверджував, що якщо сальдувати кожну операцію, а різницю відносити на рахунок збитків та прибутків, то виникає подвійна бухгалтерія. Така диференціація прибутків та збитків призвела до виникнення групи результативних рахунків. В результаті виникла рівність $A - P = D - B$, яка перетворилася в сучасну форму

$$A + B = D + P, \quad (1)$$

де, А – актив;

П – пасив;

Д – доходи;

В - витрати.

При цьому А і П відображають стан підприємств, а Д і В - результати господарської діяльності. Показники першої формули слугують перш за все для управління, другої формули - відображають структуру подвійної бухгалтерії.

Інший відомий науковець того часу, Ф. Гертц, розвиваючи ідеї Гарн'є також дотримувався думки, що виникнення рахунку збитків і прибутків пов'язане з появою подвійної бухгалтерії. Саме необхідність, на його думку, виявляти результати кожного факту господарського життя або група цих фактів привела до техніки запису в "дебет-кредит".

В середині XVII ст. Піетро Паоло Скалі (1755р) розділив рахунки на три групи: власні (капіталу, прибутків і збитків, результатів), майнові і кореспондентів (дебіторів і кредиторів)

Б. Контрульї першим виклав порядок заповнення рахунку збитків і прибутків і вказав, що сальдо повинно переноситись на рахунок Капіталу. Аналогічну позицію займав Л.Пачолі. Конкретизуючи цю позицію А. Казанова відображав прибуток від господарської діяльності по кредиту рахунку Капіталу. Москетті показав, що рахунок Збитків і прибутків є філіалом рахунку Капіталу і, отже, на цей рахунок поширюються всі правила записів, які відносяться до рахунку Капіталу.

Процес удосконалення обліку фінансових результатів був досить різноманітний. Так, Баррем для відображення кінцевого фінансового результату вважав можливим застосування одного із трьох рахунків: або Збитків і прибутків, або Капіталу, або Заключного балансу, але сам він наполягав на змішаному варіанті. Також він запропонував записувати тільки поточні результати господарської діяльності: прибуток від продажу товарів, витрати обігу і т.п., а непередбачувані, випадкові витрати і доходи пропонував відносити на рахунок Капіталу.

В подальшому А. Файно відстоював другий варіант, так як, з його точки зору: 1) результати це і є зміни капіталу; 2) відсутність спеціального рахунку Збитків і прибутків та інших результативних рахунків скорочує число облікових записів і 3) рахунок Капіталу, в його варіанті

концентровано, в одному місці відображає фактичний стан капіталу на будь-який момент, однак переважним був перший варіант.

Ф. Кене висунув ідею виведення кінцевих результатів, пов'язаних з продажем готових виробів (товарів), на окремих аналітичних рахунках. На дебет цих рахунків списувалась покупна вартість (або собівартість) проданих виробів, на кредит - продажна.

Проблеми визначення фінансових результатів хвилювали і німецьких бухгалтерів. Ідея німецького обліку зводилась, насамперед, до розкриття внутрішніх розрахунків з матеріально відповідальними особами - факторами.

В 1531 році Іоганн Готліб зробив спробу застосувати італійську бухгалтерію в рамках німецької факторної. Продовжувачами синтезу німецьких і італійських ідей були видатні німецькі бухгалтери Вольфганг Швайкер (1549) і Христоф Хагер (1654р).

Вивчаючи співвідношення доходу і витрат, Дж. Дзаппа прийшов до формулювання положення, яке ми можемо визначити як постулат Дзаппи: «З бухгалтерської точки зору доходи підприємства очевидні, а затрати сумнівні». Це обумовлено тим, що доходи витікають із документів на реалізацію товарів і послуг, а величина затрат завжди залежить від облікової політики підприємства і вибору адміністрацією різноманітних методологічних прийомів. Доходи визначаються об'єктивно, витрати, пов'язані з обчисленням собівартості, - суб'єктивні. Звідси і величина прибутку, в тому числі і неоподаткованого, умовна.

Таким чином, Дзаппа підвів підсумок п'ятивіковим досягненням італійської облікової школи і заклав основи її майбутніх досягнень. В цілому для італійців був характерний підхід до обліку, який трактували в тому дусі, що балансова величина прибутку повинна бути тотожна оподатковуваній сумі, що повністю відповідало юридичному трактуванню обліку.

В сучасній економіці під доходами розуміють збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників). Для визнання доходу необхідно не лише надходження активу або зменшення зобов'язання, але і фінансовий наслідок цих подій.

Доходи підприємства класифікуються за різними ознаками. З метою визнання доходу та визначення його суми розрізняють дохід від: реалізації товарів, продукції, інших активів, придбаних з метою перепродажу (крім інвестицій у цінні папери); надання послуг; використання активів підприємства іншими фізичними та юридичними особами результатом яких є отримання процентів, дивідендів, роялті. В залежності від виду діяльності розрізняють доходи: від звичайної діяльності; від надзвичайної діяльності. Крім того доходи можуть виникати в результаті операційної, фінансової та інвестиційної діяльності. В залежності від місця виникнення доходу розрізняють доходи центрів інвестицій, центрів доходів, центрів прибутку та загальний дохід підприємства.

При аналізуванні доходів визначають прибуток або збиток. Збитки – це перевищення суми витрат над сумою доходів, для отримання яких здійснені ці витрати. Прибуток — це сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати.

В бухгалтерському обліку чистий прибуток (збиток) формується поступово протягом фінансово-господарського року від усіх видів звичайної та надзвичайної діяльності та включає: чистий дохід (виручку) від реалізації продукції (товарів, послуг); валовий прибуток (збиток); фінансовий результат від операційної діяльності; прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування; прибуток (збиток) від звичайної діяльності; прибуток (збиток) від надзвичайної діяльності.

При калькулюванні повної собівартості всі виробничі витрати за мінусом вартості незавершеного виробництва та запасів готової продукції (тобто собівартість реалізації), списуються на рахунок фінансових результатів, формуючи валовий прибуток. Витрати діяльності також відносяться на зменшення доходів звітного періоду. При калькулюванні змінних витрат до собівартості реалізації відносяться тільки виробничі прямі витрати. Частина постійних загальновиробничих витрат в цьому випадку не розподіляється, а включається до витрат звітного періоду і відноситься на зменшення доходів звітного періоду. В результаті порівняння змінної виробничої собівартості із доходом від реалізації продукції отримують маржинальний дохід. Застосування обох методів калькулювання витрат виробництва дає різні результати лише в тому випадку, коли обсяг реалізованої продукції більший або менший за обсяг виготовленої.

В сучасних умовах господарювання – розвитку інтеграційних процесів виникають і вирішуються нові проблеми обліку, аналізу і розподілу фінансових результатів. Основним завданням при удосконаленні цих процесів є створення нормальних умов для подальшого розвитку економіки.

Наприклад, для забезпечення ефективного функціонування конкретного продуктового підкомплексу АПК його головне підприємство повинно подбати про ефективну сировинну зону, про раціональну систему заготівлі і зберігання продукції, про найбільш економічно вигідний збут кінцевої продукції. Виходячи з цього, процес утворення технологічної лінії (ТЛ) корпоративного

підприємства складається з декількох етапів, основними з яких є такі: визначення мети (стратегії); вивчення технології; добір підприємств-учасників; проектування і розробка виробничого процесу; вибір джерела фінансування; контроль, аналіз і оцінка результатів. Критерій оптимальності (Ко) організаційно-технологічної структури підкомплексу визначається за формулою:

$$Ko = \frac{P}{3 \times ТТЦ} \quad (2)$$

де, P – фінансові результати від реалізації продукції, грн.;

3 - затрати на виробництво продукції (собівартість), грн.;

$ТТЦ$ - тривалість технологічного циклу виробництва продукції, днів.

Показник Ko характеризує денну ефективність виробництва продукції, що може бути використана в ТЛ.

Корпоративна ефективність роботи кожного учасника розраховується за таким алгоритмом:

1. Обчислюється частка витрат кожного учасника $ЧВ_{ki}$ - у загальних затратах продуктового підкомплексу. Для грошового вираження суми витрат у розрахунках використовують вартість сукупних активів. Тому, сума витрат кожного окремого учасника B_{ki} відповідає балансовій вартості активів, що знаходяться в управлінні учасника, а сума витрат $B_{ФПГ}$ - вартості сукупних активів продуктового підкомплексу. Таким чином,

$$ЧВ_{ki} = \frac{B_{ki}}{B_{ФПГ}} \quad (3)$$

2. Обчислюється частка кожного учасника в сукупному чистому прибутку продуктового підкомплексу:

$$ЧП_{ki} = \frac{\Pi_{ki}}{\Pi_{ФПГ}} \quad (4)$$

де Π_{ki} - чистий прибуток i -го учасника;

$\Pi_{ФПГ}$ - чистий прибуток продуктового підкомплексу.

3. Розраховується коефіцієнт корпоративної ефективності для кожного учасника:

$$K_{ki} = \frac{ЧП_{ki}}{ЧВ_{ki}} \quad (5)$$

4. Учасники ранжируються за значенням коефіцієнта корпоративної ефективності.

Приклад розрахунку показників ефективності продуктового підкомплексу, яка реалізує п'ять процесів, кожним із яких управляє окремий учасник, подано в таблиці 1.

Таблиця 1

Показники ефективності роботи учасників продуктового підкомплексу *

Показник	Номер учасника				
	1	2	3	4	5
Витрати учасника, грн.	2190	3820	2430	3270	2930
Чистий прибуток, грн.	230	170	310	280	150
Частка учасника в витратах.	0,1496	0,2609	0,1660	0,2234	0,2001
Частка учасника в прибутках	0,2018	0,1419	0,2719	0,2456	0,1316
Коефіцієнт корпоративної ефективності учасника	1,3487	0,5715	1,6383	1,0996	0,6574

*Наведені в таблиці показники є умовними

Таким чином, за коефіцієнтом корпоративної ефективності найбільш ефективною є учасник, який управляє третім процесом.

Динаміку корпоративної ефективності можна вивчити з використанням мультиплікативної моделі, яку одержимо, підставивши у формулу визначені раніше значення і виконавши відповідні перетворення:

$$K_{\kappa} = \frac{\Pi_{\kappa} B_{\Phi\Pi\Pi}}{B_{\kappa} \Pi_{\Phi\Pi\Pi}} \quad (6)$$

Таким чином, значення K_{κ} змінюється у випадку зміни довільного з двох співмножників.

Контроль функціонування діяльності технологічного ланцюжка включає три етапи: контроль і аналіз взаємодії та виявлення вузького місця в ТЛ.

На першому етапі роботу ТЛ і взаємодію підприємств можна проконтролювати за допомогою показника інтегральної ефективності ланцюжка Ец. Якщо ж завдання полягає в порівнянні ефективності функціонування інтегрального підприємства або кожного підприємства окремо, то необхідні показники, при розрахунку яких можна виявити їхнє відношення до інтегральної ефективності. Наприклад, одним із таких показників могла б бути ефективність, обчислена для самостійно діючого підприємства. Дані про функціонування п'ятих підприємств-учасників ТЛ наведені в таблиці 2.

Таблиця 2

Показники ефективності підприємства-учасників ТЛ

Показник	Номер підприємства				
	1	2	3	4	5
Чистий прибуток, млн грн.	40	35	20	25	41
Усього активів, млн грн.	1500	1200	1800	2000	1000
Ефективність і-го підприємства, Е	0,0267	0,0292	0,0111	0,0125	0,0410

**Наведені в таблиці показники є умовними*

Обчислюємо послідовно значення показників ефективності:

1) середнє арифметичне

$$E_{cp.ap} = \sum \frac{E_i}{5} = \frac{(0,0267 + 0,0292 + 0,0111 + 0,0125 + 0,0410)}{5} \approx 0,0241.$$

2) середнє геометричне

$$E_{cp.g} = \sqrt[5]{E_1 \times E_2 \times E_3 \times E_4 \times E_5} = \sqrt[5]{0,0267 \times 0,0292 \times 0,0111 \times 0,0125 \times 0,0410} \approx 0,0213.$$

3) просте середнє хронологічне (середнє економічне)

$$E_{cp.x} = \frac{\left(\frac{0,0267}{2} + 0,0292 + 0,0111 + 0,0125 + \frac{0,0410}{2} \right)}{4} = 0,0217.$$

Ранжуємо отримані показники за рівнем зростання:

$$E_{cp.g} \approx 0,0213; E_{cp.x} \approx 0,0217; E_{cp.ap} \approx 0,0241;$$

Для подальших розрахунків використовуємо середній за значенням показник $E_{cp.x} \approx 0,0217$, а шуканий обчислюємо за формулою

$$E_{шук.} = \frac{E_{\eta}}{E_{cp.x}} \quad (7)$$

де, E_{η} - інтегральна ефективність ТЛ.

Шуканий показник взаємодії (ПВ) підприємств розраховуємо за формулою:

$$ПВ = \frac{E_{\eta}}{E_{cp}} \quad (8)$$

де, Е - середня ефективність підприємств-учасників ТЛ,

$$E_{cp} = \frac{1}{n-1} \left(\frac{E_1}{2} + \sum_{i=2}^{n-1} E_i + \frac{E_n}{2} \right) \quad (9)$$

E_1 - ефективність першого підприємства ТЛ;

n - кількість підприємств-учасників ТЛ;

E - ефективність i -го підприємства ТЛ;
 E_n - ефективність n -го підприємства ТЛ.

Для визначення якості взаємодії підприємств у ТЛ необхідно співвіднести інтегральну ефективність ТЛ $E_{\text{ц}}$ і середню ефективність підприємств-учасників ТЛ $E_{\text{ср}}$. Вихідні дані чотирьох підприємств ТЛ представлені в табл. 3.

Таблиця 3

Показники підприємств технологічного ланцюжка продуктового підкомплексу

Показник	Номер підприємства			
	1	2	3	4
Чистий прибуток, млн грн.	25	30	10	34
Валові активи, млн грн.	80	90	50	70

*Наведені в таблиці показники є умовними

Обчислюємо:

$$E_1 = \frac{25}{80} \approx 0,31; E_2 = \frac{30}{90} \approx 0,33; E_3 = \frac{10}{50} \approx 0,20; E_4 = \frac{34}{70} \approx 0,49;$$

$$\frac{E_{\text{ц}}}{E_{\text{фпг}}} = \frac{25+30+10+34}{80+90+50+70} \approx 0,34;$$

$$E_{\text{ср}} = \left(\frac{0,31}{2} + 0,33 + 0,20 + \frac{0,49}{2} \right) \approx 0,31;$$

$$ПВ = \frac{E_{\text{ц}}}{E_{\text{ср}}} = \frac{0,34}{0,31} \approx 1,096.$$

Показники визначення взаємодії підприємств у ТЛ представлені в табл. 4.

Таблиця 4

Визначення показника взаємодії (ПВ) підприємств у технологічному ланцюжку

Ефективність i -го підприємства E_i	0,31	0,33	0,20	0,49
$\frac{E_{\text{ц}}}{E_{\text{фпг}}}$	0,34	0,34	0,34	0,34
ПВ	1,096	1,030	1,700	0,694

*Наведені в таблиці показники є умовними

З даних таблиці 4. видно, що ефективніше підприємства будуть функціонувати в ТЛ як самостійні. Прибуток усього продуктового підкомплексу визначається за формулою

$$П_{\text{фпг}} = \left(\sum ЧП_i \right) + ЧП_{\text{кер}} \quad (10)$$

де $ЧП_i$ - чистий прибуток i -го підприємства;

$ЧП_{\text{кер}}$ - чистий прибуток, отриманий головним підприємством продуктового підкомплексу при розміщенні вільних коштів.

Валові активи продуктового підкомплексу визначаються за формулою

$$ВА_{\text{фпг}} = \left(\sum_{i=1}^n BA_i \right) - \left(\sum_{j=1}^k \sum_{i=1}^{n-1} Z_i \right), \quad (11)$$

де n - кількість підприємств у i -му ТЛ;

BA_i - валові активи i -го підприємства ТЛ;

Z_i - дебіторська заборгованість i -му підприємству-учаснику ТЛ від наступного за ним у ТЛ (відповідно n -му підприємству повинен споживач кінцевої продукції ТЛ, що не є членом продуктового підкомплексу);

k - кількість ТЛ, що діють у рамках продуктового підкомплексу.

Ефективність функціонування усього продуктового підкомплексу встановлюється за формулою

$$E_{\text{ФПГ}} = \frac{\Pi_{\text{ФПГ}}}{BA_{\text{ФПГ}} + B_{\text{упр.}}} \quad (12)$$

де $B_{\text{упр.}}$ - витрати на утримання управлінського апарату продуктового підкомплексу.

Таким чином, використовуючи вищенаведені формули на етапі контролю з'ясовується, наскільки ефективно діють структурні підрозділи продуктового підкомплексу, а також група в цілому.

Висновки з даного дослідження. Бухгалтерський облік і аналіз фінансових результатів пройшов шлях від запровадження подвійного запису і визнання категорії прибуток до сучасних прогресивних систем і економічних категорій. Надалі продовжує проходити постійний процес удосконалення і розвитку. Основним завданням при удосконаленні цих процесів є створення нормальних умов для подальшого розвитку економіки.

На сучасному етапі розвитку економіки, пов'язаному з інтеграційними процесами і формуванням корпоративних відносин пропонується методика визначення корпоративної ефективності кожного учасника.

Використана література

1. Бланк И. А. Управление прибылью. – К.: «Ника - Центр», 1998. – 544 с.
2. Бутинець Ф.Ф., Олійник О.В., Шигун М.М., Шулепова С.М. Організація бухгалтерського обліку. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 756 с.
3. Іолов С.Ф., Єфіменко Б.Ф. Фінансовий та управлінський облік. - К.: ТОВ «Автоінтерсервіс», 1996. – 544 с.
4. Кірейцев Г.Г. Методологічні аспекти розвитку бухгалтерського обліку // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2000. - № 8. С. 2-7.
5. Кужельний М.В., Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с.
6. Мус Г., Ханшман Р. Бухгалтерський облік: основи – завдання – розв'язання./ Пер. з нім. С. Лобачової. – К.: КНЕУ, 1999. – 368 с.
7. Пушкар М.С. Фінансовий облік: Підручник. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 628 с.
8. Сопко В. Бухгалтерський облік: Навч. посібник. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2000. – 578 с.