

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК

ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ У БУДІВНИЦТВІ

ЗЕНОВІЙ ЗАДОРЖНИЙ

канд. екон. наук, доцент,
заг. кафедрою обліку і аудиту
в інвестиційній сфері
Тернопільського національного
економічного університету

Кожна діяльність, яку можуть здійснювати підприємства, в тому числі будівельні, закінчується певним фінансовим результатом. Останнім може бути прибуток, збиток або нульова сума.

Питання обліку фінансових результатів є одним із основних у системі як фінансового, так і управлінського обліку. З набуттям чинності національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку відбулися суттєві зміни в цій ділянці обліку. Низка питань, пов'язаних з обліком фінансових результатів, нині залишаються невирішеними. Передусім це стосується методики визначення фінансових результатів за окремими видами діяльності, умов їх визнання, аналітичного та синтетичного обліку, структури доходів як складової при їх визначенні тощо.

Метою статті є розкриття методики управлінського обліку фінансових результатів будівельних підприємств і розробка пропозицій з вирішення проблем цієї ділянки обліку на практиці.

Прибуток розглядається всіма економічними дисциплінами, він є об'єктом дослідження як з теоретичної, так і з практичної точки зору.

Відповідно до П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» [1]:

Прибуток – це сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати, а **збиток** – перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати.

У вітчизняному податковому обліку **фінансовий результат** визначається як різниця між скоригованим валовим доходом, валовими витратами та амортизацією необоротних активів.

За словами Е. Хендріксена і М. Ван Бреди, оцінка прибутку як показника результату діяльності підприємства є головною ланкою сучасної фінансової звітності. Залежно від мети кінцевий

прибуток можна визначити по-різному і адресувати різним користувачам [2, с. 203]. Від правильного визначення фінансового результату значною мірою залежать прийняті управлінські рішення працівниками менеджменту.

Фінансовий результат, на наш погляд, є одним із основних показників не тільки фінансової та податкової, а й внутрішньогосподарської (управлінської) звітності і виступає об'єктом управлінського обліку.

Завданнями управлінського, в тому числі внутрішньогосподарського, обліку фінансових результатів будівельних підприємств, на нашу думку, визначення:

- ♦ фінансових результатів за окремими будівельними контрактами;
- ♦ фінансових результатів від виконання робіт окремими бригадами або групами бригад, які піпорядковані різним начальникам ділянок і виконавцям;
- ♦ сум недоотриманих прибутків внаслідок прийняття того чи іншого управлінського рішення;
- ♦ фінансових результатів від виконання окремих робіт за будівельним контрактом;
- ♦ фінансових результатів від реалізації життєвими фізичним і юридичним особам (будівництво на умовах пайової участі);
- ♦ фінансових результатів за окремими видами діяльності в аналітичному їх розрізі.

Здебільшого в навчальній і науковій літературі з управлінського обліку питання обліку фінансових результатів залишається поза увагою вчених економістів або розкривається з позиції планування, бюджетування і аналізу витрат. Однак слід зазначити, що належне місце йому все-таки відведено в деяких працях, зокрема Ф. Бутинця, Т. І. Видюк, Н. Малюги, Л. Чижевської [3, с. 38–393], К. Друрі [4, с. 152–161], Л. Нападovsky [5, с. 50–59], Е. Хендріксена і М. Ван Бреди [6, с. 309–315], П. Хомина [6, с. 309–315].

Значна увага прибутку як джерелу інвестування підприємств приділяється в роботах І. Бланка [8], Я. Крупки [8; 9] та ін. На думку Я. Крупки, прибуток – основне внутрішнє джерело формування фінансових ресурсів, що забезпечують розвиток підприємств (самофінансування); чим вищий рівень прибутковості діяльності, тим менша потреба виникає в залученні зовнішніх джерел інвестування [8, с. 242–243].

Серед завдань звітності з прибутку Е. Хендрікс і М. Ван Бреда виділяють використання:

1) прибутку як показника ефективності діяльності апарату управління;

2) даних про прибуток минулих періодів для прогнозування діяльності підприємства і розподілу дивідендів;

3) прибутку апаратом управління для аналізу результатів діяльності підприємства і обґрунтування управлінських рішень [2, с. 205].

Достовірна звітність з фінансових результатів можлива за умови належно організованого їх управлінського обліку. Як правильно зазначає Ф. Бутинець, в управлінському обліку кінцевий фінансовий результат визначається за видами реалізованої продукції, підсумок якого дорівнює фінансовому результату по окремому виду діяльності в фінансовому обліку [3, с. 384].

На думку Л. Нападовської, в управлінському обліку фінансовий результат формується як мінімум в два етапи:

- на першому етапі визначають валовий фінансовий результат як різницю між доходами (виручкою) від реалізації продукції та сумою виробничих витрат;

- на другому етапі обчислюють суму прибутку як різницю між валовим фінансовим результатом, адміністративними витратами і витратами на збут [5, с. 50–53].

Розвиваючи ідеї автора, слід зазначити, що названі вище фінансові результати, на наш погляд, в управлінському обліку слід визначати не в цілому по підприємству у Звіті про фінансові результати (форма № 2), оскільки це прерогатива фінансового обліку, а за окремими видами продукції (робіт, послуг), виконавцями тощо. Таке твердження пояснюється тим, що валовий і чистий прибуток (збиток) в цілому по підприємству є показниками фінансової звітності, на інформацію про які не поширюється комерційна таємниця. Дані управлінської звітності доступні тільки для внутрішніх користувачів.

На вітчизняних підприємствах використовується

інтегрована система обліку, при якій відсутні відокремлені класи рахунків управлінського обліку. Рахунки фінансового і управлінського обліку кореспондують між собою. Слід зазначити, що діючі рахунки класу 9 також, на нашу думку, не можна назвати рахунками управлінського обліку, як це твердять деякі вітчизняні науковці. Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг), яка узагальнюється на рахунок 90, адміністративні витрати (рахунок 92), витрати на збут (рахунок 93), інші витрати операційної діяльності (рахунок 94) та витрати іншої звичайної діяльності та надзвичайних подій підприємства (рахунки 95, 96, 97, 98, 99), відображують у Звіті про фінансові результати (форма №2) окремими рядками, що свідчить про відкритість цих даних для зовнішніх користувачів. Комерційною таємницею є лише інформація, яка узагальнюється на субрахунках і аналітичних рахунках до названих рахунків. Саме ці дані, як ми вважаємо, є інформацією управлінського обліку, адже користувачі інформації та наявність комерційної таємниці на неї є одними із основних відмінних ознак між фінансовим і управлінським обліком.

В. Ткач і М. Ткач, характеризуючи французький досвід організації автономної системи управлінського обліку, виділяють такі методи визначення прибутку (збитку):

а) у фінансовій бухгалтерії:

- різницю між сумою залишків активних і пасивних рахунків;

- зміну чистих активів за період;

- порівняння витрат із випуском;

б) в управлінській бухгалтерії:

- зіставлення даних на відображуючих рахунках;

- зіставлення реалізації й витрат за виробами;

- «витрати-випуск» за центрами відповідальності [10, с. 46].

Використання методу «витрати-випуск» за центрами відповідальності на вітчизняних підприємствах, включаючи будівельну галузь, на нашу думку, було б одним із найефективніших способів управління фінансовими результатами.

Відповідно до англійського SSAP-9 при визначенні прибутків або збитків, отриманих на даний момент за контрактами, необхідно керуватися концепцією обачності [4, с. 158]. При цьому варто дотримуватися таких основних принципів:

1. Не розраховувати прибуток на ранніх етапах виконання контракту. Прибуток треба визначати лише тоді, коли доходи за контрактом можна оці-

нити з достатньою ймовірністю визначеності.

2. Якщо підприємство (організація) зазнали збитків, то, використовуючи концепцію обачності, необхідно визначити загальні збитки в тому періоді, коли вони були.

3. Якщо виконання контракту наближається до завершення, то кінцевий прибуток потрібно оцінити досить точно, і в цьому разі немає потреби бути надто обачливим при визначенні суми прибутку, яка заноситься на рахунок прибутків і збитків.

4. При значних витратах на контракт, до завершення якого ще далеко, для визначення прибутку на дату звіту часто використовують таку формулу:

$$\text{Одержаний прибуток} = \frac{2}{3} \text{Ймовірний прибуток} \cdot \frac{\text{Одержані кошти}}{\text{Вартість зданих робіт}}$$

Ця формула є однією із кількох, які можуть бути використані в контексті концепції обачності. Оцінка очікуваного прибутку швидше за все буде неточною, якщо контракти є далекими до завершення. Для вирішення цієї проблеми, як зазначає К. Друрі, доцільно використовувати показник не очікуваного, а ймовірного прибутку. **Ймовірний прибуток** згідно з SSAP-9 – це вартість робіт, виконаних на даний час, за мінусом собівартості їх реалізації та резерву на можливі непередбачені обставини [4, с. 159–160].

У вітчизняному обліку будівельних підприємств, так само як і в міжнародних стандартах, суттєве значення для достовірності оцінки фінансових результатів має вид будівельного контракту.

Так, відповідно до п. 5 П(С)БО 18 «Будівельні контракти» [11]: **кінцевий фінансовий результат за будівельним контрактом з фіксованою ціною** можна достовірно оцінити лише за наявності таких умов:

➤ можливості достовірного визначення суми загального доходу від виконання будівельного контракту;

➤ ймовірного отримання підрядником економічних вигод від виконання будівельного контракту;

➤ можливості достовірного визначення суми витрат, необхідних для завершення будівельного контракту, і ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом на дату балансу;

➤ можливості достовірного визначення та оцінки витрат, пов'язаних з виконанням будівельного контракту, для порівняння фактичних витрат за цим будівельним контрактом з попередньою оцінкою таких витрат.

Згідно з п. 6 П(С)БО 18 **кінцевий фінансовий результат за будівельним контрак-**

том за ціною «витрати плюс» можна достовірно оцінити за одночасної наявності таких умов:

➤ ймовірного отримання підрядником економічних вигод від виконання будівельного контракту;

➤ можливості достовірного визначення витрат, пов'язаних з виконанням будівельного контракту, незалежно від ймовірності їх відшкодування замовником.

Як видно із наведеного, кількість умов достовірної оцінки фінансового результату при використанні контракту «витрати плюс» дещо менша, оскільки в цьому випадку підрядник отримує заздалегідь погоджену суму прибутку у вигляді відсотка від витрат або фінансової величини.

Без точного визначення фінансового результату діяльності окремих структурних підрозділів, відповідальних осіб неможливо прийняти своєчасні управлінські рішення. Вони можливі лише за умови належної організації обліку витрат і доходів як складових при визначенні фінансових результатів.

Управлінський облік фінансових результатів потрібно здійснювати за окремими видами продукції (товарів, робіт, послуг) та відповідальними особами з метою визначення ефективності діяльності останніх. Крім того, на нашу думку, в управлінському обліку необхідно визначити фінансові результати не тільки від основної діяльності, а й від іншої операційної, фінансової, інвестиційної діяльності та за надзвичайних подій.

Л. Нападовська до таких видів діяльності відносить основну, фінансову, іншу фінансову і надзвичайні події [5, с. 54].

Як зазначають Е. Хендріксен і М. Ван Бреда, ефективність стандарту управління можна оцінити точніше, якщо прибуток структурований за видами діяльності і більшою чи меншою мірою контролюється адміністрацією. Крім цього, класифікація складових прибутку за видами діяльності дає змогу отримати більш обґрунтовані прогнози [2, с. 207].

Певні передумови для організації управлінського обліку фінансових результатів за видами діяльності на вітчизняних підприємствах існують, оскільки на рахунку 79 «**Фінансові результати**» прибутки чи збитки відображують на чотирьох субрахунках:

791 «Результат операційної діяльності»;

792 «Результат фінансових операцій»;

793 «Результат іншої звичайної діяльності»;

794 «Результат надзвичайних подій».

Слід зазначити, що субрахунок 791 на час на-
вчання чинності Інструкції про застосування Плану
рахунків бухгалтерського обліку активів, капіта-
лу, зобов'язань і господарських операцій підпри-
ємств і організацій [12] (далі – **Інструкція
№ 291**) мав назву «Результат основної діяльнос-
ті», на необхідність зміни якої наголошував автор
[3, с. 21]. Вважаємо, що також доцільно змінити
назви субрахунків 792 і 793. Нова їх назва може
бути такою:

**792 «Фінансовий результат від фінансової
діяльності»;**

**793 «Фінансовий результат від інвестиційної
діяльності».**

Доцільність зміни назв пояснюється необхідніс-
тю забезпечення єдиного методичного підходу до
них. Якщо навіть у теперішньому варіанті перший
і третій субрахунки пов'язані із окремими видами
діяльності підприємства, то чому другий – із опе-
раціями?

На нашу думку, поняття «фінансова операція»
і «фінансова діяльність» не тотожні. Під **фінан-
совою діяльністю** відповідно до П(С)БО 4
[14] розуміють діяльність, яка призводить до змін
розміру і складу власного та позикового капіталу
підприємства. Щодо **фінансової операції**, то

нею може бути, на наш погляд, і звичайне пога-
шення заборгованості постачальникам за товари
(роботи, послуги).

На необхідності наявності окремого субрахун-
ку, на якому б узагальнювався фінансовий ре-
зультат від інвестиційної діяльності, наголошував
у своїх роботах Я. Крупка [8, с. 289]. Підтримую-
чи його ідею, вважаємо, що управлінський облік
фінансових результатів за видами діяльності слід
організувати на аналітичних рахунках до запропо-
нованих вище субрахунків.

Л. Нападівська до таких рахунків відносить
види продукції та канали реалізації [5, с. 55].

Ф. Бутинець, Т. Давидюк, Н. Малюга та Л. Чи-
жевська стверджують, що в управлінському обліку
кінцевий фінансовий результат визначається за вну-
трішніми сегментами (центрами відповідальності,
центрами відповідальності за прибутком) і зовніш-
німи сегментами (географічними зонами реалізації
продукції, представництвами в інших країнах, кана-
лами реалізації, категоріями споживачів) [3, с. 384].

Підтримуючи погляди цих учених-економістів і
розвиваючи їх ідеї, вважаємо, що структура аналі-
тичних рахунків, на яких би здійснювався управ-
лінський облік фінансових результатів, може бути
такою, як наведено у таблиці.

Таблиця

СТРУКТУРА РАХУНКІВ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

Номер субра- хунку	Назва субрахунку	Аналітичні рахунки			
		першого порядку	другого порядку	третього порядку	четвертого порядку
1	2	3	4	5	6
791	Фінансовий результат від опера- ційної дія- льності	7911 Фінансовий результат від основ- ної діяльності	Фінансовий результат в розрізі об'єктів будівництва, видів продукції (робіт, послуг)	Фінансовий результат в розрізі відповідальних осіб або їх груп	Фінансовий результат в розрізі покупців і замовників
		7912 Фінансовий результат від іншої операційної діяль- ності	Фінансовий результат в розрізі окремих видів реалізованої іно- земної валюти, реалізованих інших оборотних активів, окремих видів операційної оренди тощо	-	-
792	Фінансовий результат від фінансо- вої діяльнос- ті	7921 Фінансовий результат від участі в капіталі	Фінансовий результат від інвес- тицій в асоційовані під- приємства, від спільної діяль- ності та від інвестицій в дочірні підприємства	Фінансовий результат від інвестицій в розрізі асоційованих підпри- ємств, договорів про спі- льну діяльність та інвес- тицій в розрізі дочірніх підприємств	Фінансовий результат від участі в капіталі в розрізі географічних зон
		7922 Фінансовий результат від іншої фінансової діяльнос- ті	Фінансовий результат від кор- поративних прав, відсотків, ку- рсової різниці, пов'язаної з фі- нансовою діяльністю	Фінансовий результат від відсотків в розрізі банків, юридичних та фізичних осіб, іноземної валюти	

Номер субрахунку	Назва субрахунку	Аналітичні рахунки			
		першого порядку	другого порядку	третього порядку	четвертого порядку
1	2	3	4	5	6
793	Фінансовий результат від інвестиційної діяльності	7931 Фінансовий результат від реалізації фінансових інвестицій	Фінансовий результат від реалізації окремих фінансових інвестицій	Фінансовий результат від реалізації фінансових інвестицій в розрізі географічних зон	
		7932 Фінансовий результат від реалізації необоротних активів	Фінансовий результат від реалізації окремих груп необоротних активів	Фінансовий результат від реалізації окремих видів необоротних активів	Фінансовий результат від реалізації необоротних активів окремим покупцям
		7933 Фінансовий результат від реалізації майнових комплексів	Фінансовий результат від реалізації окремих майнових комплексів	Фінансовий результат від реалізації майнових комплексів окремим покупцям	
		7934 Фінансовий результат від неопераційної курсової різниці	Фінансовий результат від неопераційної курсової різниці за видами валюти	Фінансовий результат від неопераційної курсової різниці в розрізі дебіторів і кредиторів	
		7935 Фінансовий результат від переоцінки необоротних активів	Фінансовий результат від переоцінки окремих груп необоротних активів	Фінансовий результат від переоцінки окремих видів необоротних активів	
		7936 Фінансовий результат від безкоштовно одержаних активів	Фінансовий результат від окремих груп безкоштовно одержаних активів	Фінансовий результат від окремих видів безкоштовно одержаних активів	Фінансовий результат від безкоштовно одержаних активів в розрізі постачальників
		7937 Фінансовий результат від іншої інвестиційної діяльності	Фінансовий результат від іншої інвестиційної діяльності в розрізі її видів	Фінансовий результат від іншої інвестиційної діяльності в розрізі кредиторів	
794	Фінансовий результат від надзвичайних подій	7941 Фінансовий результат від стихійного лиха	Фінансовий результат від стихійного лиха в розрізі його видів	Фінансовий результат від стихійного лиха в розрізі винних осіб при їх наявності	
		7942 Фінансовий результат від техногенних катастроф і аварій	Фінансовий результат від техногенних катастроф і аварій в розрізі їх видів	Фінансовий результат від техногенних катастроф і аварій в розрізі винних осіб	
		7943 Фінансовий результат від інших надзвичайних подій	Фінансовий результат від інших надзвичайних подій в розрізі їх видів	Фінансовий результат від інших надзвичайних подій в розрізі винних осіб	

ВИСНОВКИ

Отже, ми пропонуємо внести зміни до назв усіх субрахунків рахунку 79 і до кожної назви додати слово «фінансовий». Доцільність цього пояснюється тим, що результатом операційної діяльності є не прибутки чи збитки, а виготовлена продукція, виконані роботи, послуги тощо; результатами інвестиційної діяльності є придбання, продаж необоротних активів тощо. У зв'язку з цим в назві субрахунків необхідно використовувати замість слова «результат» словосполучення «фінансовий результат». Слід зазначити, що автори Інструкції № 291 самі з цим частково погоджуються, адже в коментарі до змісту субрахунку 791 він названий «Фінансовий результат (прибуток, збиток) від операційної діяльності».

Управлінський облік фінансових результатів у розрізі наведених вище їх видів слід здійснювати в окремій відомості до Журналу 6 або у відповідній машинограмі.

Названі пропозиції можуть бути використані при внесенні змін до інструктивних і нормативних документів, а також у практичній діяльності не тільки підприємств будівельного комплексу, а й інших галузей економіки.