

РОЗДІЛ 2 ОБЛІК РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ЗА ЦЕНТРАМИ ВИТРАТ І СФЕРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ТА СКЛАДАННЯ ЗВІТНОСТІ ДЛЯ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ

Розділ 2.1 Організація обліку між підприємством та його центрами витрат

Незалежно від того чи велике підприємство чи мале, воно поділяється за центрами витрат і сферами відповідальності. В залежності від того, чи підприємство виготовляє один вид продукції або надає один вид послуг, чи виробляє і реалізує широкий асортимент продукції доцільно використовувати відповідно функціональну і децентралізовану організаційну структуру.

Якщо підприємство виготовляє один вид продукції і реалізує його у певному регіоні, його організаційна структура буде мати вигляд функціональної.

При функціональній організаційній структурі всі види діяльності одного типу контролюються окремим керівником. Розглянемо приклад компанії з такою організаційною структурою, який наведено на рисунку 2.1.

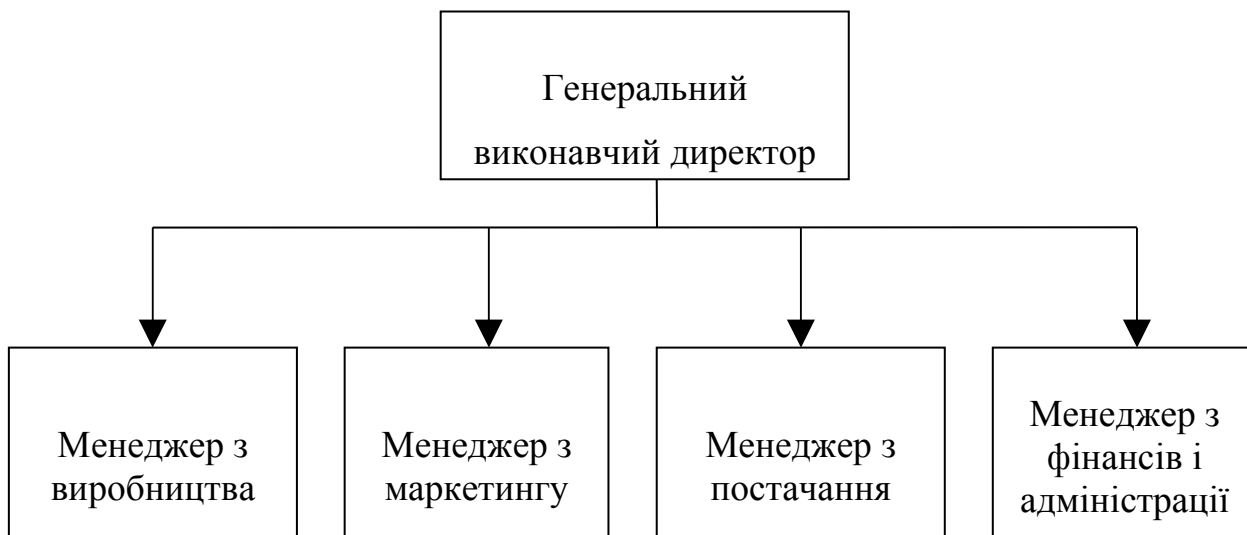


Рис. 2.1 – Функціональна структура управління

У компаніях, які виробляють широкий асортимент продукції і реалізують її по всьому світу, через велике число операцій керівнику вищого рівня важко контролювати виконання цих операцій безпосередньо. У цих

умовах доцільно розділити компанію на окремі сегменти або центри витрат і дозволити менеджерам, що відповідають за ці структури, діяти самостійно, надавши їм великий ступінь незалежності. Такий керівник несе відповідальність як за виробничі, так і за маркетингові види діяльності свого центру витрат. Такий тип організаційної структури компанії називається децентралізованим. Приклад децентралізованої структури управління підприємством представлено на рисунку 2.1.



Рис. 2.2 – Децентралізована структура управління

За роки незалежності в економіці нашої країни відбулися кардинальні зрушення, з'явилися нові форми власності та господарювання. Підприємствам надані широкі права у виборі постачальників ресурсів, ринків збуту продукції, банків та інших фінансових структур, формуванні й обґрунтуванні виробничої структури, розподілі доходів, ціноутворенні. Значні зусилля власників підприємств різних сфер діяльності спрямовані на те, щоб розпоряджатися майном і землею з метою одержання максимального прибутку на авансований капітал.

Проте, як свідчить практика, ефективність господарської діяльності підприємств в Україні залишається низькою, вони не мають умов для самофінансування та розширеного відтворення. Однією із причин такого стану є недостатнє визнання та поширення раціональних механізмів внутрішньогосподарських відносин. У всіх формах господарювання в

інтересах колективів первинних центрів витрат доцільно застосовувати принципи комерційного розрахунку. При цьому взаємовідносини центрів витрат між собою та підприємством слід будувати аналогічно відносинам із зовнішніми партнерами. Постійна підтримка інтересів власників через комерційний розрахунок дасть змогу раціональніше використовувати наявні ресурси, зменшити витрати, отримувати високі доходи.

Практичне здійснення комерційного розрахунку в реформованих господарствах потребує вирішення низки питань. Серед них важливе місце посідає розробка принципово нових підходів до організації обліку.

Значний внесок у вивчення проблем відносин між центрами витрат підприємств зробили М. Вітковський, П. Саблук, В. Товстопят, В. Алексійчук, О. Рябчик та ін. Основну увагу дослідники приділяють обґрунтуванню принципів повного госпрозрахунку, залишаючи осторонь механізм комерціалізації відносин на рівні центрів витрат і питання обліку внутрішньогосподарських відносин у цих умовах.

Метою цього розділу є обґрунтування методики обліку доходів і витрат за центрами витрат і сферами відповідальності підприємств при їх повній та частковій економічній самостійності та відповідальності за результати діяльності.

Підприємства, представлені колективами первинних центрів витрат, мають формуватися відповідно до потреб вирішення поточних і стратегічних завдань. Товарно-грошові відносини на підприємстві слід перенести безпосередньо в первинні центри відповідальності, які також орієнтовані на ринок і отримання прибутку. Використовуючи при цьому трансфертні ціни, вони послідовно включатимуться у виплату податків, платежів, отримання та повернення позик, кредитів, відкриватимуть власні поточні рахунки, самостійно розподілятимуть прибуток.

Відповідно до ст. 55 Господарського кодексу України суб'єктами господарювання визнаються учасники господарських відносин, які здійснюють господарську діяльність, реалізуючи господарську компетенцію

(сукупність господарських прав та обов'язків), мають відокремлене майно і несуть відповідальність за своїми зобов'язаннями в межах цього майна, крім випадків, передбачених законодавством [4]. Суб'єктами господарювання, зокрема, є господарські організації – юридичні особи, створені відповідно до Цивільного кодексу України, державні, комунальні та інші підприємства, створені згідно із цим Кодексом, а також інші юридичні особи, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані в установленому законом порядку [5]. Суб'єкти господарювання реалізують свою господарську компетенцію на основі прав власності, господарського відання, оперативного управління відповідно до визначення цієї компетенції. Філії, представництва, інші відокремлені центри витрат господарських організацій (структурні одиниці), створені ними для здійснення господарської діяльності, не є суб'єктами господарювання (Закон України „Про внесення змін до деяких законодавчих актів України” від 04.02.2005 р. № 2424-IV). Суб'єкти господарювання мають право відкривати свої філії, представництва, інші відокремлені центри витрат без створення юридичної особи. Згідно із ст. 58 Господарського кодексу України відкриття суб'єктом господарювання філій (відділень), представництв без створення юридичної особи не потребує їх державної реєстрації. Відомості про відокремлені центри витрат суб'єктів господарювання залучаються до їх реєстраційної справи та включаються до Єдиного державного реєстру в порядку, визначеному законом.

Відповідно до ст. 64 Господарського кодексу України підприємство може складатися з виробничих центрів витрат (виробництв, цехів, відділень, дільниць, бригад, бюро, лабораторій тощо), а також функціональних центрів витрат апарату управління (управлінь, відділів, бюро, служб та ін.). Функції, права й обов'язки за центрами витрат і сферами відповідальності підприємства визначаються положеннями про них, які затверджуються в порядку, встановленому статутом підприємства або іншими установчими документами. Підприємство самостійно визначає свою організаційну структуру, встановлює чисельність працівників і штатний розпис. Воно має

право також створювати філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, погоджуючи питання про розміщення таких підрозділів підприємства з відповідними органами місцевого самоврядування в установленому законом порядку. Такі відокремлені центри витрат не мають статусу юридичної особи і діють на основі положення про них, затвердженого підприємством. Вони можуть відкривати рахунки в установах банків відповідно до закону.

Згідно із ст. 95 Цивільного кодексу України філія – це відокремлений підрозділ юридичної особи, що розташований поза її місцезнаходженням та здійснює всі або частину її функцій. Представництвом вважають відокремлений підрозділ юридичної особи, що розташований поза її місцезнаходженням та здійснює представництво і захист інтересів юридичної особи. Філії та представництва не є юридичними особами. Вони наділені майном юридичної особи, що їх створила, і діють на основі затвердженого положення. Керівників філій та представництв призначає юридична особа, і діють вони відповідно до виданої нею довіреності. Відомості про філії та представництва юридичної особи включаються до Єдиного державного реєстру юридичних та фізичних осіб-підприємців.

Водночас виділені на окремий баланс філії, відділення та інші відокремлені центри витрат відповідно до Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” зобов'язані вести бухгалтерський облік із наступним включенням їх показників до фінансової звітності головного підприємства [1].

Як видно, в законодавчих актах критерії, за якими відокремлені центри витрат відрізняються від структурних, дуже нечіткі.

Що стосується сплати податків, то серед платників податку на прибуток – філії, відділення та інші відокремлені центри витрат платників податку, що не мають статусу юридичної особи, розташовані на території іншої, ніж такий платник податку, територіальної громади [20]. У цілому

можливі два варіанти: або філії сплачують податок на прибуток окремо, або підприємство переходить на консолідований податок.

Оскільки філії не належать до юридичних осіб, вони не вписуються у визначення платників ПДВ [19]. Тобто реєструватися ними філіям не потрібно. Однак якщо філія підприємства має самостійний баланс, банківський рахунок із правом проведення розрахунків за операціями з придбання та продажу товарів (робіт, послуг), печатку, окремий статистичний код, здійснює самостійно розрахунки з бюджетом з податків за результатами господарської діяльності, подала за власним бажанням до податкового органу заяву про реєстрацію як платника податку, то такій філії не може бути відмовлено в реєстрації як платника податку на додану вартість.

За умови, що центрам витрат делеговані функції сплати податків, вони сплачують такі податки самі, як і підприємство в цілому. Незалежно від того, перебувають центри витрат на самостійному балансі чи на балансі сільськогосподарського підприємства, порядок сплати податків вони встановлюють добровільно. Це означає, що центри витрат можуть не сплачувати податки або сплачувати їх окремо, або разом з іншими центрами витрат консолідовано.

Незалежно від того, чи податки розраховують консолідовано, чи центри витрат є окремими платниками податків, слід забезпечити ведення обліку витрат, амортизації, доходів за кожним центром витрат і сферою відповідальності. Адже саме на основі цих даних можна визначити, яку суму податків сплачувати або в цілому по підприємству, або окремо за центрами витрат і сферами відповідальності.

Якщо центри витрат не є юридичними особами, не є платниками ПДВ, то передачу, продаж ТМЦ для виробничого використання від одного центру витрат до другого, підприємству, і навпаки, доцільно проводити без ПДВ. Однак розширення товарно-грошових відносин на рівні підприємства може привести до того, що центр витрат самостійно продає (отримує) продукцію,

надає (отримує) роботи, послуги. Для здійснення таких операцій підприємство-платник ПДВ може делегувати центру витрат право вести податковий облік, зокрема, виписувати податкові накладні, вести книги обліку придбання і продажу товарів (робіт, послуг), але складати і здавати декларацію з ПДВ може тільки підприємство. Останнє несе відповідальність за достовірність і своєчасність ведення податкового обліку за центрами витрат і сферами відповідальності.

Вирішальне значення має організація бухгалтерського обліку в центрах витрат. Як і в цілому по підприємству, за центрами витрат облік слід здійснювати згідно з вимогами П(С)БО та облікової політики. Підрозділи можуть бути переведені на самостійний баланс із подальшим включенням їх показників до фінансової звітності підприємства. Господарські операції по підприємству та центрах витрат відображують у бухгалтерському обліку на основі затвердженого Плану рахунків. Для оформлення операцій за розрахунками між підприємством і центрами витрат можна використовувати субрахунок 683 „Внутрішньогосподарські розрахунки”. Через цей субрахунок здійснюють облік внутрішньогосподарських розрахунків із центрами витрат, виділеними та невиділеними на окремий баланс, щодо взаєморозрахунків за матеріальні цінності, реалізацію продукції, робіт, послуг, виплати заробітної плати робітникам центрів витрат тощо.

Для визначення прибутку за центрами витрат слід забезпечити окремий облік витрат і доходів по підприємству та його центрах відповідальності, і навпаки. Однак у цілому по підприємству доцільно не допускати перекручень фінансової звітності. Подання відомостей в органи статистики, ДПА передбачає об'єднання показників підприємства і центрів витрат. При ньому субрахунок 683 при формуванні загальних показників треба закривати. Усі операції між підприємством і центрами витрат мають бути оформлені бухгалтерськими документами на внутрішнє переміщення товарно-матеріальних цінностей.

Відповідно до П(С)БО 16 „Витрати” в бухгалтерському обліку визначають лише виробничу собівартість продукції за неповними витратами [10]. Адміністративні та витрати на збут не включають до собівартості виробленої продукції, а списують на зменшення фінансового результату в періоді їх виникнення. Однак для забезпечення внутрішньогосподарських потреб підприємств інформацією про фактичні витрати на виробництво конкретних видів продукції (в тому числі для ціноутворення) в системі управлінського обліку треба визначати собівартість реалізованої продукції за повними витратами. Тому доцільно здійснювати розподіл адміністративних витрат та витрат на збут і тим самим визначати повну собівартість продукції. Витрати на збут слід розподіляти пропорційно до собівартості реалізованої продукції.

Якщо центри витрат будують взаємовідносини на принципах купівлі-продажу, рух ресурсів внутрішньогосподарського обороту в обліку треба показувати як реалізацію (придбання) із відповідним відображенням доходів (витрат). При цьому ПДВ не нараховують. Реалізацію товарів, продукції для переробки та інших ресурсів можна здійснювати за цінами, які включають витрати і прибуток. Центри витрат, які продають таку продукцію, показують виручку за ціною реалізації, прийнятою на підприємстві. Підрозділ-споживачі, що купують таку продукцію, з метою запобігання підвищенню собівартості своєї продукції оприбутковують ресурси внутрішньогосподарського обороту за ціною без урахування прибутку, а різницю в його розмірі списують на фінансові результати діяльності відповідного центру витрат.

У разі, якщо центри витрат з меншою самостійністю не мають поточних рахунків, ведуть тільки облік витрат і доходів, а інші функції делеговані підприємству, яке сплачує податки без розподілу їх за центрами витрат, бухгалтерський облік таких операцій подано в таблиці в додатку А – Облік взаємовідносин підприємства і центрів витрат при їх обмеженій економічній самостійності.

У додатку Б – Облік взаємовідносин між центрами витрат при їх повній економічній самостійності наведено кореспонденцію рахунків з обліку відносин між підприємством та центрами витрат, які є більш самостійними, тобто мають право виписувати податкові накладні, вести книги обліку придбання і продажу товарів, робіт, послуг, мають свої поточні рахунки та беруть участь у сплаті податків.

Дотримання Державних стандартів України та Наказу № 291 дає можливість зробити класифікацію рахунків аналітичного обліку та скласти план рахунків аналітичного обліку підприємства та його центрів витрат. Щодо організації аналітичного обліку у центрах витрат, я пропоную використовувати наступні методи.

Класифікацію рахунків аналітичного обліку виробництва, доходів і витрат, необоротних активів, власного капіталу можна побудувати ієрархічним методом класифікації з використанням послідовної системи кодування. Кожна позиція у класифікації рахунків аналітичного обліку містить шестизначний цифровий код і назву відповідних класифікаційних угруповань. Структура коду схематично має наступний вигляд:

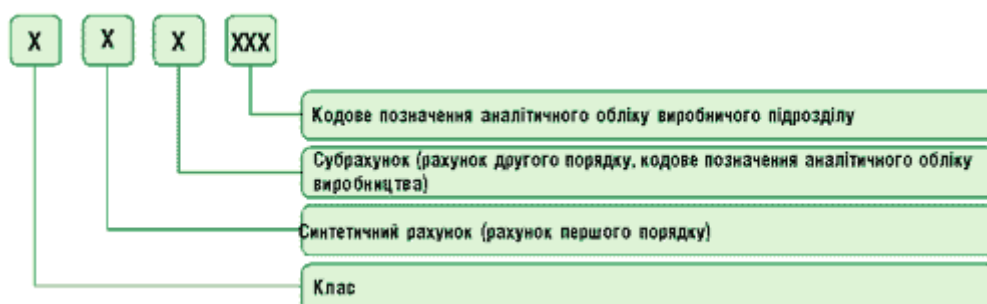


Рисунок 2.3 – Структура коду аналітичного рахунку, призначеного для обліку доходів та витрат.

Класифікацію можна побудувати за ознаками функціонального призначення у відповідності до Наказу № 291 та Державного стандарту України ДСТУ 2960 - 94.

У таблиці 2.1. наводиться приклад класифікації рахунків аналітичного обліку виробництва, в залежності від характеру та призначення виконуваних процесів і виробничої структури.

У моєму прикладі цех № 1 є переробним цехом, цех № 2 – складальним. Вони відносяться до основного виробництва. Цехи № 15, 20 і 25, відповідно, є цехами допоміжного, підсобного та побічного виробництва.

Таблиця 2.1 – Класифікація рахунків аналітичного обліку виробництва в залежності від характеру та призначення виконуваних процесів і виробничої структури

Клас	Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Кодове позначення аналітичного обліку	
	Код	Назва	Код	Назва	Код	Назва
2	23	Виробництво	231	Основне виробництво	001	Цех № 1
					002	Цех № 2
			232	Допоміжне виробництво	015	Цех № 15
			233	Підсобне виробництво	020	Цех № 20
			234	Побічне виробництво	025	Цех № 25

Сучасне економічне становище, яке склалося на великих підприємствах, вимагає від управлінського обліку пошуку так званих прихованих резервів. З розвитком ринкових відносин ця тенденція буде поширюватися на всі підприємства. Тому побудова аналітичних рахунків на рівні виробничої ділянки є вимогою часу. Сьогодні вирішити це питання дозволяють сучасні автоматизовані системи, які мають вже досконаліше програмне забезпечення, яке відповідає вимогам національних стандартів.

Класифікацію рахунків аналітичного обліку матеріальних ресурсів, розрахунків з оплати праці можна побудувати ієрархічним методом

класифікації з використанням послідовної системи кодування. Кожна позиція у класифікації рахунків аналітичного обліку містить чотиризначний цифровий код і назву відповідних класифікаційних угруповань. Схематична структура коду представлена на рисунку 2.4

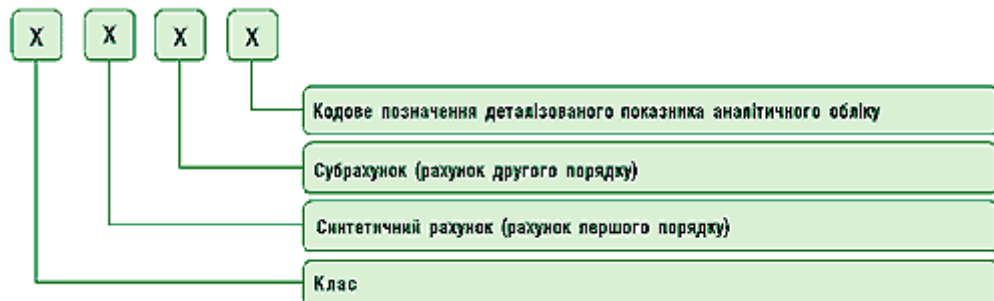


Рисунок 2.4 – Схема структури рахунку аналітичного обліку виробничих запасів

Класифікацію побудовано за ознаками функціонального призначення згідно з Наказом № 291 та Державного стандарту України ДСТУ 2960 - 94.

Розділ 2.2 Складання звітності підприємства та звітності за його центрами витрат для прийняття управлінських рішень

Згідно з Законом України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства [1]. Фінансова звітність підприємств і організацій побудована на основі положень (стандартів) бухгалтерського обліку і потрібна державним органам для зведень показників по галузях народного господарства і в цілому по країні, а також акціонерам, різним організаціям для отримання інформації щодо фінансового стану підприємства, здійснення контролю.

Ця звітність не може розкривати інформацію за різними показниками по центрах витрат роботи підприємства протягом місяця. Тому для прийняття поточних управлінських рішень потрібна внутрішня звітність, яка містить конфіденційну інформацію про роботу підприємства. Форми цієї

звітності не передбачені стандартами бухгалтерського обліку, оскільки на їх побудову впливають галузеві особливості та завдання кожного менеджера.

Учені та практики відзначають такі основні принципи складання внутрішньої звітності: ієрархічність, адресність, економічність, цільове спрямування, аналітичність, конкретність, достатність для прийняття рішень. Якісними характеристиками інформації звітності є достовірність, доречність, зрозумілість, зіставність. Під час аналізу показників внутрішньої звітності менеджери звертають увагу на суттєву інформацію.

Внутрішню звітність застосовують для поточного контролю показників діяльності підприємства, виявлення тенденцій його розвитку, а також для коригування планів. Внутрішня звітність містить фактичні, планові дані, відхилення від планів, причини і винних. До її інформації можна додавати прогнозні дані, що дасть змогу приймати не тільки поточні, а й стратегічні рішення. Терміни подання і форми представлення інформації вирішують менеджери. Звітність може подаватися і за квартал, півріччя, рік за аналітичними показниками, які дозволяють оцінити роботу не тільки підприємства в цілому, а й його центрів витрат, а також менеджерів. В окремій таблиці внутрішньої звітності має бути розрахунок економічної доданої вартості.

При формуванні показників внутрішньої звітності доцільно використати досвід зарубіжних країн, де поширена система збалансованих показників (Balanced Scorecard), яка спрямована на прийняття управлінських рішень керівництвом компаній [28]. Ця система включає групи показників за розділами: „Фінанси”, „Клієнти”, „Внутрішньогосподарська діяльність”, „Розвиток та навчання” і дає можливість дослідити як фінансові, так і не фінансові показники.

Для поліпшення організації роботи щодо складання і подання менеджерам інформації потрібно визначити склад щоденної, щотижневої й щомісячної звітності. На наш погляд, доцільно застосувати на практиці нижче вказані форми внутрішньої звітності.

Для щоденної звітності пропонуємо складати сигнальний звіт про різні відхилення від норм і планових показників (непланова звітність) і планової звітності: звіт про постачання матеріальних цінностей, звіт про виробництво готової продукції, звіт про продажі. Щоденну звітність слід обов'язково складати як непланову при наявності несприятливих відхилень від норм і планів, де вказують суму відхилень, причини і винних. Планова щоденна звітність відображує рух цінностей у господарських процесах.

Щотижнева звітність має відображувати основні показники (за планом, фактично, відхилення від планів) роботи центрів витрат підприємства. До неї можуть належати: звіт про запаси, звіт про виробництво продукції (виконання робіт, послуг), звіт про рух грошових коштів та ін. Ця звітність складається на основі даних оперативного і бухгалтерського обліку, а також щоденної звітності і містить аналітичну інформацію за видами товарно-матеріальних цінностей, дебіторами та кредиторами, видами продукції, ринками збуту та іншими показниками. Звіти складаються за центрами відповідальності у табличній, графічній або текстовій формі. Потім менеджери відділів і цехів подають відповідні внутрішні звіти директору по постачанню, директору по виробництву, директору по маркетингу, а останні – подають зведену звітність в розрізі менеджерів генеральному директору в установлені терміни.

На мій погляд, щомісячна звітність повинна мати:

1. показники роботи за центрами витрат і сферами відповідальності;
2. зведені показники по підприємству в цілому для оцінки його фінансового стану.

Вона має включати як фінансову, так і нефінансову інформацію. Нефінансовою є така інформація: чисельність персоналу, професійний рівень і підвищення кваліфікації персоналу, тривалість операційного циклу, виробничі потужності, постійні клієнти, нові клієнти, кількість замовлень, якість продукції, рекламації, нові види продукції (робіт, послуг), реклама, кількість складів і магазинів, площа магазинів, час виконання замовлення

тощо. Для нефінансових показників може бути створена окрема форма внутрішньої звітності. Спеціальною формою внутрішньої щомісячної звітності має бути звіт за господарськими та географічними сегментами, що полегшить складання річної форми звітності № 6 „Звітність за сегментами”.

Для оцінки фінансового стану підприємства щомісяця я пропоную складати такі форми внутрішньої звітності: Управлінський баланс, Управлінський звіт про фінансові результати і Управлінський звіт про рух грошових коштів (прямий метод). Фінансовий менеджер складає ці звіти і подає кожний місяць генеральному директору з пояснювальною запискою.

На відміну від форми №1 „Баланс” в Управлінському балансі деякі статті згруповані, а деякі – мають розшифрування для прийняття управлінських рішень, в окремому розділі наведені основні фінансові показники, що дає змогу встановити зміну фінансового стану підприємства.

Запропонований мною Управлінський баланс включає три розділи: „Актив”, „Пасив”, „Показники” (Додаток В).

Важливе значення в процесі прийняття рішень має Управлінський звіт про фінансові результати. На відміну від форми №2 „Звіт про фінансові результати” в управлінському звіті наведені аналітичні дані щодо виручки від реалізації продукції та собівартості реалізованої продукції за її основними видами, доходи і витрати за іншими видами діяльності порівняно з даними планів. У цьому звіті розраховують такі показники як маржинальний дохід, точку беззбитковості, запас фінансової міцності, неефективні витрати тощо. Пропоную форму Управлінського звіту про фінансові результати, який має чотири розділи: „Фінансові результати за видами діяльності”, „Чистий дохід від реалізації продукції (робіт, послуг) за менеджерами”, „Розшифрування неефективних витрат”, „Показники” (Додаток Г).

Як бачимо з додатка Г, чистий дохід від реалізації продукції (робіт, послуг) за всіма видами продукції має дорівнювати такому самому показнику за відповідальними менеджерами. Це відображено у рядках 1.1. і 2.3. Інформація в розрізі менеджерів дає змогу здійснювати не тільки контроль за

показниками, а й стимулювати їх за результати роботи. Якщо на підприємстві виробляють велику кількість найменувань продукції, тоді у звіті розшифровують основні види продукції.

В Управлінському звіті про рух грошових коштів, на мою думку, має бути інформація щодо виконання планів руху грошових коштів. На відміну від ф. № 3 „Звіт про рух грошових коштів”, який складають відповідно до принципу – єдиний грошовий вимірник, в Управлінському звіті про рух грошових коштів відображують окремо рух грошових коштів у національній і в іноземній валюті (без перерахунку в національну валюту) і застосовують прямий метод для всіх видів діяльності. Це дасть змогу менеджерам приймати управлінські рішення при здійсненні розрахунків у тій чи іншій валюті. Одночасно зі складанням внутрішнього звіту про рух грошових коштів прямим методом можна скласти по операційній діяльності звіт про рух грошових коштів непрямим методом, що дасть можливість виявляти чинники впливу на рух грошових коштів у зв'язку з застосуванням принципу бухгалтерського обліку - нарахування та відповідності доходів і витрат.

Пропоную використовувати Управлінський звіт про рух грошових коштів, який має два розділи: „Рух грошових коштів та їх еквівалентів в національній валюті” і „Рух грошових коштів та їх еквівалентів в іноземній валюті” (Додаток Д)

Я вважаю, що впровадження на підприємствах і організаціях України Управлінського балансу, Управлінського звіту про фінансові результати та Управлінського звіту про рух грошових коштів дасть можливість використовувати їх при здійсненні економічної діагностики, маркетингових досліджень, стратегічного планування, оцінки роботи центрів витрат підприємства і менеджерів, а також поліпшити організацію роботи щодо складання фінансової звітності.

2.3 Необхідність та значення сегментної звітності для підприємств, що мають центри витрат

Для підприємств, в яких можна побачити перелік різних видів діяльності, а в них – видів продукції, товарів, робіт, послуг, виробництвом і продажем яких вони займаються було створено стандарт бухгалтерського обліку 29 „Фінансова звітність за сегментами”. Даний національний стандарт складений на підставі Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 14 „Звітність за сегментами”, але, як завжди, національний стандарт є більш стислою копією міжнародного.

Норми 29-го стандарту застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім малих підприємств, неприбуткових організацій, банків і бюджетних установ). І тут виникають відмінності від міжнародного стандарту, згідно якого цей Стандарт слід застосовувати підприємствам, які мають цінні папери, що надають право власності, або боргові цінні папери, які відкрито продаються та купуються, а також підприємства, які перебувають у процесі випуску цінних паперів, що надають право власності, або боргових цінних паперів на ринку державних цінних паперів. Інші підприємства лише заохочуються до добровільного розкриття фінансової інформації за сегментами. Отже, у національному стандарті коло користувачів є значно ширшим, ніж у міжнародному.

Фактично, звітність за сегментами являє собою показники балансу та звіту про фінансові результати, які деталізовані за окремими сегментами діяльності підприємства. Ті показники, які неможливо віднести до конкретного сегменту діяльності або які відносяться до несуттєвих сегментів діяльності, відображаються у складі нерозподілених статей.

Я вважаю, що розподіл за сегментами є доцільним для підприємств, що мають окремі центри витрат, які самостійно ведуть бухгалтерський облік і складають внутрішню звітність. І ця внутрішня звітність є базою для заповнення інформації за сегментами. Згідно МСБО 14 основою для визначення сегментів є організаційна структура підприємства та його система внутрішньої фінансової звітності. На вітчизняних підприємствах

складання внутрішньої звітності не є поширеним, тому розподіл за сегментами є трудомістким процесом, і на даний момент не дуже досконалим.

В обліковій політиці підприємства визначають пріоритетні та допоміжні сегменти. Якщо на прибутки і ризики компанії впливають в основному відмінності продукції (робіт, послуг), то пріоритетними сегментами є господарські, а допоміжними – географічні. Якщо прибутки та ризики компанії пов'язані з її діяльністю в різних країнах світу, то пріоритетними сегментами є географічні, а допоміжними – господарські.

Кожне підприємство формує облікову політику, яка включає принципи, методи і процедури для складання фінансової звітності. В наказі про облікову політику має бути розділ „Сегментна облікова політика”, де потрібно зазначити:

- 1) критерії, які застосовує підприємство для визначення сегментів;
- 2) види господарських та географічних сегментів, склад кожного з них;
- 3) пріоритетні та допоміжні сегменти;
- 4) склад активів, зобов'язань, доходів та витрат сегментів;
- 5) методи розподілу показників між сегментами;
- 6) засади ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках (трансфертні ціни).

Активи, зобов'язання, доходи, витрати, фінансові результати, капітальні інвестиції, амортизацію визначають за кожним звітним сегментом. Капітал не наведено в звітності за сегментами, оскільки він належить різним юридичним і фізичним особам. Доцільно вже на стадії первинного обліку в документах, а також на аналітичних рахунках вказувати шифр звітного сегмента [3]. До кодів рахунків бухгалтерського обліку, які використовують сегменти підприємства, потрібно додати шифр сегмента.

Розглянемо методологічні та організаційні питання бухгалтерського обліку показників звітності за сегментами.

Активи сегмента можуть включати основні засоби та нематеріальні активи, запаси, грошові кошти, дебіторську заборгованість та інші активи, які використовують у діяльності сегмента і можуть бути обґрунтовано віднесені до нього. Як відомо, активи підприємства – це ресурси, які ним контролюються в зв'язку з правом власності на них або правом використання на умовах фінансової оренди або іншого юридичного права. Активи сегмента не контролюються сегментом, а використовуються для виробництва та продажу продукції (виконання робіт, надання послуг). Якщо для підприємства існує рівняння: Активи = Капітал + Зобов'язання, то для сегментів такого рівняння немає.

Згідно з п. 26 П(С)БО 29 основні засоби і нематеріальні активи, які використовуються одночасно кількома звітними сегментами підприємства, включають до того звітного сегмента, до витрат якого включено суму амортизації за такими необоротними активами. Якщо, наприклад, конкретне обладнання використовують для виробництва двох або більше видів продукції, які є звітними сегментами, то слід вирішити, до якого з них включити амортизацію цього обладнання.

Основні засоби та нематеріальні активи в звітності за сегментами відображують за їх залишковою вартістю, і тому один інвентарний об'єкт обліку не можна включати до кількох сегментів, тобто його вартість та амортизація мають бути в звітності одного звітного сегмента. Якщо на одному обладнанні виробляють кілька видів продукції, то краще ці види продукції (якщо вони однорідні) об'єднати в одну групу і визначити один звітний сегмент.

Важливо зазначити, що „формування звітних сегментів здійснюється на основі виділених господарських і географічних сегментів та об'єднанням кількох подібних сегментів одного виду в окремий звітний сегмент. Подібними визначають сегменти, які мають упродовж кількох звітних періодів однакові (наближені) значення прибутку та відповідають більшості критеріїв визначення господарського і географічного сегментів” (п. 8 П(С)БО

29). Показники, які не можна включити до складу звітних сегментів, відображують як нерозподілені статті.

Якщо розглядати ті самі види продукції, які виробляються на одному обладнанні, але не з точки зору звітних сегментів, то в бухгалтерському обліку витрат на їх виробництво обов'язково має бути стаття витрат „Амортизація машин та обладнання”. Нарахована сума амортизації з цього обладнання включатиметься до собівартості кожного виду продукції розподілом пропорційно до кількості відпрацьованих на виробництво кожного виду продукції машино-годин або пропорційно до обсягів виробництва кожного виду продукції або інших баз розподілу згідно з обліковою політикою підприємства.

Отже, витрати на виробництво продукції в бухгалтерському обліку і витрати на виробництво тієї самої продукції з метою складання звітності за сегментами можуть бути не однаковими. Не може бути так, що до витрат сегмента віднесено амортизацію, а вартості об'єкта, щодо якого нараховано амортизацію, немає в активах цього сегмента.

Дебіторська заборгованість може бути віднесена до активів сегмента, якщо сегмент самостійно розраховується з дебіторами і має для цього грошові кошти та інші активи для розрахунків. У відомостях аналітичного обліку (або в картках) розрахунків з дебіторами вказують шифр сегмента. Дебіторську заборгованість звітного сегмента за товари, роботи, продукцію та послуги визначають за чистою реалізаційною вартістю, тому і резерв сумнівних боргів слід розраховувати за сегментами методом, вказаним в обліковій політиці підприємства. Згідно з п. 27 П(С)БО 29 дебіторську заборгованість та інші активи, що призводять до виникнення у підприємства доходів у вигляді відсотків чи дивідендів, відносять до звітного сегмента, якщо зазначені доходи включено до доходів такого звітного сегмента.

Якщо звітним сегментом є дільниця або цех з виробництва продукції, які зазвичай не здійснюють самостійно розрахунки з дебіторами, то до складу активів дебіторську заборгованість не включають. Якщо звітним

сегментом компанії є окреме її підприємство, то воно може мати грошові кошти, фінансові інвестиції, дебіторську заборгованість та розраховуватися з покупцями, замовниками та іншими дебіторами. В відомостях аналітичного обліку грошових коштів, фінансових інвестицій потрібно також вказувати шифр сегмента, якому вони належать.

Активи відображують у складі нерозподілених, якщо неможливо обґрунтовано їх розподілити між сегментами, а також якщо їх не відносять до сегментів (об'єкти адміністративного та іншого загального призначення). До нерозподілених активів включають відстрочені податкові активи та інші активи, за якими розрахунки веде компанія.

Іншою частиною звітності за сегментами є зобов'язання. Як відомо, зобов'язання визнається, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення.

Зобов'язання сегмента – це зобов'язання, які виникають у результаті діяльності сегмента і які можна безпосередньо віднести на цей сегмент або обґрунтовано розподілити. Зазвичай, зобов'язання не мають таких звітних сегментів, як виробнича дільниця, цех. Відображення зобов'язань та їх погашення можуть здійснюватися звітним сегментом, яким є підприємство компанії, якщо воно має грошові кошти і може розраховуватися з працівниками, органами соціального страхування, бюджетом та іншими організаціями та підприємствами. У відомостях і картках аналітичного обліку розрахунків з кредиторами потрібно вказувати шифр сегмента, в картотеках картки доцільно розміщувати за звітними сегментами. Зобов'язання безпосередньо стосуються звітного сегмента, якщо витрати, пов'язані з виникненням їх, включають до складу інформації про цей сегмент.

Кредиторська заборгованість з нарахованих відсотків належить до складу зобов'язань звітного сегмента, якщо ці відсотки віднесені до витрат звітного сегмента (п. 25 П(С)БО 29). Крім того, повинна існувати ймовірність

зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок її погашення за рахунок грошових коштів та інших активів цього сегмента.

До складу зобов'язань сегмента не включають відстрочені податкові зобов'язання та інші зобов'язання за податками та зборами, а також довгострокові фінансові зобов'язання, забезпечення подальших витрат та платежів, поточні розрахунки з учасниками та інші, які може сплачувати підприємство. Зобов'язання, які не включені до конкретного звітнього сегмента, відносять до складу нерозподілених зобов'язань.

Згідно з п. 29 П(С)БО 29 зобов'язання, що виникли на рівні підприємства, розподіляються, якщо витрати на обслуговування боргу також розподіляються на такі звітні сегменти. Наприклад, підприємством отримано кредит для розвитку виробництва продукції, яка є звітним сегментом. Відсотки за кредит та зобов'язання за кредитом можуть бути віднесені до цього звітнього сегмента, якщо за рахунок його активів буде погашено кредит.

Для обліку показників кожного звітнього сегмента впродовж року доцільно відкрити оборотну відомість, яка є основою складання форми № 6 „Інформація за сегментами”. Якщо звітний сегмент має багато об'єктів обліку, то потрібно відкривати оборотні відомості по окремих рахунках. Звітним сегментом 1 є цех з виробництва продукції, який не має грошових коштів та фінансових інвестицій, дебіторської та кредиторської заборгованості. До субрахунків додавати цифру, яка позначає код звітнього сегменту

Згідно з Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку витрати звітнього періоду або зменшують активи (матеріали, амортизація тощо), або збільшують зобов'язання (нарахована заробітна плата, відрахування на соціальне страхування тощо), що призводить до зменшення власного капіталу підприємства. Доходи звітнього періоду або збільшують активи (дебіторську заборгованість, грошові кошти тощо), або зменшують зобов'язання (списання простроченої кредиторської заборгованості, відображення курсової різниці, нарахованої на суму заборгованості, та ін.),

що зумовлює зростання власного капіталу. Отже, витрати і доходи звітного періоду змінюють власний капітал.

Звітним сегментам не належить власний капітал, крім того, вони не відображують податок на прибуток та використання прибутку, тому доходи сегмента приводять до збільшення прибутку, а витрати – до його зменшення: Доходи звітного сегмента - Витрати звітного сегмента = Прибуток звітного сегмента.

Доходи, витрати та фінансові результати звітних сегментів включають усі види звичайної діяльності – операційну, фінансову та інвестиційну. Доходи та витрати, які стосуються конкретного сегмента, відносять до нього безпосередньо. Частина доходів і витрат підприємства може бути включена до складу доходів і витрат сегментів розподілом між ними пропорційно встановленій базі. Базою розподілу витрат між сегментами можуть бути прямі витрати, а також прямі матеріальні витрати, пряма заробітна плата тощо. Базою розподілу доходів між сегментами можуть бути маржинальний дохід (Дохід - Змінні затрати), дохід від реалізації продукції (робіт, послуг) та ін.

Доходи та витрати, які не можна розподілити між доходами та витратами звітних сегментів, відображують у складі нерозподілених статей. Так, якщо звітним сегментом є дільниця або цех з виробництва продукції, то до його складу не включають витрати операційної діяльності (адміністративні витрати, витрати на збут, собівартість реалізованої іноземної валюти, втрати від операційної курсової різниці тощо - рядок 151 ф. № 6), фінансові витрати (відсотки за кредит, втрати від участі в капіталі - рядок 152 ф. №6), інші витрати (собівартість реалізованих фінансових інвестицій, втрати від неопераційних курсових різниць та ін. - рядок 152 ф. № 6), надзвичайні витрати -(рядок 153 ф- № 6), податок на прибуток (рядок 154 ф. № 6). Якщо звітним сегментом є окреме підприємство компанії, то всі його доходи і витрати звичайної діяльності будуть включені до складу доходів і витрат цього звітного сегмента.

Доходи, витрати та фінансові результати звітних сегментів потрібно також відображувати на окремих аналітичних рахунках, додавши до них шифр сегмента. Крім того, до субрахунків рахунку 90 „Собівартість реалізації” та до субрахунків рахунку 70 „Доходи від реалізації” слід відкрити аналітичні рахунки з назвою: „Зовнішнім покупцям”, „Сегментам підприємства”, що пов’язано з відображенням інформації в ф. № 6 за рядками 011, 012, 081 і 082. Якщо підприємство для обліку витрат використовує рахунки класу 8 „Витрати за елементами”, то на них витрати сегментів не відображують, оскільки це загальні по підприємству рахунки. Для визначення фінансових результатів звітних сегментів використовують принцип відповідності доходів і витрат.

Для того, щоб поєднати фінансові показники, які містяться у формі № 6, які призначені для зовнішніх користувачів із звітністю, необхідною для внутрішніх користувачів, пропоную звітність за сегментами доповнити деякими показниками. На мою думку важливими є наступні показники: планове значення, порівняння планового та фактичного значення, в результаті чого визначаємо відхилення в абсолютному та відносному значенні, і проаналізувавши відхилення необхідно спрогнозувати значення показника на наступний звітний період.

Пропоную при здійсненні стратегічного планування і аналізу діяльності центрів витрат використовувати запропоновану мною Управлінську звітність за сегментами, форма якої наведена у додатку Е.

На відміну від звичайної форми № 6 запропонована Управлінська звітність за сегментами містить планові показники фактичні, відхилення в абсолютному і відносному значенні фактичних показників від планових, а також прогнозне значення показників на наступний звітний період. Значення кожного із даних показників наводяться за кожним окремо центром витрат, за нерозподіленими статтями та по підприємству загалом.

Я вважаю, що на основі показників такої звітності менеджерам та керівникам буде зручно проаналізувати результати діяльності кожного із

центрів витрат і підприємства в цілому, та прийняти найоптимальніші рішення щодо планування своєї діяльності.

Я вважаю, що для успішного функціонування центрів витрат, потрібно вести їх детальну звітність із наступним включенням результатів до звітності головного підприємства. Ця звітність повинна диференціюватись за часом: місячна, квартальна, річна. До неї повинні обов'язково включатись порівняно із фінансовими показниками ще й не фінансові, адже саме останні дають чітке розуміння тенденції розвитку підприємства у майбутньому.

Звітність центрів витрат повинна складатись із управлінського балансу, управлінського звіту про фінансові результати, управлінського звіту про рух грошових коштів. Інформація про власний капітал у звітності за центрами витрат і сферами відповідальності не фігурує. Такий принцип побудови звітності окремих центрів витрат значно спростить механізм підготовки звітності компанії в цілому, яка буде доступною широкому колу користувачів.

Саме така специфіка формування внутрішньої звітності окремих структурних одиниць сприятиме найбільш повному висвітленню інформації про активи цілого підприємства, його зобов'язання та власний капітал. Витрати та доходи господарської одиниці будуть найбільш чітко віддзеркалювати результати його діяльності.