

МАРЖА ЯК ОБ'ЄКТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Обґрунтовано необхідність застосування показника маржі в бухгалтерському обліку

Постановка проблеми. В сучасних умовах наявні дискусії щодо класифікації обліку на фінансовий, податковий та управлінський. Дана класифікація обліку зумовлена інформацією, яка необхідна користувачам. Залежно від виду обліку який застосовується, виділяють різні об'єкти. Як правило, маржинальний дохід пов'язаний з управлінським обліком. Для з'ясування методики відображення маржинального доходу на рахунках бухгалтерського обліку, необхідно розглянути об'єкти бухгалтерського обліку, які необхідні для відображення даного показника, вчасності показника маржі. Оскільки маржинальний дохід є результатом діяльності суб'єкта господарювання, управлінцю необхідна повна та достовірна інформація про його розмір, з цією метою необхідно визначити об'єкти обліку маржинального доходу.

Метою дослідження є теоретичне обґрунтування необхідності відображення показника маржі в бухгалтерському обліку.

Викладення основного матеріалу. У попередніх дослідженнях нами розглядалися галузі, в яких використовується показник маржі. Залежно від галузі застосування (промислова, торговельна, фінансова) запропоновано визначення даного показника. В результаті з'ясовано, що маржа – різниця. Дослідження в даній статті присвячене обґрунтуванню необхідності застосування показника маржі в бухгалтерському обліку. Перш ніж розглядати доцільність відображення маржі в обліку, необхідно розглянути сутність та значення об'єктів бухгалтерського обліку.

Питанням визначення сутності об'єктів бухгалтерського обліку приділена значна увага науковців, серед яких можна виділити Ф.Ф. Бутинця, Н.М. Малюгу, В.С. Ківачука, Г.Г. Кірейцева, П.П. Німчинова та інших.

За позицією Луки Пачолі, відображеною в бухгалтерському обліку повинно знаходити відображення все майно, яке належить купцю, як в рухомому, так і нерухомому вигляді та в тому порядку, в якому вони відбувалися.

При визначенні та вивченні об'єкта бухгалтерського обліку необхідно звернути увагу на фактори, які на нього впливають, визначити в якому середовищі використовується даний об'єкт. Від рівня повноти вивчення впливу даного середовища на об'єкт дослідження залежить точність здійсненого наукового дослідження.

Ківачук В.С. вважав, що однією з передумов, яка дозволяє віднести явище до категорії “об'єкт”, є визнання наявності у її ознак структури, складових частин [6, с. 111].

До основних ознак віднесення до об'єкту обліку, вчений називає наступні: об'єкт наукового пізнання існував раніше або виник в процесі еволюції всесвіту, розвитку свідомості; об'єкт має внутрішню будову – структуру. Відсутність структури доводить, що за явищем або сутністю наукового дослідження на даному етапі розвитку людства вести ще рано, їх потрібно сприймати як аксіому; кількість елементів у структурі будь-якого об'єкту безмежна; кількість ідентифікованих людиною елементів у конкретному об'єкті наукового пізнання залежить від ступеня вивченості даного об'єкта; людина та її свідомість є частиною всесвіту і, відповідно, об'єктом наукового дослідження; об'єкт є складовою частиною буття, виділеною дослідником [6, с. 111].

В різні часи науковці по-різному підходили до критеріїв визначення об'єктів бухгалтерського обліку. Так, до 1990 р. об'єкти обліку визначалися з урахуванням соціалістичного напрямку та спостерігалася відсутність одностайності науковців щодо

віднесення об'єктів, згодом – з врахуванням змін, які відбувалися в результаті реформ економіко-правового характеру. В працях вчених України періоду її незалежності визначено два підходи щодо об'єктів бухгалтерського обліку. По-перше, об'єкти, що забезпечують діяльність (господарські засоби та джерела їх формування), по-друге – що складають господарську діяльність (господарські процеси та їх результати).

Під об'єктами, що забезпечують господарську діяльність, виділяють наступні групи: господарські засоби, які, в свою чергу, поділяються на оборотні та необоротні, а також джерела утворення господарських засобів – власні та залучені.

На думку, болгарського вченого проф. Т.Трифонов, об'єкти бухгалтерського обліку – це факти, події та процеси господарської діяльності, та зв'язки між ними, виділяє дві групи об'єктів – активи та пасиви. Професор вважає, що витрати та прибуток виступають об'єктами бухгалтерського обліку, оскільки є основою формування активів та пасивів фірми [4, с.58].

Проблемі визначення предмету та об'єктів бухгалтерського обліку була присвячена праця проф. Н.М. Малюги [4]. Під об'єктом бухгалтерського обліку в загальному значенні розуміються явища та процеси, які пов'язані з діяльністю конкретного підприємства, виражені у грошовому вимірнику та зафіксовані у первинних документах.

Професор П.П.Німчинов розкриваючи об'єкти бухгалтерського обліку, висловлював таку думку щодо понять “об'єкт” та “предмет” обліку. Термін “об'єкт” буквально означає те ж, що і “предмет” [5, с. 33]. Так, під об'єктом бухгалтерського обліку вчений визначає найсуттєвіші елементи предмету бухгалтерського обліку, які відображаються в сфері виробництва, обігу та невиробничого споживання, тобто об'єкти визначаються в залежності від економічної діяльності.

Як сукупність тілесних і безтілесних речей, болгарський вчений Д. Спасов визначав об'єкт обліку, під предметом – лише та частина, яка знаходить відображення в бухгалтерському обліку [11, с. 545].

Проф. Н.М. Малюга в своїй монографії [4, с. 64] дає наступне визначення об'єкту бухгалтерського обліку – явища й процеси, що пов'язані з діяльністю конкретного підприємства, виражені у грошовому вимірнику, зафіксовані у перинних документах.

На підставі здійсненого аналізу підходів науковців щодо визначення об'єктів бухгалтерського обліку встановлено, що під об'єктами бухгалтерського обліку розуміються явища та процеси, які пов'язані з діяльністю підприємства та залежать від його економічної діяльності.

Отже, основними критеріями віднесення показника до об'єкту обліку є його грошове вираження та документальне оформлення. Оскільки і доходи і витрати мають грошове вираження та відповідне документальне оформлення як в первинних документах, регістрах бухгалтерського обліку і відповідно фінансовій звітності (форма №2 “Звіт про фінансові результати”). Маємо повну підставу віднести показник маржі до об'єкту бухгалтерського обліку, так як є і грошове вираження так і відображення даного показника у звітності (внутрішній). Інформація по даному об'єкту необхідна для управлінського персоналу при здійсненні управління господарською діяльністю суб'єкта господарювання, яка буде відобразитися на рахунках бухгалтерського обліку та звітності та буде виступати об'єктом аналізу.

Показник маржі відіграє важливе значення при здійсненні економічних відносин. Це пов'язано з тим, що за допомогою даного показника, який є критичним значенням, можливе ефективне прийняття рішень, що допоможе уникнути виробництва неефективної продукції, економічно недоцільна реалізація продукції.

Відповідно до ст. 42 ГКУ метою здійснення підприємницької діяльності є досягнення економічних і соціальних результатів та одержання прибутку [2]. Для досягнення поставленої мети необхідно одержати та вивчити інформацію про попит та пропозицію на ринку товарів та послуг.

Поняття маржі розглядається як різниця, але між величинами, характерними для відповідних галузей. Під поняттям “маржа”, розуміємо різницю, яка є прибутком (збитком). Завданням підприємства є встановлення рівня маржі, яка б дозволила уникнути збитку. Це необхідно враховувати при встановленні ціни та підготовці виробництва. Маржа передбачає, що встановлена ціна буде дозволяти одержати прибуток за наявного рівня витрат. Виходячи з цього, ціна, за якою буде проданий товар продавцем, залежить від суми коштів, за якою даний товар буде придбаний покупцем. Таким чином, вартість товару визначається не кількістю праці, яка була витрачена на його виробництво, не загальними витратами виробництва, а залежно від суб’єктивно-психологічних особливостей сприйняття вартості товару покупцем.

Застосування та відображення в обліку маржі зумовлено необхідністю в одержанні інформації, яка має управлінське значення, оскільки як зазначалося вище показник маржі означає граничний прибуток підприємства який він одержує в результаті здійснення господарської діяльності.

Відповідно до загальноприйнятої класифікації об’єкти бухгалтерського обліку поділяються на активи та пасиви, оскільки як ми визначили маржа – це прибуток. Оскільки він формується як різниця, то слід розглянути величини та їх відношення до обліку, які формують маржу.

Для визначення прибутку – різниця між доходами та витратами підприємства, необхідно враховувати принцип бухгалтерського обліку превалювання сутності над формою [3]. Згідно якого при визначенні фінансового результату звітного періоду необхідно порівнювати доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. Відповідно до П(С)БО 15 “Дохід” оцінка доходу в бухгалтерському обліку відображається в сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню [9]. Витрати, згідно з

П(С)БО 16 “Витрати” знаходять відображення в обліку одночасно зі зменшення або збільшенням зобов’язань [10].

Згідно П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати” виділяються наступні види діяльності: операційна, звичайна, надзвичайна [7]. Відповідно до П(С)БО 4 “Звіт про рух грошових коштів” передбачена операційна, інвестиційна та фінансова діяльність [8]. В ході нашого дослідження ми будемо визначати види діяльності відповідно до П(С)БО 4. При розгляді доцільності застосування показника маржі в обліку, необхідно виділити об’єкти бухгалтерського обліку маржі. З цією метою наведемо основні об’єкти бухгалтерського обліку пов’язані з маржею за видами діяльності (див. рис. 1).

На рисунку наведені основні показники, які використовуються в обліку для визначення основного показника діяльності підприємства – прибутку (маржі).

Розглядаючи застосування даного показника в обліку дотримуємося думки, що його застосування можливе лише при здійсненні операційної діяльності. Оскільки для обґрунтування управлінських рішень суттєве значення має маржинальний аналіз, методика якого базується на вивченні співвідношення між трьома групами економічних показників: витратами, об’ємом виробництва (реалізації) продукції та прибутком, поділ витрат на постійні та змінні, та використання категорії маржинального доходу та маржі. Такий поділ витрат можливий за умови здійснення виробництва (реалізації) продукції (робіт, послуг), тобто операційної діяльності.

Маржа в обліку визначається на рахунку 79 “Фінансові результати” та фактично відображається на рахунку 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)” але для прийняття управлінських рішень інформації, яка відображається на цих рахунках недостатньо. Тобто при здійсненні аналізу діяльності підприємства, саме для управлінського персоналу дана інформація є неправильною.

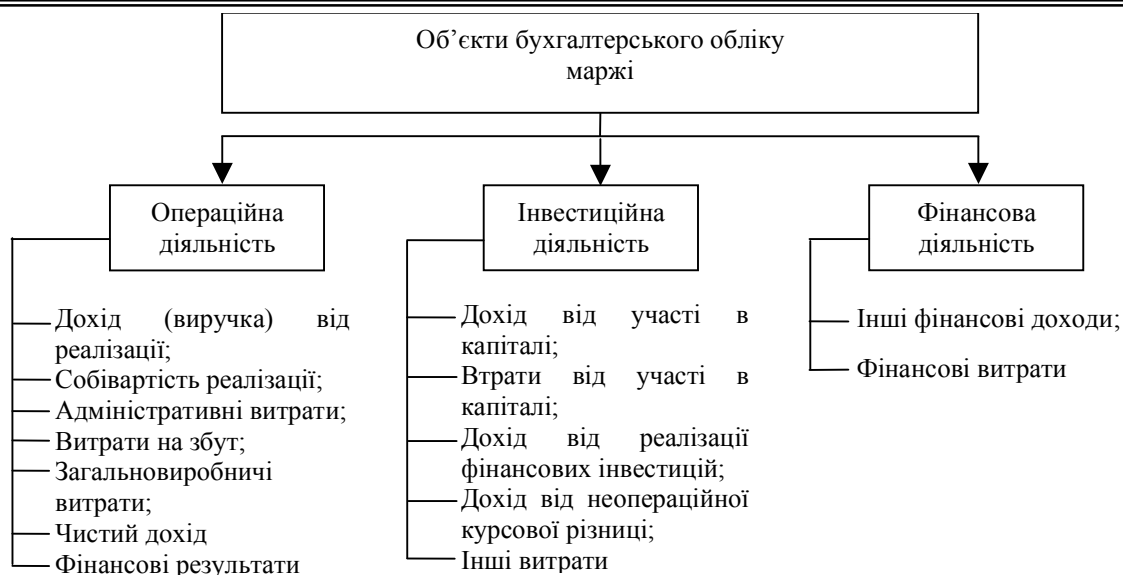


Рис. 1. Об'єкти бухгалтерського обліку маржі

Отже, важливими об'єктами обліку, зокрема, управлінського, які підлягають вимірюванню, дослідженню та управлінню, є затрати та доходи, з метою їх визначення розглянемо класифікацію витрат.

В науковій літературі питанням класифікації витрат та доходів приділена значна увага, проте існують спірні питання щодо виділення ознак класифікації, які в залежності від користувачів інформації різняться.

Серед науковців, які розглядали класифікацію витрат можна віднести Ф.Ф. Бутинця, Л.В. Нападовську, С.Ф. Голова, О.В. Олійник, А. Яругову, Ю.С. Цаль-Цалко та інші.

Виділяють два підходи до класифікації витрат: бухгалтерський та економічний. Відповідно до бухгалтерського – витрати розглядаються як цінність ресурсів у фактичних цінах їх придбання, які були витрачені в процесі виробництва. Дані витрати знаходять своє відображення на рахунках бухгалтерського обліку та регістрах, тобто це фактичні витрати. За другим підходом, під витратами визначається цінність інших благ, які можна було б отримати при найвигіднішій альтернативі з усіх можливих при використанні тих самих ресурсів, тобто це витрати, які можливо спрогнозувати, тим самим їх зменшити з метою підвищення рентабельності виробництва. За даного підходу всі витрати

підприємства розглядаються в перспективі, тобто досліджуються шляхи їх мінімізації і вивчається яким чином вони можуть вплинути на обсяг прибутку.

Також виділяють ще управлінський підхід, оскільки розглядаючи класифікацію витрат необхідно керуватися таким аспектом, як відповідність витрат тому чи іншому прийнятому рішення. Відповідно до даного підходу витрати мають як ознаки економічного підходу щодо прогнозування витрат, та виявлення шляхів їх мінімізації, так і подібний до бухгалтерського у тому, що крім прогнозування та аналізу, за допомогою саме класифікації для цілей управління можна отримати інформацію про витрати для здійснення подальшого контролю на підприємстві. В залежності від прийняття рішень в управлінні діяльністю підприємства виділяють різні підходи щодо групування витрат та аналізу їх поведінки.

Саме управлінський підхід щодо класифікації витрат дає можливість розподілу сукупних витрат підприємства за підрозділами, функціями, відповідальністю, видами діяльності, виробами, територіями, періодами, обчислювати фактичну собівартість і порівнювати її з очікуваною та стандартною.

Виділяти класифікаційні ознаки можна безліч, залежно від інформації, яку плануємо отримати та від користувачів, яким ця інформація потрібна.

Голов С.Ф. систематизував та узагальнив всі класифікаційні ознаки, які виділялися іншими авторами, у три основні підходи, в основу яких покладено цілеспрямованість класифікації витрат. Він виділяє такі напрями класифікації витрат в управлінському обліку:

– оцінка запасів та визначення фінансових результатів (спожиті та неспожиті; витрати на продукцію та витрати періоду; прямі та непрямі; основні та накладні);

– прийняття рішень (релевантні та нерелевантні; постійні та змінні; маржинальні та середні; дійсні та можливі);

– контроль виконання (контрольовані та неkontrolьовані) [1, с. 253].

В ході здійснення нашого дослідження будемо використовувати класифікацію витрат за ознакою – прийняття рішень. Особливо звертаємо увагу на постійні та змінні витрати, оскільки при визначенні маржинального доходу – необхідно виділяти із загальної сукупності витрат підприємства, постійні та змінні витрати. Оскільки ефективність діяльності підприємства залежить від правильної політики перш за все управлінської. Виділення цих витрат на сьогодні викликає у бухгалтерів складність, оскільки на одному і тому ж рахунку відображаються як постійні, так і змінні витрати. Вважаємо за доцільне всі ці витрати розподіляти ще на початковому етапі їх виникнення, не чекаючи їх розподілу, та відображати на окремих рахунках, що буде наступним напрямом дослідження.

З метою ефективного управління діяльністю підприємством, вважаємо доцільним відображати маржу на рахунках обліку та у формах внутрішньої звітності.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Доведено, що показник маржі є об'єктом обліку. Інформація за яким фактично відображається в бухгалтерському обліку, проте з метою прийняття ефективних управлінських рішень та здійснення аналізу є необхідність, виділити інформацію за даним показником на окремому рахунку. Інформація за яким буде цікавити лише управлінця і буде суто внутрішньою і відповідно буде узагальнюватися лише у внутрішній звітності.

Перспективою подальших досліджень є методика відображення на рахунках бухгалтерського обліку постійних та змінних витрат та маржинального доходу в обліку.

Список використаної літератури:

1. *Голов С.Ф.* Управленческий бухгалтерский учет. – К.: “Скарби”, 1998. – 384 с.

2. Господарський кодекс України № 436-IV від 16 січня 2003 р.

3. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” №996-XIV-ВР від 16 липня 1999 р.

4. *Малюга Н.М.* Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.

5. *Німчинов П.П.* Загальна теорія бухгалтерського обліку. – К.: Вища школа, 1977. – 240 с.

6. Развитие бухгалтерського учета и контроля в контексте европейской интеграции: Монографія. – Житомир-Краматорск: ЧП “Рута”, 2005. – 588 с., с. 111.

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №3 “Звіт про фінансові результати”. Затверджено наказом Міністерства фінансів України № 87 від 31.03.99 р.

8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №4 “Звіт про рух грошових коштів”. Затверджено наказом Міністерства фінансів України № 87 від 31.03.99 р.

9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 15 “Дохід”. Затверджено наказом Міністерства фінансів України № 290 від 29.11.99 р.

10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16 “Витрати”. Затверджено наказом Міністерства фінансів України № 290 від 31.12.99 р.

11. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн.пособие для вузов. – М.:Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

НАЗАРЕНКО Тетяна Петрівна – аспірант кафедри бухгалтерського обліку і контролю Житомирського державного технологічного університету