

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ЖИТОМИРСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

**ЯКИМЕНКО МАРІЯ ВОЛОДИМИРІВНА**

УДК: 657.44:657.631(043.3)

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ  
РЕЗУЛЬТАТІВ В УМОВАХ РИЗИК-ОРІЄНТОВАНОГО УПРАВЛІННЯ**

Спеціальність 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит  
(за видами економічної діяльності)

**АВТОРЕФЕРАТ**  
дисертації на здобуття наукового ступеня  
кандидата економічних наук

Житомир – 2016

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана в Житомирському державному технологічному університеті Міністерства освіти і науки України.

**Науковий керівник:** доктор економічних наук, професор  
*Лаговська Олена Адамівна,*  
Житомирський державний технологічний  
університет, декан факультету обліку і фінансів

**Офіційні опоненти:** доктор економічних наук, професор  
*Гуцайлюк Зіновій Володимирович,*  
Тернопільський національний економічний  
університет,  
професор кафедри обліку у виробничій сфері

кандидат економічних наук,  
*Кузь Василь Іванович,*  
Буковинський державний фінансово-економічний  
університет, доцент б.в.в.з. кафедри обліку,  
аудиту і економічного аналізу

Захист відбудеться “\_\_” листопада 2016 р. о 14<sup>00</sup> годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 14.052.01 у Житомирському державному технологічному університеті за адресою: 10005, м. Житомир, вул. Черняхівського, 103, ауд. 233.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Житомирського державного технологічного університету за адресою: 10005, м. Житомир, вул. Черняхівського, 103.

Автореферат розісланий “\_\_” жовтня 2016 р.

Т.в.о. ученого секретаря  
спеціалізованої вченої ради, д.е.н., проф.

І.В. Замула

## ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

**Актуальність теми.** Суб'єктам господарювання доводиться здійснювати свою діяльність в умовах невизначеності, що негативно впливає як на ефективність господарської діяльності в цілому, так і на її окремі стратегічно важливі економічні показники. Так, за результатами 2015 року вітчизняні суб'єкти господарювання сукупно отримали фінансовий результат, який складає майже 186 млрд. грн. збитку (72,4 % підприємств отримали прибуток, а 27,6 % – збиток)<sup>1</sup>. Така ситуація на вітчизняних підприємствах пов'язана, перш за все, з недооцінкою функції управління ризиками, що зумовлює неготовність більшості вітчизняних підприємств протистояти загрозам зовнішнього середовища. Опитування українських компаній щодо стану корпоративного управління в Україні показало, що лише у 40 % респондентів однією із функцій корпоративного управління є управління ризиками<sup>2</sup>. Варто зауважити, що з даних 40 % лише у 50 % респондентів наявні на підприємстві елементи управління ризиками, а у 15 % – взагалі відсутні такі елементи. Близько 46 % керівників відзначили, що вони витрачають більше часу для проведення розрахунків щодо ймовірності настання певного окремого ризику, ніж реагують на нього<sup>3</sup>. Але, не зважаючи на такий результат, більшість із них продовжує використовувати різноманітні інструменти для ефективного аналізу та управління ризиками компаній.

Вагомий внесок у розвиток теоретико-методичних і організаційно-практичних засад бухгалтерського обліку формування фінансових результатів зробили такі вітчизняні та зарубіжні вчені, як Л.А. Бернстайн, М.Т. Білуха, М.Ф. Ван Бреда (M.F. van Breda), Л.В. Гнилицька, З.В. Гуцайлюк, Б.М. Данилишин, С.І. Дорогунцова, Р.Н. Ентоні (R.N. Antony), С.В. Івахненко, М.Я. Коробов, В.І. Кузь, А.М. Кузьмінський, О.А. Лаговська, Я.В. Лебедзевич, А.С. Литвинова, М.Р. Метьюс (M.R. Mathews), Л.В. Нападовська, Ю.О. Ночовна, М.Х.Б. Перера (M.H.B. Perera), М.С. Пушкар, Дж. Ріс (J.S. Reese), Ж.Ф. Рішар (J.F. Rischard), В.В. Сопко, Л.К. Сук, Е.С. Хедріксен (E.S. Hendriksen), М.Г. Чумаченко та інші.

Не применшуючи внесок вчених у розвиток теоретико-методичних положень бухгалтерського обліку процесу формування фінансових результатів, зважаючи на особливості функціонування системи ризик-орієнтованого управління та оцінюючи її вплив на формування облікової інформації, можна виділити ряд проблемних питань теоретичного і практичного характеру, які залишаються невирішеними та актуалізують обрану тематику дослідження. Зокрема, необхідним є формування

<sup>1</sup>Чистий прибуток (збиток) підприємств за видами промислової діяльності у 2015 році // Статистична інформація Державної служби статистики України. URL: [http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2015/fin/chpr/chpr\\_pr/chpr\\_pr\\_u/chpr\\_pr\\_0415\\_u.htm](http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2015/fin/chpr/chpr_pr/chpr_pr_u/chpr_pr_0415_u.htm) (дата звернення: 15.09.2016).

<sup>2</sup>Система корпоративного управління в Україні: Отчет о результатах исследования ООО “КМПП-Украина”, проведенного в сотрудничестве с профессиональной ассоциацией корпоративного управления. URL: <https://www.kpmg.com/UA/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/KPMG-Corporate-Governance-Survey-Ukraine-key-learnings.pdf> (дата звернення: 10.09.2016).

<sup>3</sup>Riskinreview 2015: Decoding uncertainty, delivering value. URL: <http://www.pwc.com/gx/en/services/audit-assurance/publications/risk-in-review-2015.html> (дата звернення: 16.09.2016).

комплексного обліково-аналітичного забезпечення управління формування фінансових результатів в умовах ризик-орієнтованого управління через розробку механізму оцінки впливу господарських ризиків на фінансові результати суб'єкта господарювання, удосконалення інформаційної моделі бухгалтерського обліку формування фінансових результатів з урахуванням впливу на них господарських ризиків, а також удосконалення методичного підходу щодо економічного аналізу формування фінансових результатів.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертаційна робота виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт Житомирського державного технологічного університету і є складовою державної програми досліджень за темою № 397 “Удосконалення бухгалтерського обліку промислових підприємств” (номер державної реєстрації 0114U004256). У межах наукової теми автором виконані дослідження, пов'язані з теоретичним обґрунтуванням та удосконаленням бухгалтерського обліку формування фінансових результатів в умовах ризик-орієнтованого управління.

**Мета і завдання дослідження.** Метою дослідження є обґрунтування теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення організації та методики бухгалтерського обліку формування фінансових результатів в умовах ризик-орієнтованого управління.

Для досягнення поставленої мети визначено та вирішено такі завдання:

- ідентифікувати сутнісні характеристики ризик-орієнтованого управління та їх вплив на організацію та методику бухгалтерського обліку;
- встановити характерні для вітчизняних підприємств фактори ризиків господарської діяльності, які впливають на процес формування та величину фінансових результатів як об'єктів бухгалтерського обліку;
- систематизувати основні ризикоутворюючі фактори господарської діяльності відповідно до джерел їх утворення та характеру контрольованості для потреб управління;
- виявити особливості формування облікової політики щодо відображення в бухгалтерському обліку фактів господарського життя, які впливають на формування фінансових результатів та утворились в результаті дії ризику як основи розробки рекомендацій з удосконалення процесу організації бухгалтерського обліку;
- дослідити порядок первинного спостереження та оцінки фактів господарського життя, спричинених дією ризику, що беруть участь у формуванні фінансових результатів задля аналітичного дослідження їх впливу;
- обґрунтувати напрями удосконалення та розробити методичне забезпечення бухгалтерського обліку операцій з відображення доходів, витрат та визначення фінансових результатів за умов невизначеності;
- розробити систему індикативних показників за складовими формування фінансового результату діяльності із використанням системи бюджетування в умовах невизначеності для підвищення інформативності облікових даних;

– розробити методичне забезпечення економічного аналізу формування фінансового результату з урахуванням дії факторів ризику.

*Об'єктом дослідження* є господарські операції з формування фінансових результатів в системі бухгалтерського обліку, які утворюються за умов дії ризику.

*Предметом дослідження* є сукупність теоретичних та організаційно-методичних засад бухгалтерського обліку операцій з формування фінансових результатів суб'єкта господарювання в умовах ризик-орієнтованого управління.

**Методи дослідження.** В процесі розв'язання поставлених завдань в роботі використано загальнонаукові та спеціальні методи пізнання. При вивченні особливостей нормативно-правового забезпечення та регулювання бухгалтерського обліку операцій з формування фінансових результатів використано системний підхід та методи групування й порівняння. За допомогою методів причинно-наслідкового зв'язку та формалізації, аналізу та синтезу здійснено оцінку рівня господарських ризиків і встановлено їх вплив на формування фінансових результатів суб'єкта господарювання. Використання методів аналізу і синтезу, індукції та дедукції дозволило дослідити методичні та організаційні особливості бухгалтерського обліку, аналізу та процесу бюджетування фінансових результатів. Інформаційну модель бухгалтерського обліку процесу формування фінансових результатів побудовано за допомогою використання прийому моделювання. Графічний метод застосовано для наочного представлення результатів досліджень.

*Інформаційною базою дослідження* є наукові джерела (монографії, статті, матеріали, тези виступів на конференціях та семінарах, присвячених проблемам ризик-орієнтованого управління, бухгалтерського обліку та аналізу формування фінансових результатів); міжнародні та вітчизняні нормативні документи; документи методичного та довідкового характеру з бухгалтерського обліку, бюджетування, економічного аналізу, дані бухгалтерської звітності суб'єктів господарювання, Інтернет-ресурси, статистичні видання та видання міжнародних професійних організацій.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає у теоретичному обґрунтуванні та розробці методичних і організаційних положень бухгалтерського обліку формування фінансових результатів для забезпечення управління господарськими ризиками суб'єкта господарювання. До найбільш суттєвих результатів, які характеризують наукову новизну дослідження, належать такі:

*удосконалено:*

– методичний підхід до відображення в системі бухгалтерського обліку операцій з формування фінансових результатів, який базується на загальних принципах функціонування системи ризик-орієнтованого управління, а також на виділених принципах організації бухгалтерського обліку (принцип оперативності та своєчасності інформації, принцип єдиного методичного забезпечення, принцип повноти, принцип контролю, принцип відповідальності) з метою формування інформації про зміну фінансового результату як наслідку дії ризику, шляхом використання виділених бухгалтерських рахунків-індикаторів;

– механізм використання облікової політики як інструменту ідентифікації та управління господарськими ризиками суб'єкта господарювання в процесі формування фінансових результатів (сформовано основні етапи формування облікової політики ризиків та складові такої політики; побудовано спрощену модель взаємозв'язку системи ризик-орієнтованого управління та системи бухгалтерського обліку в розрізі етапів процесу управління; визначено джерела облікової інформації, що забезпечують систему управління про наявні та потенційні ризики підприємницької діяльності) з метою моніторингу та мінімізації впливу дії даних господарських ризиків;

– процеси документування в системі бухгалтерського обліку шляхом розробки пакету форм внутрішніх первинних документів (ВТФ №Р-1 “Класифікатор ризиків”, ВТФ №Р-2 “Паспорт ризиків”, ВТФ №Р-3 “Реєстр ризиків”) та оцінки доходів і витрат, які формуються в результаті дії ризику на основі класифікації ризиків-фактів господарського життя на: 1) ті, що виникли в результаті минулих подій (реалізовані); 2) ті, що виникають в поточний момент часу (поточні) та 3) ті, щодо яких існує ймовірність виникнення в майбутньому, з метою ідентифікації облікових об'єктів та визначення їх впливу на фінансовий результат;

– методичний підхід до організації та здійснення процесу бюджетування фінансових результатів, який передбачає обов'язкову побудову бюджету непередбачуваних витрат та базується на використанні запропонованих форм внутрішніх первинних документів, виділених бухгалтерських рахунків-індикаторів ризиків-фактів господарського життя і побудований на використанні концепції управління “Target-ProfitSystem”, що сприяє більш ефективному визначенню факторів, які спричинили недовиконання цільових показників фінансових результатів, та виявленню причинно-наслідкових зв'язків між ними;

*дістало подальший розвиток:*

– систематизація ризиків господарської діяльності (виділено групи ризиків: кадрові ризики та ризики з охорони праці; ринкові ризики; екологічні ризики; ризики постачання; політичні ризики; виробничо-технологічні ризики; макроекономічні ризики; ризики, пов'язані з судовими спорами; інноваційні ризики; експортні ризики; адміністративно-організаційні ризики) та визначення їх місця в процесі формування фінансових результатів з метою удосконалення методичного підходу до відображення їх наслідків в системі бухгалтерського обліку;

– склад елементів облікової політики в частині бухгалтерського обліку ризиків господарської діяльності (критерії виділення ризиків (визначені бухгалтерською звітністю; самостійно розроблені підприємством); база виділення ризиків (продукт або група продуктів; центри відповідальності; частини зовнішньої сфери підприємства (географічний регіон, ринок збуту, група споживачів); сфера виникнення; можливість здійснення контролю); суб'єкти ведення бухгалтерського обліку (додаткова штатна одиниця спеціаліста з управлінського обліку; спеціаліст бухгалтерської служби після спеціальної підготовки, в обов'язки якого включаються ведення сегментного обліку та формування звітності), яка визначатиме порядок

взаємодії системи ризик-орієнтованого управління з підсистемами бухгалтерського обліку, бюджетування та аналізу;

– система внутрішньої управлінської звітності, яка включає розроблені внутрішні типові форми для розрахунку матеріального заохочення працівників підприємства за результатами виконання бюджету фінансових результатів (ВТФ №КРІ-1 “Картка індивідуальної відповідальності”, ВТФ №КРІ-2 “Нормативні значення цільових показників індивідуальної відповідальності”, ВТФ №КРІ-3 “Умови нарахування премії” та ВТФ №КРІ-4 “Розрахунок результативності роботи посадових осіб підприємства”) побудована на основі врахування особливостей функціонування системи мотивації “KeyPerformanceIndicators”;

– аналітичний інструментарій оцінки фінансових результатів в процесі економічного аналізу виконання бюджетних показників, який базується на використанні методів кореляційно-регресійного аналізу формування фінансових результатів (визначено мету, завдання, джерела інформації та запропоновано алгоритм дій бухгалтера-аналітика для проведення такого аналізу) та дозволяє побудувати прогнозну модель поведінки фінансових результатів з урахуванням факторів впливу на них.

**Практичне значення одержаних результатів.** Наведені в дисертаційній роботі пропозиції спрямовані на вдосконалення організації та методики бухгалтерського обліку формування фінансових результатів для забезпечення управління господарськими ризиками суб’єкта господарювання. Основні теоретичні та практичні розробки впроваджено у практичну діяльність суб’єктів господарювання та організацій, зокрема:

– методика відображення в бухгалтерському обліку формування фінансових результатів в умовах ризик-орієнтованого управління, яка передбачає обов’язкову реєстрацію ознаки ризиковості на рахунках-індикаторах з метою подальшого формування інформації про вплив господарських ризиків на фінансові результати суб’єкта господарювання (довідка № 294 від 21.09.2015 р. ТОВ “Липовецьке молоко”);

– порядок процесу бюджетування фінансових результатів з використанням запропонованої системи відповідальності; запропоновані внутрішні типові форми документів як основи реалізації системи KeyPerformanceIndicators (довідка № 37/9 від 17.02.2016 р. ТОВ “Бізнес-ПРО”);

– форми внутрішньої звітності з обліку фінансових результатів (довідка № 13-4 від 26.11.2015 р. ТОВ “Київцивілбуд”);

– механізм використання облікової політики як інструменту ідентифікації та управління господарськими ризиками суб’єкта господарювання в процесі формування фінансових результатів (довідка № 13498 від 14.06.2015 р. ПАТ “Вінницький універмаг”).

Пропозиції з удосконалення бухгалтерського обліку фінансових результатів в умовах ризик-орієнтованого управління враховувались при розробці навчально-методичного забезпечення дисциплін “Бухгалтерський облік в управлінні

підприємством”, “Управлінський облік” (довідка № 44-45/398 від 17.03.2016 р. Житомирського державного технологічного університету).

**Особистий внесок здобувача.** Дисертація є самостійно виконаним науковим дослідженням. Всі пропозиції та рекомендації, що містяться в дисертаційній роботі, одержані автором самостійно. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, в роботі використані ідеї та пропозиції, що є результатом досліджень здобувача, і полягають у проведенні систематизації факторів ризиків господарської діяльності, характерних для господарської діяльності вітчизняних підприємств, виділенні особливостей обліково-аналітичного забезпечення бюджетування в умовах ризик-орієнтованого управління, визначенні основних вимог до системи бухгалтерського обліку, відповідно до запитів системи управління прибутком.

**Апробація результатів дисертації.** Основні результати дослідження, викладені в дисертації, доповідалися, обговорювалися та отримали позитивну оцінку на 9 міжнародних і всеукраїнських наукових і науково-практичних конференціях [10-18].

**Публікації.** Основні положення дисертації викладено у 19 працях, загальним обсягом 5,84 друк. арк. (особисто автору належать 4,14 друк. арк.), у тому числі 1 стаття у наукових періодичних виданнях інших держав, 2 статті у фахових виданнях України, які включено до міжнародних наукометричних баз, 6 статей у фахових виданнях України; 9 тез доповідей на конференціях; 1 публікація – в інших виданнях. Публікації повною мірою відображають основні результати дисертації.

**Структура та обсяг дисертації.** Дисертація складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст дисертації викладено на 180 сторінках друкованого тексту. Робота містить 48 таблиць і 30 рисунків (з яких 12 таблиць (на 13 сторінках) і 8 рисунків (на 8 сторінках) розміщені на окремих сторінках), 11 додатків, розміщених на 28 сторінках. Список використаних джерел нараховує 180 найменувань і розміщений на 22 сторінках.

## **ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ**

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми, визначено мету, завдання, об’єкт, предмет, методи та інформаційну базу дослідження, розкрито наукову новизну та практичне значення отриманих наукових результатів, характер їх апробації.

Перший розділ **“Теоретико-правові засади бухгалтерського обліку фінансових результатів в системі ризик-орієнтованого управління”** присвячено вирішенню проблемних питань, пов’язаних з необхідністю врахування впливу системи ризик-орієнтованого управління та дії факторів ризику господарської діяльності на формування інформації в бухгалтерському обліку про фінансові результати, а також необхідністю систематизації ризикоутворюючих факторів господарської діяльності як основи розробки методичного забезпечення бухгалтерського обліку фінансових результатів.

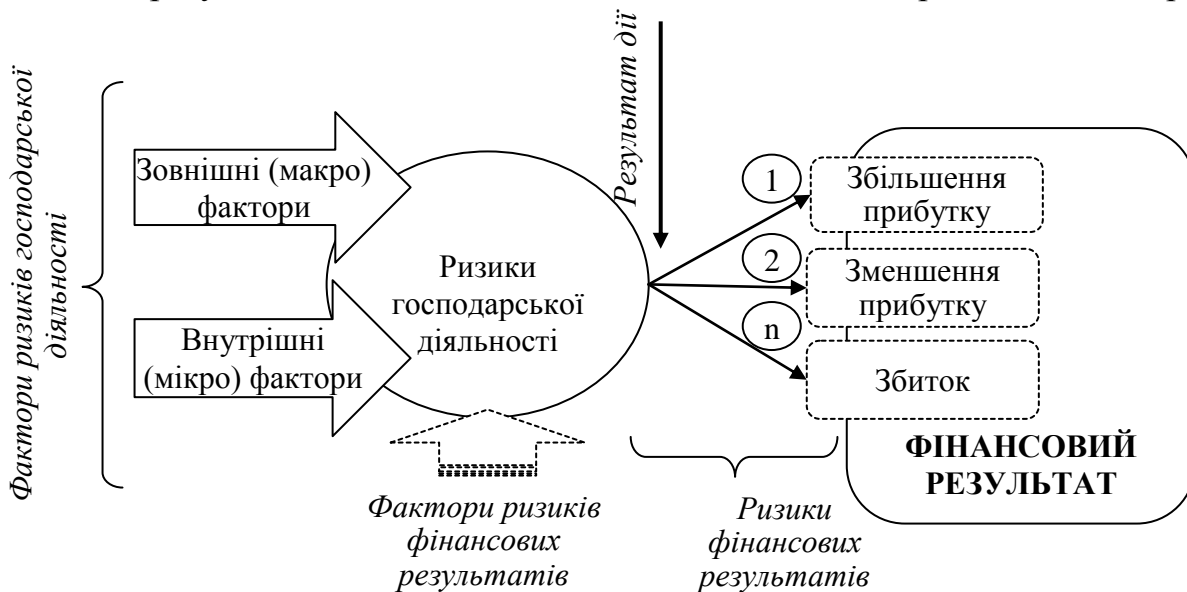
В умовах нестійкого розвитку вітчизняної економіки, яка характеризується наявністю значної кількості ризиків для господарської діяльності, все більшої актуальності набуває необхідність запровадження системи ризик-орієнтованого



управління. Аналіз чинного нормативного забезпечення у сфері управління ризиками дозволив визначити основні вимоги до системи ризик-орієнтованого управління, її складові, основні характерні ознаки та принципи, а також встановити їх вплив на організацію системи бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання як основної інформаційно-комунікаційної підсистеми управління. З метою ефективного управління ризиками на підприємстві, розроблено модель системи ризик-орієнтованого управління підприємства та визначено місце системи бухгалтерського обліку в ній.

Дослідивши сутність ризику господарської діяльності, запропоновано його структурні елементи: можливість відхилення від поставленої цілі, заради якої здійснювалась обрана альтернатива; ймовірність досягнення бажаного результату; відсутність впевненості в досягненні поставленої мети; можливість настання негативних наслідків при здійсненні тих або інших дій в умовах невизначеності обраної альтернативи; очікування невдачі в результаті вибору альтернативи та її реалізації, які є обов'язковими при оцінці впливу ризику на фінансові результати.

Встановлено, що сутність поняття “ризик” має подвійне значення: з одного боку вони є ризиками господарської діяльності, а з іншого – факторами ризиків фінансових результатів. Схематично залежність між ними представлена на рис. 1.



**Рис. 1.** Взаємозв'язок ризиків господарської діяльності та ризиків фінансового результату

Дослідження особливостей формування фінансових результатів найбільших підприємств України в галузі металургії та машинобудування дозволило встановити, що майже половина з них є збитковими. З метою виявлення основних негативних наслідків, які можуть виникнути на підприємстві та здійснюють прямий або опосередкований вплив на фінансові результати підприємства виділено основні групи факторів, що впливають на появу ризиків господарської діяльності, які поділено на зовнішні та внутрішні (зовнішні (ринкові ризики; екологічні ризики; макроекономічні ризики; політичні ризики; ризики постачання; експортні ризики;) та внутрішні (кадрові ризики та ризики з охорони праці; виробничо-технологічні ризики; ризики, пов'язані з судовими спорами; інноваційні ризики; адміністративно-

організаційні ризики). Серед внутрішніх факторів виділено окрему групу факторів – адміністративно-організаційні, що викликають появу ризиків господарської діяльності у зв'язку з неналежною організацією загальної системи управління підприємства, зайняттям одним із власників підприємства посади генерального директора, а також наявністю недоліків в організації бухгалтерського обліку в цілому.

Побудовано взаємозв'язок досліджених факторів підприємства з інформаційною системою ризик-орієнтованого управління фінансовим результатом, а також визначено джерела інформації появи таких факторів. Аналіз контрольованості зовнішніх та внутрішніх факторів дозволив виділити три їх групи: контрольовані, неконтрольовані та частково контрольовані. Такий поділ надає змогу визначити основні напрями удосконалення системи ризик-орієнтованого управління, організації та методики бухгалтерського обліку формування фінансових результатів в частині управління встановленими факторами.

Другий розділ **“Організація та методика бухгалтерського обліку фінансових результатів в умовах ризик-орієнтованого управління”** присвячено удосконаленню вітчизняної моделі бухгалтерського обліку формування фінансових результатів в частині удосконалення первинного спостереження та оцінки фактів господарського життя, спричинених дією ризику, а також існуючої методики бухгалтерського обліку операцій формування фінансових результатів.

Складність процесу управління результатом діяльності зумовлює необхідність залучення різномірної внутрішньої та зовнішньої інформації. Запропоновано модель впливу системи управління ризиками на систему бухгалтерського обліку в розрізі етапів процесу управління, що надає можливість своєчасно та адекватно приймати ефективні управлінські рішення, орієнтовані на перспективу.

Удосконалено процес документування шляхом розробки внутрішніх типових форм документів з управління ризиками (ВТФ ф. №Р-1 “Класифікатор ризику”, ВТФ ф. № Р-2 “Паспорт ризику” та ВТФ ф. № Р-3 “Реєстр ризиків”). Запропоновано етапи (ідентифікація та класифікація фактів господарського життя, пов'язаних з ризиками; оцінка ймовірності отриманих або утрачених вигід, пов'язаних з ризиками; вибір та обґрунтування способів їх відображення в обліковій політиці підприємства у відповідності до поставлених завдань з управління ризиками; вибір методичного інструментарію управління ризиками в бухгалтерському обліку; оцінка зміни вартості об'єктів бухгалтерського обліку, залежно від впливу ризиків) та порядок оцінки ризиків в бухгалтерському обліку з використанням визначених рахунків-індикаторів.

З метою підвищення оперативності управлінського процесу у виявленні ризиків, а також здійснення оцінки ймовірності настання подібних ризиків у майбутньому, на підставі аналізу вітчизняних нормативних актів виокремлено рахунки-індикатори можливих втрат і потенційних вигід, які можуть мати місце в результаті дії ризику. Серед виділених діючих відповідно до законодавства рахунків запропоновано до використання нові рахунки бухгалтерського обліку: 479 “Забезпечення витрат, спричинених дією ризику”, 073 “Списані інші активи в результаті непередбачених подій”, 051 “Гарантії та забезпечення надані від

звичайної діяльності” та 052 “Гарантії та забезпечення надані в результаті непередбачених подій”.

Удосконалено підхід до відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку в умовах ризику, який передбачає обов’язкову реєстрацію ознаки ризиковості на рахунках-індикаторах з метою подальшого формування інформації про вплив господарських ризиків на фінансові результати суб’єкта господарювання (табл. 1).

Так, при проставленні ознаки ризиковості для рахунків-індикаторів активів, капіталу та зобов’язань, інформація, що відображається на даних рахунках, аналізуватиметься на предмет характеру дії ризику, ймовірності появи ризику в майбутньому, залежності встановленого ризику від окремих дій посадових осіб, тощо.

Для такого аналізу пропонуємо до рахунку 79 “Фінансові результати” введення нового субрахунку 794 “Результат діяльності від непередбачуваних подій”, на який списуватимуться лише ті доходи та витрати, які мають ознаку ризиковості операції, а усі інші доходи та витрати списуватимуться відповідно до діючої на сьогодні методики на інші субрахунки до рахунку 79 “Фінансові результати”.

Субрахунок 794 “Результат діяльності від непередбачуваних подій” виступатиме в ролі транзитного у зв’язку з тим, що після списання на нього усіх доходів та витрат з ознакою ризиковості, він закриватиметься на інші субрахунки до рахунку 79 “Фінансові результати”. Для виконання такої умови запропоновано субрахунок 794 “Результат діяльності від непередбачуваних подій” вести за такими аналітичними розрізами: результат операційної діяльності, результат фінансових операцій та результат іншої діяльності. Це дозволить формувати в системі бухгалтерського обліку одночасно фінансові результати як в розрізі видів господарської діяльності, що передбачено чинним законодавством, так і визначати ті з них, які виникли в результаті настання ризикової події.

Третій розділ **“Бюджетування фінансових результатів в умовах ризик-орієнтованого управління: аналітичний підхід”** присвячено вирішенню проблем відсутності науково обґрунтованого підходу до організації та відповідного обліково-аналітичного супроводу функціонування системи бюджетування фінансових результатів в умовах ризик-орієнтованого підходу до управління та розробці організаційно-методичного забезпечення економічного аналізу прогнозування поведінки фінансових результатів за цих умов.

Вивчення особливостей функціонування системи бюджетування в умовах ризик-орієнтованого управління показало наявність проблеми необхідності створення єдиної ефективної скоординованої системи бюджетування відповідно до вимог концепції інтегрованого управління. Побудовано модель процесу бюджетування фінансових результатів в умовах ризик-орієнтованого управління підприємством, яка базується на використанні запропонованих в системі бухгалтерського обліку рахунків-індикаторів, виділених аналітичних розрізах за

ознакою ризиковості, а також запропонованих внутрішніх типових форм, які виступатимуть в ролі інформаційного джерела.

Таблиця 1

Запропонований підхід до облікового відображення операцій з визначення фінансових результатів в умовах ризику (на прикладі операцій з відображення одержаних штрафів та створених забезпечень)

№ з/п	Зміст господарської операції	Існуючий підхід		Запропонований підхід		Особливості запропонованого підходу
		кореспонденція рахунків				
		д-т	к-т	д-т	к-т	
1	2	3	4	5	6	7
<b>Доходи у вигляді нарахованих штрафів</b>						
1.	Відображено доходи у вигляді штрафів та пені за порушення умов договору	374, 377	715	374, 377	715.x	Одним із розрізів аналітики є обов'язкове позначення доходу на ознаку ризиковості
2.	Відображено нараховані доходи у вигляді штрафів та пені на позабалансовому обліку	-	-	041	-	Для управління потенційні грошові кошти, які ще не надійшли на підприємство відображаються на позабалансовому обліку
3.	Одержано грошові кошти в рахунок оплати визнаних штрафів та пені	301, 311	374, 377	301, 311	374, 377	-
4.	Списано нараховані доходи у вигляді штрафів та пені з позабалансового обліку	-	-	-	041	Після фактичного зарахування грошових коштів, даний актив списується
<b>Витрати на створення гарантійних забезпечень</b>						
5.	Створено резерв забезпечення гарантійних зобов'язань	93	473	93.x	473	Одним із розрізів аналітики є обов'язкове позначення витрат на ознаку ризиковості
6.	Зарезервовано грошові кошти для покриття витрат при виконанні гарантійних зобов'язань	-	-	313.x	311	Здійснюється для фактичного, а не лише формального створення забезпечення, а також впевненості в здатності виконання наданих гарантійних зобов'язань
7.	Відображено створені гарантії	-	-	052	-	Відображаються лише при резервуванні коштів
8.	Відображено витрати на виконання гарантійних зобов'язань	473	685, 20	473	685, 20	-
9.	Використано грошові кошти при виконанні гарантійних зобов'язань	-	-	685	313.x	При виконанні наданих гарантій, використовуються раніше зарезервовані грошові кошти
10.	Списано відображені раніше гарантійні забезпечення	-	-	-	052	Даний рахунок списується при використанні раніше створених гарантійних забезпечень
<b>Списання доходів і витрат на фінансові результати</b>						
11.	Списано доходи та витрати, які виникли в умовах ризику на фінансові результати діяльності за умов дії ризику	-	-	794.1 715.x	93.x 794.1	Це дозволить відокремити доходи та витрати, які виникли в результаті дії ризику
12.	Переведено фінансові результати до складу фінансових результатів операційної діяльності	-	-	791 794.1	794.1 791	Дана процедура необхідна для формування інформації в розрізі видів господарської діяльності
13.	Списано доходи та витрати на фінансові результати	791 715	93 791	-	-	-

14.	Визначено фінансовий результат – прибуток (збиток)	791 (442)	441 (791)	791 (442)	441 (791)	–
-----	---	--------------	--------------	--------------	--------------	---

Враховуючи вимоги системи ризик-орієнтованого управління, запропоновано авторський формат узагальненого бюджету доходів, витрат та фінансових результатів підприємства, який окрім традиційних статей доходів та витрат, включає відповідно до концепції ризик-орієнтованого управління непередбачувані витрати, а також різні види прибутків: валовий прибуток, маржинальний прибуток, фінансовий результат від основної діяльності та від іншої діяльності, а також інформацію про використання прибутку, що дозволить більш ефективно визначати фактори, які спричинили їх недовиконання.

Задля забезпечення виконання стратегічних бюджетних показників суб'єктами господарювання запропоновано використання системи мотивації “Key Performance Indicators”, з метою встановлення прямого зв'язку між рівнем виконання бюджетних показників відповідальними особами та їх винагородою у вигляді оплати праці. Розроблено внутрішні типові форми для розрахунку матеріального заохочення працівників підприємства за результатами виконання бюджету фінансових результатів (ВТФ №КРІ-1 “Картка індивідуальної відповідальності”, ВТФ №КРІ-2 “Нормативні значення цільових показників індивідуальної відповідальності”, ВТФ №КРІ-3 “Умови нарахування премії” та ВТФ №КРІ-4 “Розрахунок результативності роботи посадових осіб підприємства”).

Апробація даної системи мотивації на одному з досліджуваних підприємств дозволила встановити недовиконання відповідальною особою трьох цільових показників підприємства, що вплинуло на зменшення рівня матеріального заохочення за підсумками роботи за рік до 65,5 % від встановленого розміру.

Для прогнозування фінансових результатів суб'єкта господарювання запропоновано проводити кореляційно-регресійний аналіз, мета якого полягає у встановленні прогнозного значення фінансових результатів суб'єкта господарювання, встановлення набору факторів, які здійснюють на них суттєвий вплив та, на цій основі, моделювання поведінки результативного показника.

Визначено завдання кореляційно-регресійного аналізу (встановити фактори суттєвого впливу на фінансові результати досліджуваного підприємства; встановити форму зв'язку між факторами та показником фінансових результатів; оцінити невідомі параметри рівняння з метою побудови моделі поведінки фінансових результатів під дією встановлених факторів; перевірити надійність побудованої моделі; побудувати графічну залежність фінансового результату від кожного зі встановлених факторів), а також запропоновано джерела інформації для проведення кореляційно-регресійного аналізу (первинні документи, бухгалтерська звітність, облікові дані на виділених рахунках-індикаторах (в частині запропонованих (479 “Забезпечення витрат, спричинених дією ризику”, 794 “Результат діяльності від непередбачуваних подій”, 073 “Списані інші активи в результаті непередбачених подій”, 051 “Гарантії та забезпечення надані від звичайної діяльності” та 052 “Гарантії та забезпечення надані в результаті непередбачених подій” та інших, в рамках діючого Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу,

зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій), реєстри обліку, розроблений пакет документів (ВТФ №Р-1 “Класифікатор ризиків”, ВТФ №Р-2 “Паспорт ризиків”, ВТФ №Р-3 “Реєстр ризиків”), рішення суду, виставлені претензії, векселі, виконавчі листи, внутрішні розпорядчі документи, рішення зборів вищих органів управління тощо).

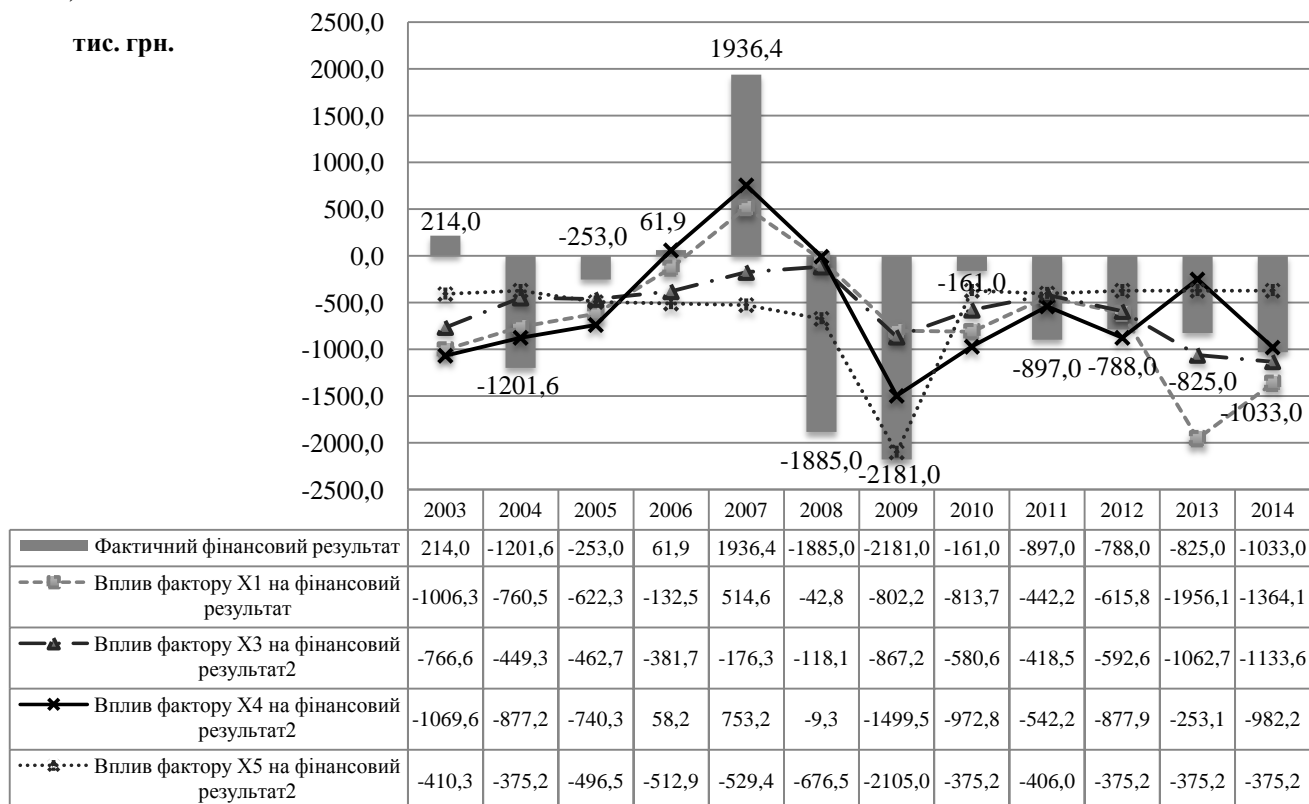
Для проведення кореляційно-регресійного аналізу формування фінансових результатів використано наступну математичну модель:

$$Y = \hat{a}_0 + \sum_{i=1}^n \hat{a}_i x_i, \quad (1)$$

де:  $Y$  – фінансові результати (тис. грн);  $a_0$  та  $a_i$  – параметри рівняння;  $X_1$  – Дохід від реалізації продукції (тис. грн);  $X_2$  – Вирахування з доходу у зв'язку з зовнішнім браком (тис. грн);  $X_3$  – Собівартість реалізованої продукції (тис. грн);  $X_4$  – Інші витрати діяльності (тис. грн);  $X_5$  – Втрати від зміни валютних курсів (тис. грн);  $X_6$  – Штрафи, сплачені контрагентам (тис. грн);  $X_7$  – Штрафи сплачені контролюючим органам за рішенням суду (тис. грн);  $X_8$  – Собівартість виготовленої продукції (тис. грн);  $X_9$  – Вартість чистих активів підприємства (тис. грн).

Аналіз динаміки формування фінансових результатів на одному з досліджуваних підприємств показав, що за останні 12 років сукупний фінансовий результат підприємства склав 7012,3 тис. грн. збитку. Проведений кореляційно-регресійний аналіз характеру зміни величини фінансових результатів з використанням запропонованої математичної моделі дозволив встановити основні фактори впливу на них та побудувати математичну модель їх формування, яка має вигляд:  $Y = 0,41 X_1 - 0,48 X_3 - 0,29 X_4 - 2,18 X_5 - 1538,59$ .

Використання побудованої математичної моделі формування фінансових результатів на досліджуваному підприємстві дозволило сформулювати поведінку фінансових результатів залежно від дії кожного з досліджених факторів впливу (рис. 2).



**Рис. 2.** Характер зміни величини фінансових результатів в результаті дії факторів суттєвого впливу на них

Використання даної моделі дозволило виявити характер зміни величини фінансових результатів в результаті дії встановлених факторів як у сукупності, так і окремо за кожним із визначених факторів та сформуванню програму управлінських заходів щодо мінімізації їх негативного впливу. Врахування характеру зміни поведінки результативного показника підвищить об'єктивність розрахованих прогнозних величин, які застосовуватимуться й у процесі бюджетування суб'єктом господарювання.

## **ВИСНОВКИ**

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення і запропоновано нове вирішення наукового завдання, що полягає в удосконаленні теоретико-методичних і організаційних положень бухгалтерського обліку процесу формування фінансових результатів для забезпечення управління господарськими ризиками суб'єкта господарювання. Основні висновки за результатами наукового дослідження полягають в наступному:

1. Аналіз стану формування фінансових результатів великих вітчизняних промислових підприємств дозволив встановити тенденцію щодо зростання збитковості підприємств протягом останніх років. Така ситуація пов'язана з дією значної кількості зовнішніх та внутрішніх ризиків, які негативно впливають на результати господарської діяльності досліджуваних підприємств. З метою виділення об'єктів бухгалтерського обліку, які є характерними в умовах ризик-орієнтованого управління, здійснено систематизацію ризиків господарської діяльності та їх факторів, проведено аналіз контрольованості виділених факторів та визначено їх місце в процесі формування фінансових результатів.

2. Удосконалено механізм використання облікової політики як інструменту ідентифікації та управління господарськими ризиками суб'єкта господарювання в процесі формування фінансових результатів з метою моніторингу та мінімізації їх впливу, а саме: 1) сформовано основні етапи формування облікової політики ризиків та складові такої політики; 2) побудовано спрощену модель взаємозв'язку системи ризик-орієнтованого управління та системи бухгалтерського обліку в розрізі етапів процесу управління; 3) визначено джерела облікової інформації, що забезпечують систему управління про наявні та потенційні ризики підприємницької діяльності.

3. Проблема удосконалення бухгалтерського обліку формування фінансових результатів в умовах ризик-орієнтованого управління потребує налагодження організаційно-методичної складової бухгалтерського обліку шляхом розробки положень облікової політики підприємства. Задля цього запропоновано склад елементів облікової політики суб'єкта господарювання в частині критеріїв виділення ризиків господарської діяльності (визначені бухгалтерською звітністю; самостійно розроблені підприємством); бази виділення ризиків (продукт або група продуктів; центри відповідальності); частини зовнішньої сфери підприємства (географічний

регіон, ринок збуту, група споживачів); сфери виникнення ризиків; можливості здійснення контролю ризиками господарської діяльності; суб'єктів ведення бухгалтерського обліку (додаткова штатна одиниця спеціаліста з управлінського обліку; спеціаліст бухгалтерської служби після спеціальної підготовки, в обов'язки якого включаються ведення сегментного обліку та формування звітності), яка визначатиме порядок взаємодії системи ризик-орієнтованого управління з підсистемами бухгалтерського обліку, бюджетування та аналізу.

4. З урахуванням інформаційних запитів, які висуваються системою ризик-орієнтованого управління, здійснено удосконалення документування як елементу методу бухгалтерського обліку шляхом розробки внутрішніх типових форм документів з управління ризиками (ВТФ ф. №Р-1 “Класифікатор ризику”, ВТФ ф. № Р-2 “Паспорт ризику” та ВТФ ф. № Р-3 “Реєстр ризиків”), на підставі яких здійснюється ідентифікація об'єктів бухгалтерського обліку та визначається характер впливу на фінансовий результат суб'єкта господарювання. Базуючись на розробленій класифікації ризиків-фактів господарського життя з урахуванням ознаки часу їх виникнення удосконалено порядок оцінки фактів господарського життя з метою створення резервів та гарантій для покриття непередбачуваних витрат в майбутньому.

5. На підставі аналізу вітчизняних нормативних актів серед існуючих рахунків бухгалтерського обліку виокремлено рахунки-індикатори як можливих втрат, так і потенційних вигід, які можуть виникнути в результаті дії ризику. Усі рахунки-індикатори згруповані відповідно до груп ризиків, про які вони повідомляють, а також запропоновано до використання нові рахунки бухгалтерського обліку: 479 “Забезпечення витрат, спричинених дією ризику”, 073 “Списані інші активи в результаті непередбачених подій”, 051 “Гарантії та забезпечення надані від звичайної діяльності” та 052 “Гарантії та забезпечення надані в результаті непередбачених подій”. Удосконалено методичний підхід до відображення в системі бухгалтерського обліку операцій з формування фінансових результатів, який передбачає обов'язкову реєстрацію ознаки ризиковості на рахунках-індикаторах з метою подальшого формування інформації про вплив господарських ризиків на фінансові результати суб'єкта господарювання. З метою одночасного формування в системі бухгалтерського обліку фінансових результатів як в розрізі видів господарської діяльності, так і за ознакою ризиковості запропоновано до рахунку 79 “Фінансові результати” введення нового субрахунку 794 “Результат діяльності від непередбачуваних подій”, на який списуватимуться лише ті доходи та витрати, які мають ознаку ризиковості операції.

6. Запропоновано методичний підхід до організації та здійснення процесу бюджетування фінансових результатів в умовах ризик-орієнтованого управління підприємством, який базується на використанні концепції управління “Target-Profit System” та дозволяє визначити ключові показники доходів, витрат та фінансових результатів з використанням методів математичної статистики, показника ступеня



мінливості розміру сукупного доходу та проведення аналізу чутливості базових показників бюджету. Запропоновано етапи здійснення процесу бюджетування, інформаційні джерела процесу бюджетування, в т.ч. облікові, та формат узагальненого бюджету доходів, витрат та фінансових результатів підприємства, який окрім традиційних статей доходів та витрат включає відповідно до концепції ризик-орієнтованого управління непередбачувані витрати.

7. Кожен суб'єкт господарювання, плануючи свою господарську діяльність, визначає цільові значення стратегічних показників, досягнення яких є стратегічною метою. Розроблено порядок проведення економічного аналізу результатів виконання бюджетів фінансових результатів на основі використання системи мотивації "KeyPerformanceIndicators": 1) наведено загальний порядок дій щодо використання системи мотивації працівників; 2) розроблено внутрішні типові документи (ВТФ №КРІ-1 "Картка індивідуальної відповідальності"; ВТФ №КРІ-2 "Нормативні значення цільових показників персональної відповідальності", ВТФ №КРІ-3 "Умови нарахування премії" та ВТФ №КРІ-4 "Розрахунок результативності роботи посадових осіб підприємства"). Запропонована система дозволяє контролювати виконання найбільш важливих показників діяльності суб'єкта господарювання, в тому числі й тих, які формують загальний фінансовий результат, а також дозволяє встановити прямий зв'язок між рівнем виконання бюджетних показників відповідальними особами та їх винагородою у вигляді оплати праці.

8. Ефективне функціонування ризик-орієнтованого управління вимагає проведення прогностного економічного аналізу з метою оцінки бюджетного значення фінансового результату з урахуванням інформації про характерні для суб'єкта господарювання ризики господарської діяльності. Запропоновано використовувати в процесі бюджетування аналітичний інструментарій оцінки фінансових результатів, який базується на використанні методів кореляційно-регресійного аналізу та дозволяє побудувати прогностну модель поведінки фінансових результатів з урахуванням факторів впливу на них (визначено мету та завдання кореляційно-регресійного аналізу фінансових результатів, джерела інформації для проведення даного аналізу, запропоновано загальний порядок проведення такого аналізу та побудовано модель поведінки фінансових результатів на одному з досліджуваних підприємств). Використання кореляційно-регресійного аналізу дозволяє виявити характер зміни величини фінансових результатів в результаті дії факторів впливу, як у сукупності, так і окремо з кожним із визначених факторів.

### **СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ**

**Статті у виданнях України, які включені до міжнародних наукометричних баз:**

1. Якименко М.В., Лаговська О.А., Кучер С.В. Формування прибутку діяльності вітчизняних підприємств в умовах ризику: обліково-аналітичний аспект // Економічний аналіз: зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол.: В.А. Дерій (голов. ред.) та ін. Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету

“Економічна думка”, 2014. Том 18. № 2 . 315 с. С. 31-42 (заг. обсяг 0,87 друк. арк., особисто автору належить 0,27 друк. арк.: здійснено систематизацію факторів ризиків господарської діяльності, характерних для господарської діяльності вітчизняних підприємств) (включено до Index Copernicus, Google Scholar).

2. Якименко М.В., Лаговська О.А., Кучер С.В. Ризико-орієнтовний підхід до процесу бюджетування фінансових результатів // Економічний аналіз: зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол.: В.А. Дерій (голов. ред.) та ін. Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету “Економічна думка”, 2016. Том 23. № 2. 215 с. С. 79-87 (заг. обсяг 0,69 друк. арк., особисто автору належить 0,2 друк. арк.: виділено особливості бюджетування в умовах ризик-орієнтованого управління) (включено до Index Copernicus, Google Scholar).

#### **Стаття у науковому періодичному виданні іншої держави:**

3. Якименко М.В. Экономический анализ прибыли в условиях риск-ориентированного управления // Международный научный журнал “Путь науки”. Волгоград, 2016. № 4 (26). С. 98-99 (0,17 друк. арк.).

#### **Статті у наукових фахових виданнях України:**

4. Якименко М.В., Лаговська О.А. Прибуток як об’єкт бухгалтерського обліку та ризик-орієнтованого управління // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. Житомир: ЖДТУ, 2014. № 2(68). 292 с. С. 61-67 (заг. обсяг 0,52 друк. арк., особисто автору належить 0,26 друк. арк.: досліджено основні групи ризиків, які впливають на формування фінансових результатів).

5. Якименко М.В., Лаговська О.А. Модель впливу процесу управління ризиками на бухгалтерський облік прибутку // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнародний збірник наукових праць. Житомир: ЖДТУ, 2015. Вип. 3 (33). 466 с. С. 109-119 (заг. обсяг 0,51 друк. арк., особисто автору належить 0,25 друк. арк.: визначено об’єкти бухгалтерського обліку, які формуються відповідно до вимог системи ризик-орієнтованого управління).

6. Якименко М.В. Обліково-інформаційне забезпечення процесу управління прибутком в умовах невизначеності // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. Житомир: ЖДТУ, 2015. № 3(73). 208 с. С. 39-44 (0,55 друк. арк.).

7. Якименко М.В. Особливості впливу процесу управління ризиками на бухгалтерський облік прибутку // Економічні науки: збірник наукових праць. Серія “Облік і фінанси” / Луцький національний технічний університет. Редкол.: відп. ред. д.е.н., професор Герасимчук З.В. Луцьк, 2015. Випуск 12 (45). Ч.3. 412 с. С. 407-413 (0,3 друк. арк.).

8. Якименко М.В. Особливості проведення економічного аналізу прибутку в умовах реалізації ризик-орієнтованого управління // Фінансовий простір:

міжнародний науково-практичний журнал: електрон. наук. фахове вид. 2015. №1(17). URL: <http://fp.cibs.ubs.edu.ua/files/1501/15jmvore.pdf> (0,56 друк. арк.).

9. Якименко М.В. Особливості оцінки в бухгалтерському обліку ризиків господарської діяльності та їх впливу на прибуток // Глобальні та національні проблеми економіки: електрон. наук. фахове вид. 2016. №9. URL: <http://global-national.in.ua/archive/9-2016/173.pdf> (0,4 друк. арк.).

#### **Матеріали конференцій:**

10. Якименко М.В. Вплив системи управління прибутком на організацію бухгалтерського обліку // Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і контролю в умовах інтеграційних процесів: матеріали ІХ Всеукр. наук.-практ. конф. студентів, аспірантів та молодих вчених (25-26 квітня 2014 р., м. Львів) / [відповід. за вип.: проф. Куцик П.О.]. Львів: Видавництво Львівської комерційної академії, 2014. 238 с. С. 137-138 (0,1 друк. арк.).

11. Якименко М.В. Організація економічного аналізу прибутку в умовах ризик-орієнтованого управління // Облік, аналіз і аудит: виклики інституціональної економіки: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (10 жовтня 2014 р., м. Луцьк). / відп. ред. І.Б. Садовська. Ч. 1. Луцьк: РВВ Луцького НТУ, 2014. 188 с. С. 178-180 (0,11 друк. арк.).

12. Якименко М.В. Прибуток як одна з умов фінансової безпеки // Фінансова безпека аграрного бізнесу: тези виступів Всеукр. конф. (22-23 жовтня 2014 р., м. Житомир). Житомир: ЖДТУ, 2014. 144 с. С.°87-89 (0,15 друк. арк.).

13. Якименко М.В. Еволюція бухгалтерського обліку операцій з формування та розподілу прибутку // Менеджмент суб'єктів господарювання: проблеми та перспективи розвитку: збірник матеріалів ІІ Міжнар. наук.-практ. конф. (22-24 травня 2014 р., м. Житомир). Житомир, 2014. 260 с. С.°254-856 (0,13 друк. арк.).

14. Якименко М.В. Організаційні аспекти бухгалтерського обліку прибутку в умовах ризику // Сучасні економічні системи: стан та перспективи: тези доповідей VI Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (14-15 травня 2015 р., м. Хмельницький). Хмельницький: Хмельницький кооперативний торговельно-економічний інститут, 2015. 408 с. С. 147 (0,1 друк. арк.).

15. Якименко М.В. Управлінський облік як інструмент управління фінансовими результатами підприємства // Розвиток бухгалтерського обліку, економічного аналізу та аудиту у ХХІ-му столітті: тези виступів Міжнар. наук.-практ. конф. (6-7 листопада 2015 р., м. Житомир). Житомир: Вид. О.О. Євенок, 2015. 316 с. С.°193-194 (0,14 друк. арк.).

16. Якименко М.В. Напрями удосконалення бухгалтерського обліку прибутку за умов ризику // Інноваційний розвиток і транскордонна безпека: економічні, екологічні, правові та соціогуманітарні аспекти: збірник матеріалів IV Міжнар. наук.-практ. конф. студентів і молодих учених (21 грудня 2015 р., м. Чернігів). Чернігів: Черніг. нац. технол. ун-т., 2015. 1028 с. С. 658-659 (0,18 друк. арк.).

17. Якименко М.В. Особливості здійснення бюджетування за умов ризик-орієнтованого управління // Інформаційне суспільство: технологічні, економічні та технічні аспекти становлення: збірник тез доповідей Всеукр. наук. Інтернет-конф.

(24-25 березня 2016 р, м. Тернопіль). Тернопіль: Тайп, 2016. Випуск 15. 46 с. С. 21-22 (0,09 друк. арк.).

18. Якименко М.В. Економічний аналіз прибутку в умовах ризик-орієнтованого управління // Міжнародні економічні відносини на сучасному етапі: проблеми та розвиток: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (4-5 березня 2016 р., м. Дніпропетровськ). У 2-х частинах. Дніпропетровськ: НО “Перспектива”, 2016. Ч. 2. 128 с. С. 120-121. (0,09 друк. арк.).

#### **Інші видання:**

19. Якименко М.В., Лаговська О.А. Обліково-аналітичне забезпечення процесу управління прибутком підприємства // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації: міжнародний збірник наукових праць. (м. Кам'янець-Подільський) / відпов. ред. Н.В. Семенишена. Тернопіль: Крок, 2014. Випуск 2. 250с. С.81-83 (заг. обсяг 0,18 друк. арк., особисто автору належить 0,09 друк. арк.: виділено основні вимоги до системи бухгалтерського обліку, відповідно до запитів системи управління прибутком).

#### **АНОТАЦІЯ**

**Якименко М.В. Бухгалтерський облік формування фінансових результатів в умовах ризик-орієнтованого управління. – Рукопис.**

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Житомирський державний технологічний університет Міністерства освіти і науки України, Житомир, 2016.

У дисертації сформовано теоретико-методичні і організаційні положення бухгалтерського обліку процесу формування фінансових результатів в умовах ризик-орієнтованого управління. Удосконалено методичний підхід до відображення в бухгалтерському обліку операцій з формування фінансових результатів з метою моніторингу та мінімізації впливу ризиків. Розроблено порядок ідентифікації та оцінки господарських ризиків, шляхом розробки пакету форм внутрішніх первинних документів. Проведено систематизацію ризиків господарської діяльності та їх факторів з визначенням їх місця в процесі формування фінансових результатів. Запропоновано порядок аналізу фінансових результатів в процесі бюджетування, який базується на використанні методів кореляційно-регресійного аналізу, та дозволяє побудувати прогностичну модель поведінки фінансових результатів з урахуванням факторів впливу на них.

*Ключові слова:* прибуток, фінансовий результат, ризик, бухгалтерський облік, ризик-орієнтоване управління, бюджетування, оцінка, документування, рахунок-індикатор, кореляційно-регресійний аналіз.

#### **АННОТАЦИЯ**

**Якименко М.В. Бухгалтерский учет формирования финансовых результатов в условиях риск-ориентированного управления. – Рукопись.**

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам

экономической деятельности). – Житомирский государственный технологический университет Министерства образования и науки Украины, Житомир, 2016.

Диссертация посвящена исследованиям и усовершенствованию теоретических положений и разработке практических рекомендаций по совершенствованию организации и методики бухгалтерского учета процесса формирования финансовых результатов в условиях риск-ориентированного управления хозяйствующим субъектом. В частности, требовали решения теоретические проблемы бухгалтерского учета операций по формированию финансовых результатов в условиях риск-ориентированного управления, изучение современного понимания влияния хозяйственных рисков на финансовые результаты организации.

Объектом исследования являются хозяйственные операции по формированию финансовых результатов в системе бухгалтерского учета, образующиеся в условиях действия риска.

Предметом исследования является совокупность теоретических и организационно-методических основ бухгалтерского учета операций по формированию финансовых результатов хозяйствующего субъекта в условиях риск-ориентированного управления.

В процессе исследования и решения поставленных научных задач в диссертации использованы общенаучные и специальные методы исследования.

В диссертационной работе углублены теоретико-методические и организационные положения бухгалтерского учета процесса формирования финансовых результатов для обеспечения управления хозяйственными рисками предприятия.

Развитие и усложнение условий ведения бизнеса, изменение подходов к управлению бизнес-структурами стали причиной возникновения новой концепции интегрированного управления. Одним из основных направлений данной концепции является осуществление риск-ориентированного управления организацией. С учетом требований концепции риск-ориентированного управления, составляющих такой системы, ее задач и функций, выделены принципы организации бухгалтерского учета, позволяющие учесть запросы субъектов управления и особенности системы управления за риск-ориентированного подхода в процессе построения учетной системы.

Усовершенствован методический подход к отражению в системе бухгалтерского учета операций по формированию финансовых результатов, основанный на общих принципах функционирования комплексной системы риск-ориентированного управления, позволяющий формировать информацию об изменении финансовых результатов в условиях возникновения и действия риска.

Предложен механизм использования учетной политики как инструмента идентификации и управления хозяйственными рисками предприятия в процессе формирования финансовых результатов с целью мониторинга и минимизации их влияния.

Разработан порядок идентификации и оценки хозяйственных рисков в процессе формирования финансовых результатов, путем разработки пакета форм внутренних первичных документов и оценки доходов и расходов, формируемых в результате действия риска на основе классификации рисков-фактов хозяйственной жизни.

Обосновано использование методического подхода к организации и осуществлению процесса бюджетирования финансовых результатов в условиях риск-ориентированного управления предприятием, обосновано использование концепции управления "Target-Profit System", позволяющих определить ключевые показатели доходов, расходов и финансовых результатов на основе исторического опыта деятельности предприятия.

Проведена систематизация рисков хозяйственной деятельности и их факторов с определением их места в процессе формирования финансовых результатов с целью усовершенствования методического подхода по их отражению в системе бухгалтерского учета.

Усовершенствовано нормативное обеспечение на уровне предприятия путем разработки Внутренней политики управления рисками предприятия, определяющая порядок взаимодействия системы риск-ориентированного управления с подсистемами бухгалтерского учета, бюджетирования и анализа.

Разработан порядок проведения экономического анализа результатов исполнения показателей бюджетов финансовых результатов с использованием системы мотивации Key Performance Indicators для установления системы ответственности по результатам выполнения ключевых показателей бюджета.

Предложено использовать в процессе бюджетирования аналитический инструментарий оценки финансовых результатов, основанный на использовании методов корреляционно-регрессионного анализа и позволяющий построить прогнозную модель поведения финансовых результатов с учетом факторов влияния (определены цели и задачи корреляционно-регрессионного анализа финансовых результатов, источники информации для проведения данного анализа, предложен общий порядок проведения такого анализа и построена модель поведения финансовых результатов на одном из исследуемых предприятий). Использование корреляционно-регрессионного анализа позволяет выявить характер изменения величины финансовых результатов в результате действия факторов влияния, как в совокупности, так и отдельно с каждым из определенных факторов.

*Ключевые слова:* прибыль, финансовый результат, риск, бухгалтерский учет, риск-ориентированное управление, бюджетирование, оценка, документирование, счет-индикатор, корреляционно-регрессионный анализ.

#### **ABSTRACT**

**Yakymenko M.V. Accounting for formation of financial results in terms of risk-oriented management. – Manuscript.**

Thesis for obtaining the scientific degree of Candidate of Economic Sciences on specialty 08.00.09 – accounting, analysis and auditing (by the types of economic

activity). – Zhytomyr State Technological University of Ministry of education and science of Ukraine, Zhytomyr, 2016.

The theoretical, methodological and organizational issues of accounting process of formation of financial results in terms of risk-oriented management have been grounded. The methodical approach to reflection of accounting transactions of financial results formation to monitoring and minimization of the impact of risks has been improved. The order of identification and evaluation of economic risks by developing of a package of internal forms of source documents has been worked out. The systematization of risks of economic activity and factors that determine their place in the formation of financial results has been carried out. A procedure for the analysis of financial results in the budgeting process, based on the use of methods of correlation and regression analysis, has been proposed and it allows to build a predictive model of behavior of financial results taking into account the factors which influence on them.

*Keywords:* profit, financial results, risk, accounting, risk-oriented management, budgeting, evaluation, documentation, account-indicator, correlation and regression analysis.

Підписано до друку 27.09.2016 р. Формат 60x90 1/16.

Папір друкарський. Друк офсетний.

Гарнітура Times new Roman. Ум. друк. арк. 0,9.

Наклад 100. Зам. № 737.

Віддруковано з готових оригіналів-макетів автора у Житомирському державному технологічному університеті  
вул. Черняхівського, 103, Житомир, 10005

Свідоцтво про внесення до Державного реєстру суб'єктів видавничої справи  
ЖТ № 08 від 26.03.2004 р.