

ЗАСТОСУВАННЯ ПРИНЦИПУ ІЄРАРХІЧНОСТІ ПРИ РОЗРОБЦІ УПРАВЛІНСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ ВИРОБНИЧОГО ПІДПРИЄМСТВА

Скрипник Микола Євгенович, к.е.н., старший викладач кафедри обліку і аудиту, Чернівецький торговельно-економічного інституту Київського національного торговельно-економічного університету, м. Чернівці.

Skrypnyk Mykola, Ph.D. in Economics, Senior lecturer in accounting and auditing Chernivtsi Trade and Economic Institute of Kyiv National University of Trade and Economics, Chernivtsi.

Skrypnyk M. Application of the principle of hierarchy in the development of management reporting production enterprise

The article considers the question order of formation of management reporting of production enterprise. Defined and studied the forms, content and principles of management reporting. Proposed the form of management reporting that allow you to assess the activities on a certain date. Taken into account the fact that reporting provides data that do not take into account the time period between the transaction and the receipt of information about it for the adoption of the necessary management decisions. According to the above, shown the need for principles and targets of efficiency, which contain information on the activities of industrial enterprises that will track changes in it. Consequently, higher-level management report generalizes all reports of lower levels, that contains detailed information about the causes and culprits identified deviations and measures for the elimination of these deviations. Detailed analysis of these issues leads to the following generalizations. Proposed the forms of management reporting for multi-hierarchical system of four-level production enterprise management: area, workshop, main production and the enterprise as a whole, which will allow to get necessary information with needed detalization quickly and efficiently, namely, with minimal cost for decisions taking at all production enterprise management levels.

Скрипник М.Є. Застосування принципу ієрархічності при розробці управлінської звітності виробничого підприємства

У статті розглянуто теоретичні та практичні підходи та шляхи формування управлінської звітності виробничого підприємства. Визначено та обґрунтовано форми, зміст та принципи управлінської звітності. Запропоновано формати управлінської звітності, які дозволять дати оцінку діяльності підприємства на певну дату. Враховано те, що у звітності наводяться дані, які не враховують часовий проміжок між здійсненням операції і отриманням інформації про неї для ухвалення необхідного управлінського рішення. Відповідно до цього окреслено принципи та необхідність використання контрольних показників ефективності, які містять інформацію про діяльність виробничого підприємства, що дозволить відстежувати зміни, які в ньому відбуваються. Отже, управлінський звіт вищого рівня узагальнює усі звіти нижчих рівнів, тобто містить детальну інформацію про причини та винуватців виявлених відхилень, а також про заходи для ліквідації цих відхилень. Детальний аналіз зазначених питань дозволив зробити наступні узагальнення. Запропоновано форми управлінської звітності за багатостадійною ієрархічною системою чотирирівневого управління виробничим підприємством: ділянка, цех, основне виробництво та підприємство в цілому, що дозволить оперативно та ефективно, а отже з мінімальними витратами, отримувати необхідну інформацію з потрібною деталізацією для прийняття ефективних управлінських рішень на усіх рівнях управління виробничим підприємством.

Скрипник Н.Е. Применение принципа иерархичности при разработке управленческой отчетности производственного предприятия

В статье рассмотрены теоретические и практические подходы и пути формирования управленческой отчетности производственного предприятия. Определены и обоснованы формы, содержание и принципы управленческой отчетности. Предложено форматы управленческой отчетности, которые позволят дать оценку деятельности предприятия на определенную дату. Учтено то, что в отчетности приводятся данные, которые не учитывают временной промежуток между совершением операции и получением информации о ней для принятия необходимого управленческого решения. В соответствии с этим очерчены принципы и необходимость использования контрольных показателей эффективности, которые содержат информацию о деятельности производственного предприятия, что позволит отслеживать изменения, которые в нем происходят. Итак, управленческий отчет высшего уровня обобщает все отчеты низших уровней, то есть содержит подробную информацию о причинах и виновниках выявленных отклонений, а также о мерах по ликвидации этих отклонений. Детальный анализ указанных вопросов позволил сделать следующие обобщения. Предложены формы управленческой отчетности по многостадийной иерархической системе четырехуровневого управления производственным предприятием: участок, цех, основное производство и предприятие в целом, что позволит оперативно и эффективно, а значит с минимальными затратами, получать необходимую информацию с нужной детализацией для принятия эффективных управленческих решений на всех уровнях управления производственным предприятием.

Постановка проблеми. Одним з головних завдань управлінського обліку є задоволення інформаційних потреб менеджерів різних рівнів управління, важливими, також є перелік, зміст та принципи розроблених форм управлінської (внутрішньої) звітності. Тому, при розробці методики складання та обробки управлінської звітності потрібен зважений підхід щодо термінів подачі управлінської звітності, кількісного та якісного представлення даних, їх формату.

Застосування єдиних звітних форм для усіх підприємств виробничої галузі є проблематичним у зв'язку з різноманітністю специфіки діяльності окремих підприємств, а також особливостями роботи конкретного підрозділу підприємства, його функціями в системі управління, видів виробничих процесів, цільової спрямованості. Тому, складання управлінської звітності законодавчо не регламентується і є внутрішньою справою конкретного підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання, щодо сутності управлінської звітності розглядалися в працях багатьох науковців, таких як: Атамас П. Й. [1, С. 354], Голов С.Ф. [2, С. 212], Лень В. С. [3, С. 204], Нападівська Л.В. [4, С. 481], Романчук А.Л. [5, С. 316], Скрипник Н. В. [6, С. 21].

Узагальнюючи різноманіття поглядів, пропонуємо вважати що *управлінська звітність* – це комплекс інформаційної підтримки процесу управління, система взаємопов'язаних оціночних показників, які характеризують умови та результати діяльності виробничого підприємства в цілому або складових його елементів, шляхом підготовки звітів у формі і терміни, які відповідають запитам різних груп користувачів.

Метою статті є визначення та обґрунтування форм, змісту та принципів управлінської звітності виробничого підприємства. Це дозволить на базі управлінської звітності прогнозувати подальший розвиток: збільшення обсягу реалізації, скорочення витрат, підвищення рентабельності окремих підрозділів або видів бізнесу, збільшення вартості підприємства в цілому.

Результати дослідження. На основі внутрішньої звітності приймаються рішення на всіх рівнях управління виробничим підприємством. Важливим елементом у прийнятті рішень є час від отримання звіту до розробки рішення і втілення його в життя. Істотне

значення при цьому має доступність форм внутрішнього звіту, розташування і подача відповідної інформації.

Отже, насамперед розглянемо основні принципи та вимоги до підготовки управлінської звітності виробничого підприємства. Ефективність функціонування системи управлінської звітності можна досягти тільки дотримуючись певних принципів (рис. 1).



Рис. 1. Класифікація принципів управлінської звітності

Під час складання управлінського звіту слід дотримуватись основного принципу – ефективності, тобто витрати на підготовку форми управлінської звітності не можуть перевищувати ефекту, одержаного від її використання. Існує і ряд інших принципів, відповідно до яких формуються і надаються внутрішні звіти. Найбільш значимі з них, на думку автора, такі: ієрархічність звітності, тобто принцип багатоступінчастої звітності за рівнями управління; адресність та конкретність звіту; звіт повинен містити оперативну інформацію, корисну для прийняття управлінських рішень; звіт не повинен бути перевантажений, інформація у звіті повинна бути систематизована; порівнянність даних; звіт має бути аналітичним і конкретним, тобто він повинен полегшувати ухвалення рішень [3, С. 204].

Система управлінської звітності – один з найбільш складних і важливих елементів управлінського обліку, яка дозволяє керівництву підприємства, з одного боку, зрозуміти межі своїх можливостей в отриманні необхідної інформації від виконавців, а також можливостей інформаційної і технічної служб, а з іншого боку – отримати ці дані оформлені належним чином, тобто в тому вигляді, в якому ними зручно користуватися для прийняття управлінських рішень. Крім того, система управлінської звітності – це результат діяльності будь-якої системи управлінського обліку або, інакше кажучи, продукт її діяльності, те, для чого вона створюється на підприємстві.

В подальшому дослідженні розглянемо етапи впровадження та етапи формування форм звітності більш докладно. Важливою передумовою створення на підприємстві ефективної системи внутрішньої звітності є детальне вивчення завдань, які вирішують менеджери на різних рівнях управління, та виявлення інформаційних потреб, які залежать від повноважень щодо прийняття конкретних управлінських рішень. Для цього складають інформаційні карти, котрі містять необхідну для використання інформацію за різними структурними підрозділами [4, С. 481].

Крім того, необхідно встановити терміни та періодичність подання форм звітності та відповідальних за це осіб. Що ж стосується переліку основних показників, які наводяться в управлінській звітності, то даному питанню слід приділити особливу увагу.

Відповідно до принципу «ієрархічності» деталізація показників змінюється по мірі зростання рівня керівництва, якому вони представляються. Суть даного підходу полягає в тому, що керівнику вищого рівня управління немає потреби перевіряти деталізовану

інформацію у звітах, складених на нижчому ієрархічному рівні, доти, поки не виникає яка-небудь управлінська проблема. Пропонуємо наступну структуру підготовки управлінської звітності виробничого підприємства:

- § 1 рівень - Звітність начальника ділянки, бригади, майстра;
- § 2 рівень - Звітність начальника цеху (підрозділу);
- § 3 рівень - Звітність керівників виробництв (за видами);
- § 4 рівень - Звітність по підприємству.

Дослідження показало, що на нижньому рівні управління в центрах відповідальності підприємства формують оперативні звіти, які містять детальну інформацію для прийняття поточних рішень, складаються щодня, щотижня і щомісяця, оскільки управлінським працівникам першого рівня - бригадиру, майстру, начальнику ділянки потрібно детальна інформація про витрати: час і місце виникнення, причини і винуватців. Необхідний на даному рівні обсяг інформації про витрати повинен формуватися щодня.

Така форма звіту забезпечує ефективний контроль за дотриманням норм та нормативів витрачання різноманітних видів ресурсів; якістю прийнятих рішень (на основі аналізу наслідків, отриманих внаслідок прийнятих рішень).

Керівники другого рівня – начальники цехів (підрозділів) також займаються оперативним управлінням діяльністю. Оскільки саме в розрізі цехів формуються різного роду планові показники виробництва продукції, розміру витрат (кошторис витрат на виробництво по цеху, кошторис загальновиробничих витрат, плановий фонд заробітної плати тощо), ведуться облікові реєстри, відомості зведеного обліку витрат на виробництво продукції по цеху. Проте, на відміну від керівників першого рівня, вони не потребують таких докладних даних, їх цікавить загальна інформація, які відображається в поточних звітах, які містять агреговану інформацію для цього рівня управління, яка формується щомісяця).

Інший можливий варіант управлінської звітності включатиме також форми, які містять основні показники діяльності конкретного центру відповідальності і належать до складу підконтрольних з боку керівника цього центру. Так, виробничий цех складає форму, в якій містяться результати діяльності, тобто обсяги виробництва продукції.

Управлінський звіт центру відповідальності складається за кожен період (переділ) виробничого процесу або за місяць в двох примірниках начальником цеху і подається у встановлені терміни відповідно до затвердженого графіку документообігу в бухгалтерію підприємства. Після перевірки менеджером, бухгалтером і затвердження керівником підприємства другий примірник повертається керівнику структурного підрозділу і служить накопичувальним документом обліку витрат, обсягу робіт, виготовлення продукції з початку року до наступного звітного місяця, періоду (переділу, процесу). Інший примірник звіту служить в бухгалтерії інструментом для звірки та контролю даних у Зведеному управлінському звіті за структурними підрозділами [1, С. 354].

Управлінськими працівниками третього рівня є керівники виробництв (за видами діяльності). При цьому необхідні узагальнені дані, згруповані у відповідних розрізах, що характеризують діяльність сегмента і досягнуті результати. Керівнику необхідна інформація, яка допомагає приймати управлінські рішення і його не цікавить деталізація інформації. У разі виникнення непорозумінь та труднощів, керівник може скористатися деталізованою інформацією першого та другого рівнів управління. На даному рівні управління необхідною є інформація про те, яку частину прибутку підприємство недоотримало внаслідок існуючих витрат і відповідно, сума неодержаного прибутку.

Таким чином, управлінська звітність повинна містити тільки ті показники, які підконтрольні менеджеру конкретного центру відповідальності і на величину яких він може вплинути. З одного боку, звітність включає інформацію про відхилення, що дозволяє реалізувати принцип управління за відхиленнями. Відповідно до цього принципу менеджер вищого рівня може впливати на діяльність нижчестоящих, підконтрольних йому центрів

відповідальності тільки в тому випадку, коли на нижньому рівні виникає проблема, яка проявляється у вигляді відхилення від заданого значення.

Важливим принципом складання форм управлінської звітності під час здійснення обліку за центрами відповідальності є принцип звітності за рівнями управління. Управлінськими працівниками четвертого рівня є керівний склад виробничого підприємства. Управлінська звітність найвищого рівня, представляючи підсумки функціонування підприємства в цілому за певний період, в свою чергу повинна володіти більшою деталізацією, оскільки є базою для вирішення різних завдань (аналіз виконання бюджетів, оцінка можливості виробництва нової продукції або залучення позикових коштів для фінансування поточної діяльності).

Основна мета управлінська звітність найвищого рівня – представити діяльність виробничого підприємства як діяльність єдиного господарюючого суб'єкта, його фінансовий стан на звітну дату та фінансові результати за звітний період. Функції формування даної звітності покладаються на фінансову службу підприємства (бухгалтерію), що повинно бути зазначено в наказі про облікову політику для потреб управлінського обліку та графіку документообігу.

Формування управлінської звітності підприємства засноване на об'єднанні інформації, яка міститься у звітності нижчих рівнів, при цьому в звітність по підприємству не слід включати показники, що характеризують внутрішні операції, тобто відносини окремих підрозділів підприємства між собою. Отже, управлінський звіт містить детальну інформацію про причини та винуватців виявлених відхилень, а також про заходи для ліквідації цих відхилень.

Висновки. Запропоновані автором формати управлінської звітності дозволять дати оцінку діяльності підприємства на певну дату. Таким чином, у звітності наводяться дані, що не враховують часовий проміжок між здійсненням операції і отриманням інформації про неї для ухвалення необхідного управлінського рішення. Відповідно до цього виникає необхідність використання даних контрольних показників ефективності, які містять інформацію про діяльність виробничого підприємства, що дозволить відстежувати зміни, які в ньому відбуваються.

Таким чином, в результаті дослідження системи формування управлінської звітності виробничого підприємства можна зробити наступні узагальнення. Запропоновано форми управлінської звітності за багатостадійною системою чотирирівневого управління виробничим підприємством: ділянка, цех, основне виробництво та підприємство в цілому, що дозволить оперативну та ефективно, тобто з мінімальними витратами, отримувати необхідну інформацію з потрібною деталізацією для прийнятті управлінських рішень на усіх рівнях управління виробничим підприємством. Отже, в подальших дослідженнях, базуючись на запропонованих формах, слід адаптувати їх до специфіки діяльності конкретних підприємств.

Список використаних джерел

1. Атамас П. Й. Управлінський облік : [навчальний посібник] / П. Й. Атамас. – Д. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 440 с.
2. Голов С. Ф. Управлінський облік / С. Ф. Голов. – К. : Лібра, 2003. – 704 с.
3. Лень В. С. Управлінський облік : [навч. пос.] / В. С. Лень. – К. : Знання-Прес, 2006. – 317 с.
4. Нападовська Л. В. Управлінський облік : [підруч. для вузів] / Л. В. Нападовська. – 2-ге вид., допрац та допов. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 648 с.
5. Романчук А.Л. Сегментування управлінського обліку: сутність та організаційно-методичні аспекти його впровадження на вітчизняних підприємствах / А. Л. Романчук, С.

В. Рилєєв // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. – Чернівці : ЧТЕІ КНТЕУ, 2013. – Вип. 1 (49). Економічні науки. – С. 312–318.

6. Скрипник Н. В. Сутність стратегічної управлінської звітності та підходи щодо її формування / Н. В. Скрипник, М. Є. Скрипник // Міжнародний науковий журнал «Науковий огляд» : ЦМНС «ТК Меганом». – Київ, 2015. – № 5 (15). – С. 19–26.

References

1. Atamas P.J. (2006), “Management Accounting”, [“Upravlins`ky`j oblik”], P.J. Atamas. - D. - K. Center of educational literature, pp. 440

2. Golov S.F. (2003), “Management Accounting”, [“Upravlins`ky`j oblik”], S.F. Golov. - K.: Libra, pp. 704

3. Len` V.S. (2006), “Management Accounting”, [“Upravlins`ky`j oblik”], V.S. Len`. - K: Knowledge Press, pp. 317

4. Napadovs`ka L.V. (2010), “Management Accounting”, [“Upravlins`ky`j oblik”], L.V. Napadovs`ka. - 2nd ed., reported. - K., Kyiv. nat. trade-economical. University Press, pp. 648

5. Romanchuk A.L. (2013), “Segmentation of management accounting: the nature and organizational-methodological aspects of its implementation on the domestic enterprises”, [“Segmentuvannya upravlins`kogo obliku: sutnist` ta organizacijno-metody`chni aspekty` jogo vprovadzheniya na vitchy`znyany`h pidpry`yemstvah”], A.L. Romanchuk, S.V. Rileyev, Bulletin of Chernivtsi Trade and Economic Institute. - Chernivtsi: ЧТЕІ КНТЕУ. - Vol. 1 (49). Economics, pp. 312-318

6. Skrypnyk N.V. (2015), “Essence of strategic management accounting and approaches to its formation”, [“Sutnist` strategichnoyi upravlins`koyi zvitnosti ta pidhody` shhodo yiyi formuvannya”], N.V. Skrypnyk, M.E. Skrypnyk, International scientific journal "Science Review": TSMNS "TC Meganom". - Kyiv, No. 5 (15), pp 19-26

Ключові слова: управлінська звітність; принципи звітності; ієрархічність; рівні управління; центри відповідальності.

Ключевые слова: управленческая отчетность; принципы отчетности, иерархичность; уровни управления; центры ответственности.

Keywords: management accounting; principles of reporting; hierarchical; levels of management; responsibility centers.

Рецензент: С.Д. Лучик, д.е.н., професор, завідувач кафедри обліку і аудиту Чернівецького торговельно-економічного інституту Київського національного торговельно-економічного університету