

УДК 657.1

Скрипник М. І.
Григоревська О. О.

Київський національний університет технологій та дизайну

ПРИНЦИПИ ФОРМУВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ УПРАВЛІНСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА: НОРМАТИВНО-ПОЗИТИВНА ДИХОТОМІЯ

Статтю присвячено дослідженню принципів формування управлінської звітності. Проаналізовано підходи до класифікації принципів. На основі узагальненого матеріалу запропоновано розподілити принципи формування бухгалтерської управлінської звітності на загальні та спеціальні.

Ключові слова: управлінський облік, принцип, звітність, управлінська звітність, бухгалтерська звітність.

Постановка проблеми. Одним з основних внутрішніх факторів невизначеності для апарату управління є неповна інформація як про поточний стан, так і про перспективний розвиток виробництва (підприємства). Такі обставини вимагають формування нових підходів до управління та інструментів їх впровадження, що дасть змогу виявити ускладнені економічні проблеми підприємства, які подадуть сигнали для прийняття корегуючих заходів. Водночас зростають вимоги до системи інформаційної підтримки менеджменту, зокрема до системи внутрішньогосподарської звітності підприємства.

Правилам і принципам складання фінансової звітності завжди приділялося достатньо уваги. Однак до недавнього часу внутрішня звітність як окремий елемент бухгалтерського обліку не розглядалася. Сьогодні внутрішня звітність необхідна підприємству з низки причин. По-перше, з її допомогою адміністрація підприємства зможе контролювати діяльність центрів відповідальності та об'єктивно оцінювати якість роботи керуючих. По-друге, чітко налагоджений за допомогою управлінських звітів контроль дає змогу керівнику центру відповідальності приймати обґрунтовані рішення й аналізувати цілі свого підрозділу в період планування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання принципів формування бухгалтерської управлінської звітності деякою мірою висвітлено у працях вітчизняних та зарубіжних науковців: С. Бичкової, Т. Кольцової, О. Кореневої, Є. Матвієнко, Л. Нападовської, О. Сверчкової, М. Семиколенової, І. Слободняка, Т. Стрибулевича, Л. Шатковської, І. Югансон, Л. Юдиної та ін. Однак принципи і порядок складання управлінської звітності у вітчизняній економічній літературі практично не розроблені.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Нині реалізація ефективного управління підприємствами, у тому числі малого і середнього бізнесу, неможлива без якісного інформаційного забезпечення менеджерів. Інформація, яка використовується ними під час прийняття управлінських рішень, формується в системі управлінського обліку і представляється у вигляді внутрішньої бухгал-

терської управлінської звітності. При цьому кожне підприємство розробляє особисту систему внутрішньої звітності, як правило, ігноруючи загальні теоретичні рекомендації, що існують під час визначення її складу і структури, форми і порядку формування показників, тому варто приділити увагу принципам формування бухгалтерської управлінської звітності.

Мета статті полягає в огляді підходів до визначення принципів управлінського обліку в контексті їх узагальнення та уніфікації.

Виклад основного матеріалу дослідження. Під час розгляду теоретичних основ бухгалтерського обліку як в українській, так і в міжнародній практиці використовуються одразу декілька термінів, які визначають вихідні положення з ведення й організації бухгалтерського обліку, у тому числі правила, вимоги, принципи [7, с. 2]. Спеціалісти, які займаються питаннями формування внутрішньої управлінської звітності, застосовують різні терміни. Д. Лисенко використовує поняття «принципи» під час визначення теоретичних основ формування внутрішньої бухгалтерської управлінської звітності. Є. Гусева та Л. Юдина застосовують термін «вимоги».

Багато в чому схожі проблеми із застосуванням термінів наявні й у міжнародних стандартах фінансової звітності. Зокрема, один із основних розділів IAS 1 «Представлення фінансової звітності» називається «Загальні міркування». При цьому в тексті використовуються такі терміни, як «правило», «основа», «допущення».

Щоб управлінська звітність містила корисну та вичерпну інформацію про діяльність організації та була надійною інформаційною базою для обґрунтування управлінських рішень, вона повинна відповідати низці вимог. Автори публікацій, присвячених управлінській звітності, виділяють вимоги своєчасності подання звітності, конкретності та доступності звітної інформації, об'єктивності та порівняності звітних даних, економічності (витрати на складання звітності не повинні перевищувати ефекту від її використання). При цьому вимогам достовірності, повноти, цілісності, послідовності подання інформації про діяльність організації, суттєвості її показників достатньої уваги не приділяється.

Достовірність управлінської звітності може бути забезпечена, якщо використовується для її складання облікова інформація буде формуватися в повній відповідності з правилами, встановленими законодавчими та нормативними актами з бухгалтерського обліку [9, с. 2].

С. Бичкова та П. Янданова вважають, що само по собі дотримання вимоги достовірності звітних показників не вирішує проблеми формування якісної інформації, оскільки звітні показники можуть відповідати критеріям достовірності, але при цьому не відповідати інтересам користувачів [1, с. 9].

Вимога повноти управлінської звітності означає, що в ній мають бути представлені вичерпні відомості про наявність і використання трудових, матеріальних і фінансових ресурсів, про капітал, зобов'язання, доходи, витрати і результати діяльності організації, про вплив зовнішніх і внутрішніх факторів на досягнуті результати, корисні для обґрунтування ефективних управлінських рішень.

Вимога цілісності полягає в тому, що організація повинна включати в управлінську звітність показники діяльності всіх філій, представництв та інших підрозділів (включаючи виділені на окремі баланси).

Для зручності користування даними управлінської звітності має виконуватися вимога послідовності представлення її показників від одного звітного періоду до іншого. Прийнятті господарюючим суб'єктом зміст управлінських звітів і форма їх подання можуть переглядатися лише за зміни виду діяльності, організаційної структури і системи управління, вдосконалення звітності, розширення і поглиблення складу управлінської інформації.

Використання управлінської звітності для оцінки досягнутих результатів господарської діяльності вимагає порівняності представлених у ній звітних показників із даними плану, кошторисів (бюджетів), нормами і нормативами, контрольними точками, з показниками попередніх звітних періодів. Показники управлінської звітності формують з урахуванням вимоги суттєвості.

Істотними вважають показники, без знання яких неможлива об'єктивна оцінка результатів діяльності організації та прийняття ефективних управлінських рішень. Під час визначення складу і змісту управлінської звітності важливо грамотно оцінити сутність її показників, включивши у звітність усю необхідну для обґрунтування управлінських рішень інформацію і водночас не перевантаживши звітні форми дургорядними, несуттєвими відомостями.

Як відомо, при під час складання бухгалтерської звітності істотними можуть бути визнані показники, питома вага яких у загальному підсумку відповідних даних становить не менше 5%. Під час визначення суттєвості показників управлінської звітності будь-який кількісний критерій не повинен застосовуватися, необхідно враховувати характер показників та їх значущість для обґрунтування управлінських рішень

у конкретних обставинах господарської діяльності організації. За проблемними сферами діяльності організації, які вимагають підвищеної уваги внаслідок високих ризиків і неблагополуччя в їх стані, істотними визнають показники з меншою питою вагою в підсумкових даних, відображаючи у звітності максимально повні і докладні відомості про керовані об'єкти. У більш благополучних та успішних сферах діяльності організації можливе підвищення рівня суттєвості показників управлінської звітності та обмеження їх кількості.

Вимога своєчасності подання управлінської звітності впливає з необхідності прийняття оперативних управлінських рішень за результатами аналізу та оцінки звітних показників [9, с. 2–3].

М. Семиколонова вважає, що управлінська звітність повинна бути адресною. Принцип адресності під час формування внутрішньої звітності означає, що показники, які містяться у звітності, пов'язані з інформаційними запитами конкретних центрів управління доходами чи витратами і направлені відповідному менеджеру, а не його керівництву.

Зміст і цілі управлінського обліку визначають і такий принцип формування внутрішньої звітності, як оперативність. Звіти в управлінському обліку, як правило, містять інформацію, яка вимагає негайних дій, а тому повинні надаватися (подаватися) в максимально короткі терміни. Ефективний управлінський контроль передбачає наявність конкретної звітної інформації. Дані внутрішньої звітності повинні бути систематизовані так, щоб керівник міг оперативно прийняти оптимальні управлінські рішення і покращити майбутню роботу центра відповідальності. Звіт, який містить інформацію, не потрібну менеджеру, знижує якість управлінського контролю.

Не менш важливим принципом управлінського обліку є економічність інформації. Не має сенсу збирати та обробляти управлінську інформацію, цінність якої для управління нижче витрат на її отримання.

Під час складання звітів по центрах витрат можна виділити принцип контролювання, суть якого зводиться до того, що менеджеру вищої ланки немає необхідності перевіряти подробиці звітів, складених на нижчому ієрархічному рівні управління, до того часу, поки не виникне яка-небудь управлінська проблема.

Крім того, внутрішня звітність повинна містити не тільки фактичні показники діяльності центрів відповідальності, але й інформацію про відхилення фактичних показників від планових. Цей принцип формування внутрішньої управлінської звітності дасть змогу здійснювати управління з відхилення й оперативно виявляти фактори щодо збільшення прибутку або причини виникнення збитків.

До управлінської інформації висуваються вимоги надійності. В управлінському обліку часто використовуються приблизні оцінки, перевагою яких є оперативність інформації за

рахунок утрати точності. Однак неточність відображених у звітності даних не повинна впливати на обґрунтованість управлінських рішень, що приймаються.

Внутрішня звітність повинна забезпечити можливість співставлення доходів і витрат. Якою би досконалою не була система господарських розрахункових показників оцінки діяльності підприємства або їх внутрішніх підрозділів, з яким би рівнем деталізації в плані вони не розроблялися, якщо ці показники чи дані для їх розрахунку не відображаються належним чином в обліку, господарський розрахунок фактично не функціонує, його важелі та стимули не діють. Уважаємо, що деталізація об'єктів в управлінській бухгалтерії повинна супроводжуватися не тільки деталізацією витрат, але й доходів об'єктів.

В основі принципу залежності формату звітності від об'єктів обліку мають бути закладені критерії обрання центрів витрат і розподілу центрів відповідальності.

Формування звітності по галузях (сферах) відповідальності доцільно за наявності таких умов: чітке визначення функціональних сфер, які несуть відповідну відповідальність; наявність територіального відокремлення підрозділів, що дає змогу обмежити відповідальність за витрати в рамках цього сегменту; управління різноманітними виробничими процесами, окремими відповідальними особами [6, с. 107–108].

На перший погляд може здатися дивним, що принципи формування бухгалтерської (фінансової) звітності й управлінської звітності багато в чому співпадають. Однак цьому є доволі просте пояснення: обидва види звітності обслуговують процес прийняття рішень користувачами інформації, відмінність виявляється лише в тому, що ці рішення різні.

Принципи формування управлінської звітності багато в чому спираються на загальні вимоги до фінансової звітності МСФЗ, в яких підкреслюється, що деякі види звітності є одночасно і зовнішніми, і внутрішніми (управлінськими) звітами. У цілому це стосується стандарту 14, в якому йде мова про формування звітності про сегменти бізнесу. Ця звітність більшою мірою базується на даних управлінського обліку, але водночас є частиною бухгалтерського (фінансового) обліку [4, с. 380].

І. Югансон виокремлює сім основних принципів формування даних управлінської звітності [10]:

- визначені межі звітного сегмента – знаходить своє відображення на етапі прогнозування і планування, дає змогу своєчасно контролювати відхилення за кожним звітним сегментом та приймати відповідні рішення;

- залежність формату звітності від об'єкту обліку;

- візуальне співставлення показників доходів і витрат;

- суттєвість (ступінь значимості звітної інформації має бути не меншою 5%);

- адресність, тобто призначається тільки користувачам інформації, здатним вплинути на результат і прийняти відповідне управлінське рішення;

- економічність – витрати на підготовку внутрішньої управлінської звітності не повинні перевищувати економічний ефект від її використання;

- багатоступінчастість звітності по рівнях управління – управлінська звітність складається «зверху вниз», і потреби верхнього рівня управління проєктуються на нижній рівень, при цьому в міру зниження керівництва звіти все більш деталізуються.

Такі принципи, як достовірність, повнота, корисність, змістовність, об'єктивність, адресність, І. Югансон відносить до загальних принципів [10]. Водночас до індивідуальних вимог до управлінської звітності включають: актуальність, релевантність, доцільність, регулярність, оптимальну частоту представлення, структурне узгодження і гнучкість, зрозумілість і візуальність [11, с. 2].

Т. Кольцова вважає, що під час розроблення форм звітності необхідно враховувати вимоги, які висуваються до неї. До внутрішньої звітності висуваються як формальні, так і спеціальні вимоги. До формальних вимог належать: цілеспрямованість, об'єктивність, точність, оперативність, стислість, порівнянність, адресність, ефективність тощо. До спеціальних вимог до формування внутрішньої звітності слід віднести: гнучку, але узгоджену структуру, зрозумілість і прозорість інформації, оптимальну частоту і своєчасність представлення [3, с. 93–94].

Л. Шатковська досить коротко та доступно роз'яснює, що під час побудови системи внутрішньогосподарської звітності потрібно враховувати основні принципи та вимоги до формування інформації. Звітність повинна бути: доцільною та задовольняти поставлену перед нею мету; адресною за рівнями управління; зрозумілою для сприйняття форми; оперативною для своєчасного прийняття управлінських рішень; об'єктивною та не містити упереджених оцінок виробництва; оптимальною, тобто не містити зайвої інформації; точною (не містити похибок); містити достовірну інформацію; надавати можливість використовувати показники внутрішньої звітності для внутрішньогосподарського контролю; своєчасною згідно з потребами; порівняльною з планами, кошторисами, з показниками в динаміці тощо. Внутрішня звітність повинна давати змогу не лише встановлювати відхилення від планових, нормативних показників, але й містити розрахунки впливу даних відхилень на результати діяльності структурних підрозділів підприємств [2, с. 2].

Г. Матвієнко як внутрішній аудитор висуває основні вимоги до змісту звітності та визначає основні принципи, яких необхідно дотримуватися під час складання бухгалтерської управлінської звітності: оперативність, достатність, корисність, доцільність, достовірність та об'єктивність, адресність та зрозумілість, мож-

Таблиця 1

Загальні та спеціальні принципи формування бухгалтерської управлінської звітності

Загальні принципи	Спеціальні принципи
<i>Цілеспрямованість</i> – інформація, яка представлена у внутрішніх звітах, повинна відповідати цілям, заради яких вона була підготовлена.	<i>Суттєвості</i> – необхідно враховувати характер показників та їх значущість для обґрунтування управлінських рішень у конкретних обставинах господарської діяльності організації.
<i>Об'єктивність і точність</i> – внутрішні звіти не можуть містити суб'єктивної думки, ступінь похибки не повинен заважати прийняттю управлінських рішень.	<i>Гнучкість та узгодженість структури</i> – реагування на зміни потреб і цілей керівників виробничих підрозділів; також система повинна містити та надавати однакову (узгоджену) інформацію, якщо не відбувається суттєвої зміни в характері діяльності підприємства.
<i>Оперативність звітності</i> полягає в тому, що вона повинна формуватися і надаватися у визначений термін, саме тоді, коли необхідно прийняти рішення.	<i>Зрозумілість і прозорість інформації</i> – інформація має надаватися конкретному керівнику. Надмірна деталізація звітної інформації, її перенасиченість малозначущими показниками призводить до важкості розуміння, заважає прийняти правильне рішення. Зрозумілість інформації означає її доступність для розуміння користувачем, який володіє достатнім рівнем знань.
<i>Порівняння</i> – передбачає можливість використовувати інформацію для роботи різноманітних центрів відповідальності. Звітність також повинна порівнюватися з планами.	<i>Надійність</i> – достовірне відображення господарських операцій виходячи з їх економічної сутності, а не з юридичної форми; активи і доходи не повинні бути переоцінені, а зобов'язання і витрати – недооцінені.
<i>Адресність</i> – внутрішня звітність повинна бути представлена відповідальному керівнику та іншим зацікавленим особам.	<i>Конфіденційності</i> – бухгалтерська управлінська звітність – це внутрішня звітність, що складається на підприємстві та містить реальні дані, які не повинні розголошуватися.
<i>Ефективність (економічність)</i> – витрати на формування внутрішньої звітності повинні здійснюватися за умови, що управлінська інформація принесе вигоди у майбутньому.	<i>Адаптованість до автоматизації</i> – система управлінської звітності повинна бути автоматизованою для своєчасної підготовки, низької трудомісткості, комплексного обліку всіх факторів.
<i>Стислість</i> – у звітності не може бути зайвої, надлишкової інформації.	<i>Багатоступінчастість звітності по рівнях управління</i> – бухгалтерська управлінська звітність складається по рівнях управління «зверху вниз», і потреби верхнього рівня управління проєктуються на нижній рівень, при цьому у міру зниження керівництва звіти все більш деталізуються.
<i>Повноти</i> – інформація у звітності повинна відображатися без пропусків і викривлень, незалежно від того, чи подобається це керівництву, чи ні.	<i>Актуальність</i> – швидкому формуванню і представленню звітів віддається перевага перед їх надмірною точністю.

лівість порівняння з іншими звітами та аналітичними даними [5, с. 34].

Слушною є думка Т. Коноваліхіної про відповідність управлінської звітності критеріям корисності та економічності, чого можна досягти, дотримуючись таких вимог: ієрархічність – врахування інформаційних потреб користувачів різних рівнів управління; своєчасність – надання управлінських звітів у терміни, визначені внутрішньокорпоративними стандартами, в яких має зазначатися також відповідальність за їх порушення; достовірність забезпечується даними фінансового та управлінського обліку; здатність управлінської інформації впливати на рішення внутрішніх користувачів досягається введенням порогу суттєвості по окремих показниках звітів; аналітичність посилюється шляхом диференціації відхилень від бюджетних показників, які дублюють аналогічні показники в інших масивах бази даних, зокрема це стосується інформації, яка міститься у бюджетах [9, с. 250].

На думку С. Бичкової та Ц. Янданової, надійність – це один із принципів, який робить інформацію корисною для прийняття рішення, а отже, є важливим принципом під час формування внутрішньої бухгалтерської звітності. Надійність має місце, коли інформація без помилок відображає те, що потрібно було відобразити у внутрішній бухгалтерській управлінській звітності. Щоб бути надійною, інформація повинна відповідати таким вимогам: правдиве відображення; відображення господарських операцій виходячи з їх економічної сутності,

а не з юридичної форми; обачність, тобто активи і доходи не повинні бути переоцінені, а зобов'язання і витрати – недооцінені; нейтральність щодо інтересів різних груп користувачів [1, с. 11].

І. Слободняк свою методологію формування бухгалтерської управлінської звітності ґрунтує на системі принципів, які згруповані за трьома основними групами: 1) принципи, які визначають теоретичну основу бухгалтерської управлінської звітності: системності, науковості, рівноваги, кількісної оцінки, обліку кількісної оцінки, обліку часової вартості грошей, обачності, перевірки якості; 2) принципи, які визначають склад і структуру бухгалтерської управлінської звітності: корисності, достатності, завершеності, якісної суттєвості, узгодженості даних, індивідуальності, раціональності, зрозумілості, наочності та аналітичності, автоматизації, принцип технологічності, гнучкості, адресності; 3) принципи, які визначають порядок формування бухгалтерської управлінської звітності: достовірності, незалежності, послідовного застосування облікової політики, пріоритету змісту над формою, документальності, інтегрування інформаційної бази, оперативності, конфіденційності, професіонального судження [7].

У наукових працях досить детально висвітлюються принципи та вимоги, на яких має ґрунтуватися інформація управлінського обліку і, відповідно, управлінська звітність. Разом із тим слід відмітити варіативність підходів до розкриття цього питання. На нашу думку, необхідно розділити принципи на спеціальні (яких необхідно

дотримуватися під час складання внутрішньої управлінської звітності) та загальні (яких необхідно дотримуватися під час формування бухгалтерської та іншої звітності) (табл. 1).

Висновки. Отже, мета бухгалтерської управлінської звітності полягає в забезпеченні управлінського персоналу на всіх рівнях управління потрібною і корисною інформацією, необхідною для поточного керівництва, контролю, координації та планування діяльності господарюючого суб'єкта на перспективу. Необхідність в інформації залежить від рівня управління одержувача, специфіки діяльності економічного суб'єкта.

А отже, щоб така звітність була корисною для керівництва, необхідно дотримуватися визначених вище принципів.

Порядок складання, передачі й обробки форм внутрішньої бухгалтерської управлінської звітності повинен розроблятися кожним підприємством самостійно і затверджуватися в його обліковій політиці. При цьому потрібно враховувати, що звіти повинні бути простими для сприйняття, назви самих документів та їх розділів – зрозумілими, наявна в них інформація – точною і лаконічною. Дані, представлені у звітах, не повинні допускати неоднозначного трактування.

Список літератури:

1. Бычкова С. Бухгалтерская отчетность / С. Бычкова, Ц. Янданова [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://be5.biz/ekonomika/bbsm/toc.htm>.
2. Шатковська Л.С., Вакуленко В.Л. Внутрішня звітність підприємств в інформаційному забезпеченні управління / Л.С. Шатковська, В.Л. Вакуленко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Evu/2011_17_1/Shatkovskaia,%20Vakulenko.pdf.
3. Кольцова Т.А. Про звітність в системі управлінського обліку / Т.А. Кольцова // Міжнародний журнал прикладних і фундаментальних досліджень. – 2010. – № 2. – С. 93–94.
4. Коренева О.М. Управлінська звітність комерційного банку / О.М. Коренева // Аудит і фінансовий аналіз. – 2006. – № 4. – С. 379–388.
5. Матвієнко Г. Внутрішня управлінська звітність / Г. Матвієнко // Баланс. – 2011. – № 15(1053). – С. 34.
6. Семиколенова М.М. Управлінська звітність: поняття і принципи формування / М.М. Семиколенова // Економіка. – 2002. – № 2. – С. 107–108.
7. Слободняк І.А. Теоретические основы формирования показателей внутренней бухгалтерской управленческой отчетности / И.А. Слободняк // Известия Байкальского государственного университета. – 2011. – № 3. – С. 1–6.
8. Стрибулевич Т.О. Управлінська звітність підприємств торгівлі: проблеми та перспективи розвитку / Т.О. Стрибулевич, О.М. Кияшко // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. – 2011. – № 3(55). – С. 247–253.
9. Хомин П.Я. Формування звітності в підсистемах фінансового, управлінського й податкового обліку : [монографія] / П.Я. Хомин. – Тернопіль : Економічна думка, 2004. – 288 с.
10. Югансон И.А. Управленческая отчетность: сущность и принципы формирования / И.А. Югансон // Бухгалтерский учет. – 2008. – № 5. – С. 45–46.
11. Юдина Л.Н. Управлінська звітність підприємства / Л.Н. Юдина // Все для бухгалтера. – 2007. – № 15. – С. 1–14.

Скрипник М. І.
Григоревская Е. А.

Киевский национальный университет технологий и дизайна

ПРИНЦИПЫ ФОРМИРОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ: НОРМАТИВНО-ПОЗИТИВНАЯ ДИХОТОМИЯ

Резюме

Статья посвящена исследованию принципов формирования управленческой отчетности. Проанализированы подходы к классификации принципов. На основе обобщенного материала предложено разделить принципы формирования бухгалтерской управленческой отчетности на общие и специальные.
Ключевые слова: управленческий учет, принцип, отчетность, управленческая отчетность, бухгалтерская отчетность.

Skrypnyk M. I.
Grigorevskia O. O.

Kyiv National University of Technologies and Design

PRINCIPLES OF FORMATION OF FINANCIAL MANAGEMENT REPORTING IN BUSINESS ACTIVITY: REGULATORY POSITIVE DICHOTOMY

Summary

The article investigates the principles of the formation of management accounting. We analyzed the approaches of researchers to the classification of principles. Based on a generalized material it is suggested to divide the principles of financial management reporting into the general and special.

Keywords: management accounting, principle, reporting, management reporting, financial statements.