

ФОРМУВАННЯ ВНУТРІШНЬОЇ УПРАВЛІНСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ

Важливим елементом системи управлінського обліку є облік за центрами відповідальності, який визначається як система збирання, відображення та групування інформації про діяльність окремих структурних підрозділів підприємства (центрів відповідальності). На підставі інформації за центрами відповідальності будується система контролю діяльності підприємства. При цьому основною проблемою вітчизняних підприємств, що ускладнює цей контроль, у тому числі контроль за виконанням бюджетів, є розбіжність у бюджетних і бухгалтерських формах. Вирішити цю проблему можливо за рахунок формування відповідної системи внутрішньої управлінської звітності.

Питання щодо формування управлінської звітності розглядали такі відомі вчені-економісти як С.А. Зубарева, В.Б. Моссаковський, В.Ф. Палій, М.С. Пушкар, В.П. Савчук та ін. Так, В.П. Савчук і М.М. Віниченко досліджують суть та принципи формування внутрішньої звітності за виконанням бюджетів і надають пропозиції щодо вирішення цієї проблеми [4]. М.С. Пушкар визначає проблеми, що виникають при реалізації принципу звітності [3]. У свою чергу В.Ф. Палій досліджує основні недоліки та переваги застосування внутрішньої звітності [2].

Метою статті є визначення основних понять, вимог і принципів формування внутрішньої управлінської звітності для задоволення інформаційних потреб керівників різних рівнів управління підприємством.

Об'єктом дослідження є процес бюджетування та контролю витрат на виробництво сільськогосподарської продукції.

Принцип звітності передбачає обов'язковість складання звітів кожним виробничим підрозділом, відповідальним за витрачання ресурсів, кожним керівником відділів і служб управління тощо із зазначенням показників, за які відповідає кожний підрозділ, кожна служба.

Процес інформування зацікавлених керівників у відповідності фактичних результатів діяльності очікуваним або бажаним являє собою обернений

зв'язок із внутрішньою управлінською звітністю як невід'ємною частиною внутрішньогосподарського контролю підприємства. Чим більше керівник піклується досягненням результату, тим більше він потребує оберненого зв'язку через внутрішню звітність, яка інформує його про ефективність діяльності центру відповідальності [2].

Проблема внутрішньої звітності є найменш дослідженою у системі управлінського обліку, оскільки на практиці основна увага зосереджується на підсистемі фінансового обліку, що регламентується державою (діють закон, стандарти обліку і звітності, розкривається інформація, що повинна забезпечувати управління), а інші підсистеми обліку (управлінський облік) не регламентуються і їх не надається достатньої уваги.

При цьому ряд авторів [4] пропонують для вирішення цієї проблеми один із таких варіантів:

при фіксації фактичних даних складати паралельно і бухгалтерські звіти та документи для контролю за виконанням бюджету;

адаптувати бюджетні форми до особливостей національних стандартів бухгалтерського обліку.

В свою чергу М.С. Пушкар [3, с. 320] вважає, що принцип звітності реалізується через вирішення таких проблем:

кількість звітів повинна бути не меншою, ніж кількість постів спостереження (в принципі один пост може, при необхідності, складати кілька звітів одночасно);

форма і зміст звітів залежать від кількості рішень, які приймаються менеджерами відповідних рівнів;

методологічні принципи складання звітності визначаються службою контролінгу (управлінського обліку), головним бухгалтером і менеджерами різних ієрархічних рівнів;

терміни подання звітів визначаються службою контролінгу (управлінського обліку);

оброблені звіти аналізуються, а результати аналізу узагальнюються в табличному і графічному вигляді та у формі математичної залежності з інтерпретацією даних службою контролінгу (закономірності, тенденції, фактори впливу та ін.). Результати

аналізу публікуються у вигляді оглядів, рефератів, бюлетенів, статистичних довідників тощо;

інформація про прийняття рішення управлінським персоналом повинна надходити в письмовому вигляді у службу контролінгу з метою систематизації реакції менеджерів на ситуації, що виникають у процесі господарської діяльності.

Доцільно розробляти й затверджувати форми звітів та їх зміст на вищому рівні управління й періодично їх уточнювати залежно від змін.

Управлінська звітність є кінцевим етапом облікового процесу й відображає комплекс даних про діяльність підприємства в цілому та його структурних підрозділів.

На відміну від бухгалтерської звітності, яка розробляється на основі даних фінансового обліку й орієнтується на зовнішніх користувачів, управлінська звітність формується для внутрішніх користувачів — керівників різних рівнів управління підприємством. Основна мета управлінської звітності — задоволення інформаційної потреби керівників різних рівнів управління [1].

Виходячи з цього, по відношенню до управлінської звітності не можуть бути встановлені загальні правила формування та представлення, застосовані єдині звітні форми. Складання управлінської звітності — це внутрішня справа кожної організації.

Основні принципи організації управлінської звітності визначаються специфікою діяльності економічного суб'єкта (організаційно-правова форма, вид власності, масштаб організації, організаційна структура управління, галузь діяльності, технологія та організація виробництва, особливості збуту продукції, порядок і методи обліку витрат та ін.), а також особливостями роботи конкретного підрозділу підприємства, його функціями в системі управління [1].

При цьому здійснення контролю за діями керівників підрозділів передбачає зіставність дій керівників із запланованими цілями, тобто результатами діяльності. Таким чином, внутрішня управлінська звітність повинна відображати відхилення від очікуваних або бажаних результатів по всіх статтях витрат, що дає змогу здійснювати управління за відхиленнями.

Виходячи з цього, основними вимогами до внутрішньої звітності в умовах сільськогосподарського виробництва є:

1) її слід складати з урахуванням потреб менеджера, відповідального за досягнення результату;

2) всередині кожного підприємства повинні діяти постійні єдині форми звітів, в яких мають бути враховані особливості діяльності даного підприємства;

3) інформація, відображена у звіті, має бути конкретною і достатньою для прийняття управлінських рішень;

4) внутрішня звітність повинна відповідати принципу управління за відхиленнями;

5) вона має відповідати вимогам своєчасності й достовірності надання інформації;

6) витрати на підготовку звітності не повинні перевищувати економічного ефекту від її використання.

При цьому В.Ф. Палій [2] визначає найбільш суттєві недоліки внутрішньої звітності:

узагальнення інформації для контролю за обсягом продажів або визначення витрат без урахування потреб окремих управляючих, діяльність яких приносить дохід або вимагає витрат;

інформація, що узагальнюється у звітності, досить часто направлена не управляючому, який відповідальний за дану ділянку господарської діяльності, а його керівникові;

у звітності надається конкретна інформація із загальних питань, що ускладнює прийняття рішень на конкретних напрямках діяльності;

у звітності міститься інформація, внаслідок чого управляючий повинен займатися її сортуванням і пошуком даних, необхідних для управління.

З вищевикладеного випливає, що поточний контроль за виконанням бюджету та фіксація відхилень мають бути оформлені відповідно до зазначених вимог форми звіту й бюджету. Таким чином, звіт про виконання бюджету витрат на виробництво продукції скотарства складатиметься з таких елементів: назва звіту, назва підприємства та центру відповідальності, група тварин і вид продукції, статті бюджету, запланований рівень витрат (бюджет), фактичний рівень витрат, відхилення, періодичність відхилення, зміст відхилення та примітки. Форму звіту наведено на рисунку.

Внутрішня звітність може бути щорічною, щоквартальною, щомісячною. З метою ефективного управління витратами на виробництво продукції скотарства вважаємо за доцільне формувати щомісячну звітність про виконання бюджету.

При цьому при складанні зведеного звіту про виконання бюджету витрат для керівників на рівні підприємства доцільно у формі «Звіту про виконання бюджету витрат (зведений)» надавати інформацію в розрізі статей витрат за такими елементами: прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші прямі витрати, загальнови-робничі витрати.

Таким чином, залежно від рівнів управління звіти поділяють на оперативні, поточні та зведені.

Оперативні звіти надаються на нижчому рівні управління в центрах відповідальності. Вони міс-

Сільськогосподарське підприємство _____ Центр відповідальності _____ Група тварин _____ Вид продукції _____ <div style="text-align: center;"> Звіт про виконання бюджету на виробництво продукції скотарства за _____ 200__ р. </div>							
Стаття витрат		Одиниця виміру	Бюджет	Фактично	Відхилення	Зміст відхилення	Примітки
Код витрати	Назва витрати						
Керівник центру відповідальності _____							

Рис. Звіт про виконання бюджету витрат

тять детальну інформацію для прийняття поточних рішень. Доцільно їх складати щотижня або щомісячно. Зведені звіти передбачено для вищого рівня управлінського персоналу, що приймає стратегічні рішення та здійснює загальний контроль діяльності й контроль управлінського персоналу. Можуть складатися як щомісячно, так і щорічно.

У цілому, за центрами відповідальності необхідно обліковувати й контролювати витрати та результати, які безпосередньо залежать від наданих керівникові цього центру повноважень (тобто формувати звіти за рівнями управління), а також складати зведені звіти, що дають інформацію про загальний обсяг використаних ресурсів (зведений звіт виконання бюджету витрат). Такі звіти повинні розроблятися по всіх підрозділах підприємства, незалежно від їх функцій та подаватися керівникам відповідних рівнів управління щомісячно.

Щоб система контролю виконання бюджетів і відображення достовірних даних у звітності була повноцінною, доцільно розробити відповідну систему мотивації працівників за досягнення бюджетних показників.

Висновки. Метою складання та подання внутрішньої управлінської звітності є забезпечення управлінського персоналу всіх рівнів необхідною інформацією для прийняття відповідних рішень. Основу

формування звітів за рівнями управління становить принцип контролюваності витрат, який передбачає, що у звіті структурного підрозділу мають відображатися планові та фактичні величини тільки тих видів витрат, на величину яких керівник центру відповідальності може впливати. Запропонована форма звіту про виконання бюджету витрат є засобом контролю за відхиленнями фактичних даних від бюджету. Її використання дасть можливість керівникам структурних підрозділів вчасно і в повному обсязі одержувати необхідну інформацію про витрати на виробництво продукції та на підставі цього приймати відповідні управлінські рішення щодо запобігання наслідків недоцільності або нераціональності тих чи інших понесених витрат.

Список літератури

1. Зубарева С.А. Основные принципы организации управленческой отчетности // Бухгалтерский учет. — 2003. — № 2. — С. 45—47.
2. Палий В.Ф. Управленческий учет: внутрифирменная отчетность // Бухгалтерский учет. — 2003. — № 13. — С. 62—64.
3. Пушкар М.С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів): Моногр. — Тернопіль, Карт-бланш, 2006. — 334 с.
4. Савчук В.П., Віниченко М.М. Особливості системи бюджетування підприємства // Фінанси України. — 2002. — № 11. — С. 55—60.