

ФОРМУВАННЯ КОНЦЕПЦІЙ УПРАВЛІНСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ

ОЛЕКСАНДРА МАЗІНА,
канд. екон. наук, доцент
кафедри бухгалтерського
обліку ДВНЗ «Київський
національний торговельно-
економічний університет»

У статті розкрито процес побудови концепцій управлінської звітності за прикладом формування концепцій фінансової звітності, викладених в Концептуальній основі фінансової звітності, з врахуванням напрацювань сучасних вітчизняних і зарубіжних науковців. В результаті досліджень встановлено основні складові концепції управлінської звітності та їх відмінності від концепцій фінансової звітності.

Ключові слова: концепція, управлінська звітність, принципи, якісні характеристики, інформаційні елементи, концепція капіталу.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Процес формування управлінської звітності, як і процес формування фінансової звітності, повинен ґрунтуватися на глибоких теоретичних засадах, на концепціях, здатних забезпечити відображення у звітності інформації, яка відповідатиме вимогам і потребам управлінського персоналу різних рівнів.

Концепції управлінського обліку та звітності розробляють багато вітчизняних і зарубіжних дослідників, серед яких слід назвати: С. Голова [1], Л. Нападовську [2], В. Палія [3], І. Слободняка [4], М. Щирбу [5], І. Югансона [6], Nabil S. Elias, Don R. Hansen, Maryann M. Mowen, David W. Senkow [7], А. Апчерч [8] та ін.

Однак розроблення чітких концепцій формування управлінської звітності залишається перспективою майбутнього. В основному науковці зосереджують свої дослідження на особливостях управлінського обліку та його практичного застосування. Концепції, тим не менше, є дуже важливою складовою теорії будь-якого процесу, оскільки саме концепції здатні розкрити ту систему поглядів, яка дасть змогу зрозуміти його глибинну сутність.

Мета дослідження – визначення основних підходів до формування концепцій управлінської звітності шляхом аналогій та порівнянь з концепціями фінансової звітності.

Досягнення поставленої мети може бути забезпечене вирішенням таких завдань:

- на підставі аналізу довідкової літератури та досліджень сучасних науковців визначити сутність концепції управлінської звітності;
- використовуючи аналогії та порівняння з Концептуальною основою фінансової звітності й результатів наукових пошуків у цьому напрямі вітчизняних і зарубіжних науковців, сформувати основні концепції управлінської звітності.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

У загальному вигляді під **концепцією** слід розуміти визначений набір поглядів на певні явища, які дають змогу досягнути кінцевої мети у розумінні цих явищ чи процесів, при дотриманні єдиних, заздалегідь визначених засад.

Оскільки в довідковій літературі відсутні визначення концепції управлінського обліку та управлінської звітності, то для їх формування слід звернутися до аналогій та порівнянь з концепціями бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

У довідковій літературі акцентується увага на тому, що концепція бухгалтерського обліку є основоположним критерієм у розумінні інформації бухгалтерського обліку та звітності, а також основою у процесі законодавчо-нормативного регулювання бухгалтерського обліку. При цьому концепція не повинна бути відірваною від діяльності господарюючого суб'єкта як основної ланки суспільного економічного відтворення і повинна повною мірою враховувати внутрішні системні інформаційні потреби менеджменту, працівників і власників [9, с. 146].

Динамічні зміни середовища, в якому здійснюється господарська діяльність, можуть призводити до трансформаційних змін концепцій інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень (рисунок).

Не зважаючи на те, що у поняття концепції включається сукупність різномірних взаємопов'язаних елементів, що тільки в комплексі здатні досягти пізнання процесу чи явища, в переважній більшості досліджень до концепцій бухгалтерського обліку включають тільки принципи. Якщо принципи вважа-



ти основними припущеннями, то виходячи з усіх визначень поняття концепції, до неї ще необхідно включити мету, якісні характеристики інформації про явище, яке досліджується, та обов'язкові інформаційні елементи [10].

Доцільно шляхом аналогій і порівнянь для побудови концепції управлінської звітності використати концептуальні основи фінансової звітності як найбільш розвинену систему концепцій формування звітності.

У чому ж сутність управлінської звітності і яка її основна мета? На це питання відповідають багато дослідників, спектр досліджень яких достатньо широкий, проте висновки в основному співпадають. Аналіз та узагальнення визначень сутності управлінської звітності окремих дослідників – І. Аверчева, В. Палія, Т. Пупшис – частково здійснюється в працях О. Югансона (Росія) і використовується К. Нагірською (Україна) [6; 10].

Так, узагальнене визначення *управлінської звітності* у О. Югансона сформульоване як: «система необхідної релевантної цільової фінансової та нефінансової інформації про майно, капітал, зобов'язання, доходи і витрати структурних підрозділів організації, їх взаємозв'язок, господарські процеси і їх результати, про внутрішні й зовнішні чинники, передана в прийнятній формі, орієнтованій на одержувача, з метою використання в плануванні, контролі та регулюванні показників фінансово-господарської діяльності організації» [6].

Глибокі дослідження щодо теорії та методології

управлінської звітності здійснені в наукових дослідженнях І. Слободняка (Росія). Управлінська звітність цим автором вперше розглянута як система показників, об'єднаних у визначені форми звітності, і представлена з використанням сукупності форматів цих форм. При цьому управлінська звітність розглядається не просто як система показників, а як система облікових і розрахункових показників, що дає можливість мінімізувати інформаційну ентропію внутрішньої звітності [5].

Якщо розглядати управлінську звітність як систему облікових і розрахункових показників, надану з використанням визначеного формату, сформовану відповідно до внутрішніх регламентів для задоволення інформаційних потреб внутрішніх користувачів, то можна визначити мету формування управлінської звітності.

Виділяючи найбільш загальне у визначеннях звітності, що характеризує її саме як управлінську, **основну мету** можна сформулювати як таку, що полягає в оперативному задоволенні інформаційних потреб управлінського персоналу шляхом надання їм облікової і розрахункової інформації у певних форматах відповідно до внутрішніх регламентів організації для прийняття управлінських рішень.

Не зважаючи на те, що і фінансова, і управлінська звітність є інформаційним забезпеченням прийняття рішень, між ними є суттєва різниця – управлінська звітність має чітку адресність у межах підприємства і повинна надавати не загальну інформацію в довільному форматі, а інформацію, визначену внутрі-

шніми регламентами, зорієнтованими на конкретно-го споживача з визначеними цими регламентами показниками і форматом подання.

Звертаючись до складових концепції фінансової звітності, визначення мети є тільки частиною концептуальних основ, адже досягнення цієї мети можливе тільки при отриманні якісної інформації, що у свою чергу забезпечується дотриманням певних принципів.

Для застосування аналогії в вимогах до якості інформації, що надається управлінською звітністю, слід розкрити основні якісні характеристики фінансової звітності, сформовані в Концептуальній основі МСФЗ, де визначено дві групи [11]. Це доречність, суттєвість, правдиве подання, зіставність, можливість перевірити, своєчасність, зрозумілість.

Коло якісних характеристик управлінської звітності є більш широким, оскільки вони мають забезпечувати якість інформації для кожної групи управлінського персоналу. Основоположні якісні характеристики управлінської звітності повинні включати якісні характеристики фінансової звітності, такі як зрозумілість, достовірність, суттєвість, доречність, можливість перевірити, своєчасність, так і власні якісні характеристики, притаманні виключно управлінській інформації.

Аналіз наукових досліджень з даного питання показав, що сучасні науковці загалом не переймаються якісними характеристиками управлінської звітності, зосереджуючи основну увагу на принципах. Більше того, принципи, вимоги та якісні характеристики інформації зводяться до поняття принципів і досліджуються як єдина категорія. Однак вже у самих визначеннях управлінської звітності О. Югансона та І. Слободняком присутні якісні характеристики управлінської звітності, до яких слід віднести: релевантність, цілеспрямованість, орієнтованість на конкретного споживача. Звичайно ці характеристики не заперечують, а доповнюють якісні характеристики інформації, передбачені Концептуальними основами фінансової звітності [12].

Отже, до **якісних характеристик управлінської звітності** слід віднести всі якісні характеристики фінансової звітності та ті, які безпосередньо стосуються особливостей управлінської звітності. У такому випадку приблизний перелік основних якісних характеристик управлінської звітності включатиме: до-

речність, суттєвість, достовірність, зіставність, можливість перевірити, своєчасність, зрозумілість, релевантність та цілеспрямованість, орієнтованість на конкретного споживача.

Як і в фінансовій звітності зростання якості інформації може обмежуватися рівнем витрат на її забезпечення порівняно з вигодами, які несе в собі управлінська звітність. Тому вартісне обмеження на корисну інформацію буде присутнім і в концепції управлінської звітності.

Для забезпечення досягнення якісних характеристик інформації, що надається у фінансовій звітності, встановлюються певні принципи, яких необхідно дотримуватись у процесі здійснення облікових процедур та складання звітності.

Суттєві напрацювання у напрямі обґрунтування та систематизації принципів управлінської звітності здійснені російським науковцем І. Слободняком. Науковий підхід до систематизації дав змогу автору виділити та обґрунтувати три групи принципів управлінської звітності (табл. 1) [13]:

перша група: принципи, що визначають теоретичну основу управлінської звітності;

друга група: принципи, що визначають склад і структуру;

третья група: принципи, що визначають порядок складання управлінської звітності.

Особливої уваги заслуговують **принципи системності** та **науковості**, що відносяться до теоретичної групи, які доречно включити до переліку обов'язкових.

Включення принципу системності до основних принципів управлінської звітності є слушним, оскільки інформаційне забезпечення управлінських рішень повинно сприйматися як цілісна система, в якій усі елементи є взаємопов'язаними і взаємозалежними, а кожна управлінська ланка є структурною складовою загальної системи управління підприємством.

Дотримання принципу науковості забезпечить застосування виключно наукових підходів до формування як облікової, так і розрахункової інформації в управлінській звітності, що дасть змогу отримувати логічно доказову і науково обґрунтовану інформацію на кожному рівні управління.

Окремі науковці додають до цього переліку принципів ще такі як «проекування зверху» (первинними є вимоги управлінців, потреби яких задовольнятиме

ПРИНЦИПИ УПРАВЛІНСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ [13]

| Принципи, що визначають теоретичну основу управлінської звітності | Принципи, що визначають склад і структуру управлінської звітності | Принципи, що визначають порядок складання управлінської звітності |
|---|---|---|
| Системність | Корисність | Достовірність |
| Науковість | Достатність | Незалежність |
| Існування рівноваги (рівність) | Закінченість | Послідовність |
| Кількісна оцінка | Стислість | Пріоритет змісту над формою |
| Врахування часової вартості грошей | Якісна суттєвість | Документальність |
| Обачність | Спадкоємність та порівнянність даних | Інтегрована інформаційна база |
| Перевірка якості | Індивідуальність | Оперативність |
| | Раціональність | Конфіденційність |
| | Зрозумілість, наочність і аналітичність | Професійне судження |
| | Автоматизація | |
| | Технологічність | |
| | Гнучкість, але однорідність структури | |
| | Адресність | |

управлінська звітність), «агрегування» (детальність звітів зменшується у міру зростання управлінського рівня), «ієрархічності» (для уникнення дублювання інформації для різних управлінських рівнів) [10].

З перерахованих принципів найсуттєвішим для управлінської звітності є *принцип «проектування зверху»*, за який розробка системи управлінського обліку та звітності є обов'язком управлінського персоналу, що вимагає від нього глибоких теоретичних і практичних знань бухгалтерського обліку як основної інформаційної системи [14, с. 266].

До основних принципів управлінської звітності слід також віднести такі як: *своєчасність, адресність та періодичність*. Причому періодичність для кожного виду управлінської звітності може бути своєю, індивідуальною залежно від рівня управлінського персоналу.

Усі інші правила формування управлінської звітності на конкретному підприємстві повинні включатися до внутрішнього розпорядчого документа, яким регламентується управлінський облік та звітність безпосередньо на цьому підприємстві.

Для забезпечення користувачів корисною інформацією в Концептуальній основі фінансової звітності визначено елементи, які обов'язково повинні бути присутні у звітності (табл. 2).

Стосовно елементів управлінської звітності, то їхній спектр буде набагато ширший і конкретизований для кожної управлінської ланки. Чіткий перелік елементів управлінської звітності залежатиме від рівня і потреб управлінського персоналу та регламентуватиметься безпосередньо внутрішніми розпорядчими документами.

Останньою, але не менш важливою і, навіть, визначальною концепцією фінансової звітності є **концепція капіталу та збереження капіталу**. В Концептуальній основі фінансової звітності розкривається дві концепції капіталу – фінансова і фізична. Фінансова концепція капіталу, що прийнята більшістю господарюючих суб'єктів, ґрунтується на формальному зростанні власного капіталу як частини вартості активів підприємства. Фізична концепція передбачає зростання виробничої потужності та продуктивності господарюючого суб'єкта. Від вибору концепції капіталу залежатиме побудова всієї моделі фінансового обліку на підприємстві.

Оскільки вибір моделі як фінансового, так і управлінського обліку та звітності на підприємстві здійснюється управлінським персоналом і він є основним користувачем як фінансової, так і нефінансової інформації, то для управлінської звітності повинні діяти обидві концепції капіталу.

ПОРІВНЯННЯ ОСНОВНИХ КОНЦЕПЦІЙ УПРАВЛІНСЬКОЇ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

| Концепції досягнення мети звітності | | |
|--|--|---|
| Концепції звітності | Концепції фінансової звітності загального призначення | Концепції управлінської звітності спеціального призначення |
| Мета | Надати корисну інформацію якомога більшої кількості зацікавлених користувачів для прийняття ними економічних рішень | Оперативне задоволення інформаційних потреб управлінського персоналу шляхом надання їм облікової та розрахункової інформації у певних форматах відповідно до внутрішніх регламентів організації для прийняття управлінських рішень |
| Якісні характеристики | <p><u>Основоположні якісні характеристики:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • доречність • суттєвість • правдиве подання <p>Посилювальні якісні характеристики:</p> <ul style="list-style-type: none"> • зіставність • можливість перевірити • своєчасність • зрозумілість | <ul style="list-style-type: none"> • Цілеспрямованість • доречність • суттєвість • достовірність • зіставність • зрозумілість • релевантність • ... інші, регламентовані внутрішнім документом |
| Вартісне обмеження на корисну звітність | Витрати на формування фінансової звітності слід співставляти з вигодами, які несе в собі фінансова звітність для зацікавлених користувачів | Витрати на формування управлінської звітності слід співставляти з вигодами, які несе в собі така звітність для прийняття управлінського рішення |
| Принципи | <p><u>Основоположне припущення:</u></p> <p>1. Безперервність</p> <p><u>Облікові принципи:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • подвійного запису • періодичність • автономність • повного висвітлення • нарахування • відповідності доходів і витрат • єдиного грошового вимірника • обачності • історичної (фактичної) собівартості • послідовності • превалювання сутності над формою | <ul style="list-style-type: none"> • Системність • науковість • проектування зверху • періодичність • неупередженість • своєчасність • оперативність • технологічність • професійне судження • адресність • ... інші, регламентовані внутрішнім документом |
| Елементи звітності | <ul style="list-style-type: none"> • Активи • зобов'язання • власний капітал • доходи та витрати (у тому числі прибутки / збитки) • грошові кошти від операційної діяльності • грошові кошти від інвестиційної діяльності • грошові кошти від фінансової діяльності | Залежать від рівня і потреб управлінського персоналу та регламентуються внутрішнім документом |
| Концепція капіталу та збереження капіталу | Або фінансова концепція капіталу, або фізична концепція капіталу | І фінансова концепція капіталу, і фізична концепція капіталу |

ВИСНОВКИ

Побудова концепцій управлінської звітності шляхом аналогій та порівнянь з концепціями фінансової звітності дає можливість констатувати, що основні концепції управлінської звітності поєднують в собі як загальні концепції, притаманні фінансовій звітності, так і специфічну їх складову. При цьому досягається мета управлінської звітності – надати релевантну, регламентовану внутрішніми розпорядчими документами інформацію для прийняття управлінських рішень кожною управлінською ланкою. Така ситуація стосується мети управлінської звітності, її якісних характеристик і принципів.

Концепція вартісного обмеження на корисну інформацію, що надається управлінською звітністю, повністю співпадає з концепцією фінансової звітності і передбачає співставлення вигід, що будуть отримані від інформації управлінської звітності з витратами на її отримання та зростання якості.

Щодо елементів управлінської звітності, то їхній перелік формуватиметься виключно внутрішніми регламентами і залежатиме від рівня і потреб кожної управлінської ланки.

Для забезпечення управлінського персоналу релевантною фінансовою і нефінансовою інформацією, концепціями управлінської звітності слід передбачати і фінансову, і фізичну концепції капіталу та збереження капіталу.

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. **Голов С.Ф.** Управлінський облік: [підручник]. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.
2. **Нападowska Л.В.** Управлінський облік: [підручник]. – К.: Книга, 2004. – 544 с.
3. **Палий В.Ф.** Управленческая отчетность: внутрифирменная отчетность / В.Ф. Палий // Бухгалтерский учет. – 2003. – № 13. – С. 62–64.
4. **Слободняк И.А.** Классификация бухгалтерской управленческой отчетности / И.А. Слободняк // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 45. – С. 8–17.
5. **Щирба Т.М.** Концепція управлінського обліку в Україні / Т.М. Щирба // Інноваційна економіка. – 2012. – №3 (29). – С. 140–146.
6. **Югансон И.А.** Управленческая отчетность: сущность и принципы формирования / И.А. Югансон // Бухгалтерский учет. – 2008. – № 5 – С. 45–46. [Електронний ресурс]: – Режим доступу: http://safbd.ru/sites/default/files/safbd-2008-5_45-46.pdf
7. **Управлінський облік** / Don P. Hansen, Maryann M. Mowen, Nebil C. Elias, David W. Senkov; пер. з англ. 5-го канад. вид. О.Григораша, О.Рабуховського, Н.Краснік та ін.; наук. ред. пер. Н.П. Краснік. – К.: Міленіум, 2002. – 974 с.
8. **Апчерч А.** Управленческий учет: принципы и практика / А. Апчерч; пер. с англ.; под ред. Я. Соколова, И.А. Смирновой. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 952с.
9. **Облік, контроль та аналіз:** Словник-довідник: [навч. посібник] / І.І. Пилипенко, В.П. Пантелєєв, В.О. Шевчук та ін.; за ред. В.П. Пантелєєва, В.О. Шевчука. – К.: Бізнес Медіа Консалтинг, 2011. – 368 с.
10. **Нагірська К.Є.** Наукова концепція управлінської звітності: системний підхід до побудови та розвитку / К.Є. Нагірська; зб. наук. праць ВНАУ. Серія: Економічні науки. – 2012. – №1 (56). – С.78–86.
11. **Концептуальна** основа фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408
12. **Слободняк И.А.** Системный подход к формированию информации бухгалтерской управленческой отчетности / И.А. Слободняк // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 29. – С. 31–39.
13. **Слободняк И.А.** Формирование бухгалтерской управленческой отчетности коммерческой организации: теория, методология, практика / И.А. Слободняк: автореф. дис. на соискание степени доктора экон. наук (ФГБОУ ВПО «Байкальский государственный университет экономики и права»). 2012) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://rudocs.exdat.com/download/docs-505957/505957.doc>
14. **Мазіна О.І.** Роль менеджменту в досягненні основної мети бухгалтерського обліку / О.І. Мазіна: [колективна монографія]. Аспекти соціального-економічного розвитку транзитивної економіки. – Ч.2. Умань, 2011. – С. 266–273.

В статті раскрыт процес построения концепций управленческой отчетности по примеру формирования концепций финансовой отчетности, изложенных в Концептуальной основе финансовой отчетности, с учетом наработок современных отечественных и зарубежных ученых. В результате исследований установлены основные составляющие концепции управленческой отчетности и их отличия от концепций финансовой отчетности.

Ключевые слова: концепция, управленческая отчетность, принципы, качественные характеристики, информационные элементы, концепция капитала.

The article discloses a process for the construction of concepts of management reporting following the example of the formation of the concepts of financial statements set out in the Framework for Financial Reporting, given the developments of modern domestic and foreign scholars. The studies established the basic elements of the concept of management reporting and how they differ from the concepts of financial reporting.

Keywords: concept, management accounting, principles, qualitative characteristics, information elements, the concept of capital.