**Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка" включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки**

Ефективна ЕКОНОМІКА

Дніпропетровський державний аграрно-економічний університет

№ 9, 2012 Назад Головна

УДК 657

*А. Х. Позов,*
*аспірант кафедри бухгалтерського обліку,*
*ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»*

# ХАРАКТЕРИСТИКИ ФІНАНСОВОЇ ТА УПРАВЛІНСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ

*Розглянуті порівняльні характеристики вітчизняної фінансової та зарубіжної управлінської звітності свідчать про те, що бухгалтерська звітність для внутрішніх потреб управління (внутрішня, внутрішньогосподарська звітність) не може вважатися точною копією свого зарубіжного прототипу, так як для її формування необхідно використання більш розширеного джерела економічної інформації – оціночної (розрахункової, аналітичної) та нормативно-довідкової (планової) інформації. Таким чином, вітчизняний бухгалтерський облік для внутрішніх потреб управління або внутрішньогосподарський (бухгалтерський) облік необхідно розглядати як одну з інформаційних економічних основ для формування повноцінної внутрішньої звітності для потреб управління поряд з іншими базовими елементами. А саме: економічним (управлінським) аналізом, плануванням (бюджетуванням) та економічним довідково-інформаційним забезпеченням. Звітність, розроблену на основі розширеної економічної інформації, пропонується нами визначати як внутрішньогосподарська (управлінська) звітність. Дану звітність можна вважати прототипом зарубіжної управлінської звітності, сформованої за існуючими концепціями зарубіжного управлінського обліку, які активно застосовують ефективні інструменти та методи сучасного менеджменту.*

*The comparative characteristics of domestic and foreign financial management reporting suggests that financial statements for internal management (internal, internal reporting) cannot be an exact copy of a foreign prototype, as well as for its formation requires the use of more advanced sources of economic information - evaluation ( computational and analytical) and referenced (planned) information. Thus, the domestic accounting for internal management or internal business (accounting) records must be regarded as one of the economic foundations of information to form a complete internal reporting to management needs, along with other basic elements. Namely: economic (management) analysis, planning (budgeting) and economic reference and information provision. Reporting, developed on the basis of enhanced economic information, and offered us to determine both internal (management) reporting. This is reporting which can be considered the prototype of foreign management accounting, formed by the existing management accounting concepts foreign to actively use effective tools and techniques of modern management.*

***Ключові слова:*** *фінансова звітність, управлінська звітність, бухгалтерська звітність, внутрішньогосподарська звітність.*

***Keywords:*** *financial reporting, management reporting, accounting, internal reporting.*

**Постановка проблеми і її зв'язок із найважливішими науковими та практичними завданнями.** Необхідність розширення системи бухгалтерського обліку як основного джерела формування фінансової та управлінської звітності обумовлена потребою сучасного інформаційного забезпечення прийняття ефективних управлінських рішень. Залишається важливим визначення теоретичних підходів щодо формування бухгалтерської звітності для внутрішніх потреб управління та розкриття спільних та відмінних характеристик фінансової (бухгалтерської) та зарубіжної управлінської звітності.

**Аналіз останніх джерел та публікацій**. При написанні даної роботи автором використовувались наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів, аналіз яких свідчить про недостатність розроблення загальних теоретичних підходів щодо розширення системи бухгалтерського обліку як основного але не єдиного джерела формування фінансової (бухгалтерської) та управлінської звітності, що складається за кордоном. Також в економічній літературі приділяється значно менше уваги питанням формування саме вітчизняної внутрішньогосподарської (управлінської) звітності, що має бути аналогом зарубіжної управлінської звітності.

**Метою статті** є обгрунтування теоретичних підходів щодо розширення системи бухгалтерського обліку як основного джерела формування фінансової та внутрішньогосподарської (управлінської) звітності на зразок її зарубіжному аналогу – управлінської звітності, а також розкриття їх спільних та відмінних характеристик.

**Виклад основного матеріалу досліджень.** Традиційно бухгалтерська звітність розглядалася як джерело інформації для зовнішніх і внутрішніх користувачів, але така звітність, у повній мірі, не існувала як система економічної інформації для прийняття управлінських рішень лише за даними бухгалтерського обліку [1, с. 69].

Поступово бухгалтерська звітність трансформувалася у публічну фінансову звітність, що в існуючому вигляді практично не пристосована для розкриття оціночної (розрахункової, аналітичної) інформації та здійснення порівняння планово-нормативних та досягнутих значень для внутрішніх потреб управління.

Лише за ринкових відносин бухгалтерська звітність отримала розвиток у бік внутрішнього використання обліково-аналітичної та нормативно-довідкової (планової) інформації з метою задоволення потреб управління у вигляді внутрішньогосподарської (управлінської) звітності.

Існування закордоном двох видів звітності – фінансової (бухгалтерської) та управлінської призвела до існування чітких відмінностей між ними, а також існування принципових відмінностей між останньою та бухгалтерською звітністю для внутрішніх потреб (внутрішньогосподарською (бухгалтерською) звітністю, що може бути сформована лише за даними бухгалтерського обліку без залучення додаткового джерела економічної інформації – оціночної та нормативно-довідкової.

А тому внутрішньогосподарська (управлінська) звітність має формується за фактичними (історичними) даними бухгалтерського обліку (облікові дані), що послідовно трансформуються засобами економічного аналізу в оціночні (розрахункові, аналітичні) показники та порівнюватися з нормативно-довідковими (плановими) показниками для встановлення рівня їх досягнення.

Таким чином, вітчизняний бухгалтерський облік для внутрішніх потреб управління або внутрішньогосподарський (бухгалтерський) облік необхідно розглядати як одну з інформаційних економічних основ для формування внутрішньогосподарської (управлінської) звітності поряд з іншими базовими елементами – економічним (управлінським) аналізом, плануванням (бюджетуванням) та іншим економічним довідково-інформаційним забезпеченням, що дозволяє формувати вітчизняну внутрішньогосподарську (управлінську) звітність за існуючими концепціями зарубіжного управлінського обліку, який активно застосовує ефективні інструменти та методи сучасного менеджменту.

Саме концепція управлінського обліку кожного підприємства, що характеризує внутрішнє та зовнішнє середовище підприємства в цілому і (або) його

структурних підрозділів – є джерелом обліково-аналітичної та нормативно-довідкової (планової) інформації, що агрегована в управлінській звітності для задоволення потреб управління в такій інформації.

Збір та представлення облікової, аналітичної та нормативно-довідкової (планової) інформації відбувається незалежною особою, що є відповідальною за представлення такої інформації, а не за зміст (результати здійснених господарських операцій), що вона містить.

Крім того порядок складання внутрішньогосподарської (управлінської) звітності має бути розроблений за внутрішнім регламентом (положення, стандарт) підприємства за строками, періодичністю та систематизованою інформацією про економічні показники (елементи звітності) з використанням сукупності форматів, що є об'єктами управлінського обліку, об'єднаними єдиним економічним змістом .

Управлінський звіт і управлінська звітність, аналогом якої ми пропонуємо вважати внутрішньогосподарську (управлінську) звітність мають різне призначення.

Взагалі, згідно з тлумачним словником «отчет — это а) письменное или устное сообщение о своих действиях или о выполнении возложенного поручения, представляемое лицу или учреждению; б) объяснение или изложение происшедшего» [2, с. 519]. А управлінські звіти – це письмові або усні повідомлення відповідальних осіб о власних діях або виконаних дорученнях, тобто пояснення відповідальної особи щодо результатів у зоні його відповідальності [3, с. 69]. Представлення такої інформації здійснюється залежною від її змісту (відповідальною за результати здійснених господарських операцій) особи на підставі власної або облікової інформації та надається у разі здійснення відповідних господарських операцій або за потребою та поза їх системним зв'язком з результатами інших господарських операцій.

Таким чином управлінська, і, відповідно внутрішньогосподарська (управлінська) звітність відрізняється від управлінських звітів незалежним порядком її складання незалежними суб'єктами, що використовуючи розроблені і погоджені з відповідальними особами регламенти формують звітність про результати діяльності підприємства.

Фінансова звітність як завершальний етап фінансового обліку – це відображення функціонування бухгалтерського обліку, об'єкти якого трансформуються в елементи фінансової звітності у вартісних показниках, хоча бухгалтерський облік широко використовує і натуральні вимірники. Таким чином фінансова звітність не у повній мірі використовує інформаційні можливості бухгалтерського обліку для потреб управління.

А тому управлінський облік використовує для характеристики облікових об'єктів, що трансформуються в елементи управлінської звітності усі види вимірників: вартісні, натуральні, трудові, тобто фінансового і не фінансового характеру. Крім того, в управлінському обліку кінцевий «продукт» - це прийняття управлінського рішення, а управлінська звітність виступає як достатнє для прийняття такого рішення інформаційним середовищем, що є більш повним ніж середовище, яке відображає бухгалтерський облік.

Фінансова звітність надається відповідним користувачам в законодавчо встановлені терміни на уніфікованих бланках, перелік показників, що подаються в них обмежений. З цієї причини найбільш повним джерелом інформації і, як наслідок, найбільший інтерес для керівників представляють дані, які розкриває управлінська звітність. Також слід зазначити, що фінансова звітність несе в собі ряд об'єктивних недоліків (питання оцінки статей, відображення окремих видів засобів та їх джерел, орієнтованість переважно на фіскальні органи; неможливість задовольнити всебічно потреби користувачів і ін.).

Основна проблема фінансової звітності - це її ретроспективність. Даний недолік відзначається в роботах багатьох українських вчених, зокрема, в роботах професора Бутинця Ф.Ф. [4, с. 512].

Ця думка підтверджується і досвідом фахівців інших країн. Так російські фахівці зазначають, що основним недоліком фінансової звітності – є надання застарілої інформації, а тому можна аналізували лише минуле, що перешкоджає прийняттю розумного і своєчасного рішення [3, с. 79].

Про недостатність інформативності показників фінансових звітів для прийняття управлінських рішень зазначали у своїх роботах і зарубіжні фахівці з управлінського обліку [5, с. 68].

Типова помилка керівництва окремих підприємств - це спроба використовувати дані фінансової звітності з метою управління. В даному випадку управління спирається лише на вартісні показники без обліку натуральних. Також при цьому використовуються тільки фінансові, а нефінансові не розглядаються (наприклад, терміни погашення кредиторської заборгованості, або своєчасність надходження виручки від покупців, плинність кадрів і т.д.).

Також типовою помилкою є – ведення управлінського обліку та складання управлінської звітності лише працівниками бухгалтерії, які, у свою чергу, не завжди мають уявлення про технологічний (виробничий) чи інший господарський процес. А тому до організації управлінського обліку мають залучатися і інші спеціалісти підприємства, що мають надавати потрібну для прийняття управлінських рішень обліково-аналітичну та нормативно-довідкову (планову) інформацію.

З нашої точки зору, система вітчизняного управлінського обліку або внутрішньогосподарського (управлінського) обліку має функціонувати не автономно, а активно взаємодіяти з діючою підсистемою вітчизняного бухгалтерського обліку, залучаючи до єдиного інформаційного простору підсистему економічного (управлінського) аналізу, планування (бюджетування) та економічного довідково-інформаційного забезпечення.

Таким чином вітчизняний бухгалтерський облік може бути лише умовно поділений на фінансовий та внутрішньогосподарський (бухгалтерський), так як одночасно генерує фактичну (історичну) інформацію для складання фінансової та внутрішньогосподарської (управлінської) звітності (яку надалі будемо називати управлінською).

Для розкриття різниці між фінансовою та управлінською звітністю необхідно здійснити порівняння їх характеристик за такими основними ознаками: користувачі інформації, регламентування порядку складання та подання звітності, цілі складання звітності, формат (структура) звітності, рівень деталізації інформації, характер складу (вид) показників звітності, періодичність та строки представлення звітності, повнота відображення об'єктів обліку як елементів звітності, організаційно-структурний рівень представлення звітності, точність оцінки інформації, часова спрямованість інформації, способи відображення інформації, суб'єкти контролю інформації.

Користувачі інформації звітності: фінансова звітність є публічною і представляється всім зацікавленим у певній інформації зовнішнім користувачам, у тому числі акціонерам, кредиторам, інвесторам, органам державної статистики і т.п.; управлінська звітність є комерційною таємницею і подається тільки менеджерам організації, відповідальним за прийняття конкретних управлінських рішень.

Таким чином, інформація управлінської звітності задовольняє потреби одиничної групи користувачів, але ці інформаційні потреби є більш широкими ніж потреби зовнішніх користувачів інформації фінансової звітності.

Регулювання порядку складання та подання звітності: фінансова звітність складається відповідно до вимог нормативних документів або стандартів, що регулюють процес ведення бухгалтерського обліку і, отже, формування показників фінансової звітності; управлінська звітність складається відповідно до регламентів ведення управлінського обліку, розробленими на рівні самого підприємства, що забезпечує гнучкість та унікальність обліку в кожному конкретному випадку. Це дозволяє створити таку управлінську звітність, у якій представлена необхідна і достатня для прийняття управлінських рішень інформація.

Цілі складання звітності повністю залежать від потреб її користувачів – фінансової для зовнішніх користувачів, управлінської для внутрішніх.

Формат (структура) звітності: фінансова звітність складається відповідно до вимог стандартів з бухгалтерського обліку, в яких визначається набір обов'язкових форм фінансової звітності та склад показників, що включаються у звітні форми; набір форм управлінської звітності, формат її представлення, набір показників, включених у звітні форми, визначається підприємством самостійно, в результаті чого управлінська звітність виявляється унікальною, що відображає особливості функціонування конкретного господарюючого суб'єкта.

В результаті систему управлінської звітності кожне підприємство розробляє для себе, що в той же час не виключає існування загальних теоретичних підходів, на основі яких можна побудувати оптимальну структуру управлінської звітності.

Рівень деталізації інформації у звітності: фінансова звітність, як правило, включає в себе тільки підсумкові значення показників, які можуть деталізуватися у додатках до цієї звітності; управлінська звітність містить в собі деталізовані показники, що різнобічно характеризують діяльність підприємства в цілому та її окремих підрозділів.

Характер складу (вид) показників звітності: фінансова звітність, як правило, включає в себе тільки значення показників, що отримані у звітному періоді – одному або декількох попередніх періодах та визначає фактичні (історичні) дані, що є залишками на рахунках бухгалтерського обліку; управлінська звітність містить як фактичні (історичні) дані (що можуть бути і залишками і оборотами на рахунках бухгалтерського обліку), так і оціночні (розрахункові, аналітичні) дані щодо досягнутих рівнів встановлених планових (нормативні, бюджетні) значень, а також самі планові показники, абсолютні (відносні) відхилення та пояснення причин таких відхилень. До того ж до показників управлінської звітності у разі застосування стратегічних інструментів управління включаються різні ключові показники (їх досягнуті і планові значення), що одержані за рахунок економічної інформації, яка не підлягає бухгалтерській обробці, тобто є не бухгалтерською, і представляється функціональними віддали маркетингу, збуту (продаж), постачання, виробництва.

В результаті існування цих відмінностей тип показників, що включаються у форми управлінської звітності виявляється ширше, а структура звітних форм - складніше. Управлінська звітність може розглядатися як готовий інструмент для прийняття та обгрунтованого управлінського рішення, а фінансова звітність -

інформацію, що підлягає додатковій обробці для прийняття рішення.

Періодичність складання та строки подання звітності: фінансова звітність складається за станом на звітні дати та подається у визначений термін згідно порядку її складання та подання відповідним органом, відповідальним за їх регулювання; періодичність складання та строки подання управлінської звітності визначається самою організацією виходячи з інформаційних потреб користувачів інформації та є різними для окремих форм та видів управлінської звітності.

При цьому одним із принципів формування обліково-аналітичної інформації управлінської звітності є принцип оперативності, а не достовірності який передбачає, як корисність, так і адресність представлення звітності в максимально стислі терміни після закінчення відповідного звітного періоду.

Повнота відображення об'єктів обліку як елементів звітності: фінансова звітність містить в собі інформацію про всі об'єкти бухгалтерського обліку, що визначені елементами фінансової звітності, має суцільний характер та стосується лише внутрішнього середовища підприємства; інформація управлінської звітності може носити вибірковий характер, що у деяких випадках дозволяє спростити порядок складання такої звітності. В першу чергу це стосується оперативних (оперативно-технічних) та ключових показників. Крім того, в управлінській звітності широко представлена інформація про зовнішнє середовище організації, показники якої також мають вибірковий характер.

Повнота охоплення організаційно-структурних підрозділів: фінансова звітність містить інформацію про діяльність підприємства в цілому та у розрізі сегментів, що характеризують окремі напрями функціонування організації; управлінська звітність містить показники, що характеризують діяльність організації як в цілому, так і в розрізі структурних підрозділів, центрів відповідальності та центрів фінансової відповідальності (бюджетних центрів).

Точність оцінки інформації: у фінансовій звітності всі облікові показники мають вартісну оцінку, передбачену відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку і точність їх оцінки залежить від методу оцінки – історична собівартість, справедлива вартість, теперішня вартість майбутніх платежів тощо; управлінська звітність може грунтуватися на оціночних значеннях показників, які носять розрахунковий, а тому приблизний характер.

Часова орієнтація звітності: у фінансової звітності наводиться тільки інформація, що відноситься до фактів господарської діяльності, що вже відбулися, тобто до минулий подій; в управлінський звітності, як правило, наводитися показники, що відображають як досягнуті результати діяльності, так і їх заплановані (нормативні) значення.

Способи відображення інформації, що подається у звітності: у фінансовій звітності наводиться інформація, сформована переважно з використанням метода подвійного запису для об’єктів балансового обліку та іноді з використанням метода однобічного запису для об’єктів позабалансового обліку у вартісному виразі; в управлінській звітності можуть наводитися показники, отримані з використанням будь-якого методу запису, у тому числі для об’єктів, що не знайшли відображення на діючих бухгалтерських рахунках балансового та позабалансового обліку, до того ж відображених вартісних, вартісно-кількісних та кількісних вимірниках.

Суб'єкти контролю інформації звітності: інформація фінансової звітності піддається контролю, як на рівні організації (внутрішній контроль), так і на рівні зовнішніх по відношенню до підприємства суб'єктів контролю (аудиторські фірми, податкові та фінансові органи); інформація управлінської звітності є комерційною таємницею, а тому контрольні процедури здійснюються лише суб'єктами внутрішнього контролю самого підприємства та їх засновниками.

Таким чином, проведене порівняння основних характеристик фінансової та управлінської звітності свідчить, як про недостатність досліджень теоретичних підходів формування внутрішньогосподарської (управлінської) звітності - вітчизняного аналогу зарубіжної управлінської звітності, так і про необхідність поглиблення методологічних основ вітчизняного бухгалтерського обліку як основного джерела формування такої звітності, що негативно впливає на саморегуляцію діяльності суб’єктів господарювання України. І в першу чергу це стосується принців ведення бухгалтерського обліку, що не знайшли свого відображення в існуючих положеннях бухгалтерського обліку та вимагають нового теоретичного обґрунтування.

Так проведене дослідження національних та міжнародних стандартів обліку та складання фінансової звітності [6, 7, 8], дозволяє стверджувати, що на сьогодні в даних документах правила і умови побудови облікової інформації розкрити не достатньо та не виділяються як певний вид принципів бухгалтерського обліку. А також якісні характеристики інформації представленої у звітності, в даних документах не розкриваються як принципи, хоча є вимогами користувачів щодо якості інформації або концептуальними передумовами ведення (побудови) обліку, а тому збігаються з суттю поняття «принцип».

**Висновки:** Зростаючі інформаційні потреби управління вимагають відповідних змін його обліково-аналітичного забезпечення, а тому на певних етапах розвитку теорія бухгалтерського обліку стикається з необхідністю перегляду раніше прийнятих положень, застосування яких сприятиме розширенню самої системи бухгалтерського обліку – основного джерела для формування звітності як внутрішніх і зовнішніх потреб управління, і в першу чергу, це стосується

**Перспективами подальших досліджень у даному напрямі є** теоретичне обґрунтування формування внутрішньогосподарської (управлінської) звітності та удосконалення існуючих принципів бухгалтерського обліку, що на сьогодні фактично розкривають теоретичні підходи складання лише фінансової звітності.

**Література:**

1. Палий, В. Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы [Текст] / В. Ф. Палий. – М.: Бухгалтерский учет, 2007. – 84 с. – ISBN 5-85428-177-5.

2. Новый орфографический словарь-справочник русского языка [Текст] : Более 107 000 слов / ред.-сост. В. В. Бурцева. – 4-е изд., стер. – М. : Рус. яз. – Медиа, 2005. –758 с. – ISBN 5-9576-0132-2.

3. Кондраков Н. П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет [Текст]: Учебник / Н. П. Кондраков. – М.: Проспект, 2007. – 442 с. – ISBN 978-5-482-01557-5.

4. Бухгалтерський управлінський облік [Текст] : навч. посіб. для спец. 7.050106 "Облік і аудит" / Ф. Ф. Бутинець, Л. В. Чижевська, Н. В. Герасимчук ; Житомирський інж.-технол. ін-т. – Житомир : Рута, 2000. – 442 с. – ISBN 966-7570-11-8 (в пер.).

5. Управленческий учет [Текст]: Пер.с англ. / , Энтони А. Аткинсон, Раджив Д. Банкер, Роберт С. Каплан, С. Марк Янг. – 3-е изд. – М. [и др.] : Вильямс, 2005. – 878 с. : ил. – ISBN 5-84590-635-0.

6. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. №996-XIV, із змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http //www.rada.gov.ua.

7. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 1997 [Текст] : Повний текст усіх Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку станом на 1 січня 1997 року / Пер. з англ.; Ред. С. Ф. Голов. – К. : ФПБАУ, 1998. – 736 с. – ISBN 966-7432-00-9.

8. Эйсен, Петер Дж. GAAP: Бухгалтерский учет: Курс лекций + практическое пособие [Текст]: Пер.с англ. / Петер Дж. Эйсен. – : Институт промышленного развития (Информэлектро), 1999. – 408с. – На рус. яз. – ISBN 5-7801-0099-3.

*Стаття надійшла до редакції 13.09.2012 р.*

774 poligrafua 1312 PORT bigmir)net 1263 748
ТОВ "ДКС Центр"