

УДК 657

**Позов А. Х.,***аспірант кафедри бухгалтерського обліку Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана*

## ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОЇ (УПРАВЛІНСЬКОЇ) ЗВІТНОСТІ

*У статті розглядаються принципи побудови системи обліково-аналітичного забезпечення внутрішньогосподарської (управлінської) звітності у взаємозв'язку двох позицій: визначення формату управлінської звітності та визначення порядку формування її показників.*

**Ключові слова:** *управлінський облік та звітність, внутрішньогосподарський облік та звітність.*

*В статье рассматриваются принципы построения системы учетно-аналитического обеспечения внутрихозяйственной (управленческой) отчетности во взаимосвязи двух позиций: определения формата управленческой отчетности и определение порядка формирования ее показателей.*

**Ключевые слова:** *управленческий учет и отчетность, внутрихозяйственный учет и отчетность.*

*In article are considered principles of construction of system of account-analytical maintenance of the management reporting in interrelation of two positions: definitions of a format of the management reporting and definition of an order of formation of its indicators.*

**Key words:** *the management accounting and the reporting, the internal economic accounting and the reporting.*

**Постановка проблеми.** Питанням формування управлінської звітності в економічній літературі приділяється значно менше уваги, ніж іншим видам звітності: фінансовій, статистичній, податковій. Крім того, теоретичні основи управлінської звітності повною мірою не розроблені, багато проблем її створення не вирішені. Також залишається важливим визначення основних етапів та принципів формування обліково-аналітичних показників, що має містити управлінська звітність.

**Аналіз останніх джерел та публікацій.** При написанні цієї роботи нами використовувались наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів, аналіз яких свідчить про недостатність розроблення загальних теоретичних підходів щодо складання управлінської звітності як системи обліково-аналітичних показників суб'єктами господарювання незалежно від форм власності, організаційної структури та видів економічної діяльності підприємств.

**Мета і завдання дослідження.** Нами було поставлено за мету побудову системи обліково-аналітичного забезпечення управлінської звітності у взаємозв'язку двох позицій: визначення формату такої звітності та визначення порядку формування її показників. Основним завданням статті є виділення основних етапів та принципів формування обліково-аналітичних показників управлінської звітності.

**Виклад основного матеріалу.** Управлінська звітність більшістю вчених розглядається як інформаційна система, що представлена у кількісній та якісній обліково-аналітичній інформації [1, с. 462; 2, с. 734; 3, 345; 4, 478]. Таким чином, управлінська звітність являє собою певну цілісність, що має внутрішню структуру. Перш за все, це сукупність звітних форм, кожна з яких розкриває інформацію про один або декілька елементів звітності та про їх взаємозв'язок з іншими елементами.

Під елементом управлінської звітності нами пропонується розуміти групу однорідних за економічним змістом агрегованих кількісно-якісних показників, сформованих за даними управлінського обліку, що характеризують стан господарюючого суб'єкта на визначену дату та відображених у грошових, натуральних та інших вимірниках у певній формі звітності для прийняття управлінських рішень.

Визнання облікового об'єкта елементом звітності – це процес включення до звітної форми облікового об'єкта, що підходить під визначення одного з елементів звітності і відповідає умовам визнання [2, с. 95]. Для елементів управлінської звітності нами пропонуються такі загальні умови їх визнання, що надають можливість прийняття виважених управлінських рішень:

- відповідність облікового об'єкта визначенню елемента звітності;
- наявність надійної виміральної оцінки облікового об'єкта як грошової, так і не грошової;
- достатня ймовірність реалізації основних критеріїв, що закладені у визначення відповідного елемента як об'єкта управління.

Таким чином, визнання елемента управлінської звітності як об'єкта управління – запорука прийняття необхідного управлінського рішення.

Саме від елемента звітності залежить вид форми управлінської звітності, а кожна форма передбачає подання інформації про її елемент з використанням сукупності форматів щодо характеристики його стану (структура, динаміка, наявність тощо). Кожен формат звітності містить у собі систему показників, за допомогою яких характеризується стан відповідного елемента звітності та наводяться його зв'язки з іншими елементами управлінської звітності.

Таким чином, управлінська звітність нами розглядається як система обліково-аналітичної інформації, представленої у визначеному наборі (види) звітних форм (елементи звітності) з використанням сукупності форматів цих форм (динаміка і структура елементів звітності).

Крім того, ця система є штучно створюваним комплексом елементів за видами (форма звітності), що характеризують його стан (формат звітності) за допомогою кількісно-якісних показників, згрупованих у певні розділи, що призначений для вирішення завдання з інформаційного забезпечення потреб управління.

Кількісно-якісні показники управлінської звітності як об'єктивні та суб'єктивні характеристики якої-небудь властивості економічного явища нами пропонується поділяти на облікові та розрахункові. Так, обліковий показник – це чисельна характеристика економічного об'єкта, процесу або рішення у грошовому та не грошовому вимірнику, а розрахунковий показник – це співвідношення декількох облікових показників.

Отже, система обліково-аналітичної інформації, що міститься в управлінській звітності, може бути представлена у вигляді певного ланцюга (форма, формат, розділ, показник), що характеризує елемент звітності.

Процес формування системи обліково-аналітичної інформації управлінської звітності повинен розглядатися з двох позицій: визначення формату управлінської звітності та визначення порядку формування показників управлінської звітності.

Водночас, формат управлінської звітності означає і набір показників, що включаються у звітність, а в деяких випадках – порядок формування цих показників. І навпаки, порядок формування показників впливає на формат внутрішньої бухгалтерської управлінської звітності. Отже, формат звітності і порядок формування її показників необхідно розглядати у взаємозв'язку, а не відокремлено один від одного.

З точки зору системного підходу формування показників управлінської звітності, визначення її складу, структури та обсягу має бути орієнтовано на основні функції, об'єкти та суб'єкти управління. Крім того, формування обліково-аналітичної інформації управлінської звітності має здійснюватися з дотриманням їх загальних принципів [3; 5; 6]. Таким чином, нами виділяються такі етапи формування управлінської звітності:

- планування (визнання) потрібної інформації, шляхом визначення основних параметрів діяльності, суб'єктів та об'єктів управління;
- збір інформації шляхом формування каналів надходження інформації;
- обробка інформації шляхом визначення засобів та алгоритмів обробки інформації про об'єкт;
- систематизація інформації шляхом узагальнення моделі господарської діяльності підприємства;
- аналіз інформації шляхом дослідження моделі господарської діяльності підприємства;
- контроль інформації (основних параметрів) шляхом отримання інформації про об'єкт та контролю результатів, досягнутих господарюючим суб'єктом.

На етапі планування потрібної інформації здійснюється визначення суб'єктів, що її надають (постачальники інформації), та суб'єктів, що її споживають (замовники інформації), а також визначення самого об'єкта, щодо якого потрібна інформація.

Постачальники інформації (які беруть участь у формуванні показників) через свої можливості, навички та вміння впливають на порядок одержання, обробки і систематизації інформації про об'єкт управління. Споживачі інформації (які беруть участь у запиті інформації) через свої інформаційні потреби, а також з урахуванням особистих знань, умінь і навичок ставлять завдання постачальникам інформації, тобто визначають набір показників, інформація по яких характеризує об'єкт управління та є необхідною. Відповідно на цьому етапі має забезпечуватися дотримання таких принципів формування обліково-аналітичної інформації: корисності, достатності, адресності, професійного судження.

Визначення об'єктів, інформація про які повинна бути подана у вигляді показників, має здійснюватися з урахуванням таких особливостей.

По-перше, показники, що характеризують об'єкт управління (елемент звітності) – є об'єктивними (реальними), оскільки для усіх підприємств набір об'єктів управління є загальним і зумовлюється основними виробничими чинниками та господарськими процесами, щодо яких здійснюється управління.

По-друге, різні умови здійснення господарської діяльності та різні фактори впливу на неї, а також організаційна структура та стилі управління підприємства зумовлюють і різні інформаційні потреби щодо об'єктів управління та переліку показників, що їх характеризують. Тобто зазначені обставини зумовлюють індивідуальність переліку об'єктів управління та переліку показників, що їх характеризують в частині ступеня деталізації потрібної інформації. Відповідно на цьому етапі має забезпечуватися дотримання таких принципів формування системи обліково-аналітичної інформації: корисності, достатності, креативності (індивідуальності), професійного судження.

На етапі збору інформації шляхом формування каналів надходження економічної інформації з метою створення на її основі системи обліково-аналітичної інформації управлінської звітності необхідною враховувати, що сама діяльність підприємства – є системою з наявністю певних входів і виходів,

які дозволяють обмінюватися інформацією з зовнішнім середовищем. Споживачі інформації в особі управлінського персоналу на цьому етапі мають забезпечувати наявність потрібної інформації щодо об'єкта управління, а те тільки вимагати її надання. Відповідно на цьому етапі має забезпечуватися дотримання таких принципів: оперативності, обов'язкової автоматизації, технологічності, власної інформаційної бази, достатності.

На етапі обробки інформації через визначення засобів та алгоритмів її обробки необхідно врахувати представлення результатів господарської діяльності підприємства як системи показників, що характеризують зовнішнє і внутрішнє середовище. Крім того, оскільки така система є складною, то існує безліч варіантів її розподілу на складові елементи і відповідно існує декілька варіантів її опису, серед яких потрібно вибрати найбільш адекватне. Причому головним критерієм цього вибору має бути те, що подібна система повинна зуміти врахувати цілісні властивості об'єкта дослідження, описати його структуру і динаміку. При цьому потрібно розробити як власну форми звітності з урахуванням необхідної інформації про об'єкти, так і алгоритм формування відповідної інформації з урахуванням професійного судження суб'єктів процесу. На цьому етапі має забезпечуватися дотримання таких принципів: корисності, обов'язкової автоматизації, технологічності, наступності, гнучкої, але однорідної структури, єдності реальних і абстрактних показників звітності, кількісної оцінки, раціональності.

Етап систематизації інформації, шляхом побудови узагальненої моделі господарської діяльності підприємства за допомогою використання системи показників управлінської звітності передбачає узагальнення зібраної інформації та її подання у визначений спосіб з використанням визначеного формату. На цьому етапі має забезпечуватися дотримання таких принципів: обов'язкової автоматизації, технологічності, гнучкої але однорідної структури, єдності реальних і абстрактних показників звітності, кількісної оцінки, тимчасової вартості грошей, зрозумілості, наочності й аналітичності, закінченості.

Етап аналізу інформації шляхом дослідження чутливості моделі господарської діяльності підприємства до зміни складових її параметрів зовнішнього і внутрішнього середовища передбачає здійснення аналізу показників, поданих у формах звітності, за основними напрямками. При цьому у формах звітності для всебічної характеристики об'єкта, інформація про який подається, мають бути наведені як облікові, так і розрахункові показники, з метою реалізації принципів формування показників управлінської звітності, у тому числі достатності, наочності та інші. Необхідною є оцінка ступеня відповідності бажаних результатів і фактично досягнутих їх значень. При цьому обов'язкова розробка алгоритму проведення такого дослідження, який буде визначатися потребами споживача інформації (суб'єкта управління), можливостями постачальника інформації (суб'єкта дослідження) та особливостями відповідного об'єкта дослідження. Відтак, має забезпечуватися дотримання таких принципів формування системи обліково-аналітичної інформації: обов'язкової автоматизації; технологічності; кількісної оцінки; тимчасової вартості грошей; зрозумілості, наочності та аналітичності; наступності і порівняльності; контролю.

Етап контролю передбачає контроль основних параметрів на кожному з перерахованих вище етапів, а також контроль у цілому комплексі показників управлінської звітності з виявленням найбільш суттєвих відхилень, пошуком недоліків у функціонуванні підприємства та в порядку формування інформації у звітності з поверненням до початкового етапу визначення формату управлінської звітності та з початком нового циклу. На цьому етапі має забезпечуватися дотримання таких принципів формування системи обліково-аналітичної інформації: кількісної оцінки; контролю; гнучкої, але однакової структури; наступності і порівняльності; наочності та аналітичності; оперативності.

**Висновки.** Поглиблення теоретичних підходів щодо складання внутрішньогосподарської (управлінської) звітності шляхом виділення основних етапів та принципів формування обліково-аналітичних показників сприятимуть вирішенню наукових проблем її формування як системи інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень суб'єктами господарювання незалежно від їх форм власності, організаційної структури та видів економічної діяльності.

#### Література:

1. Аверчев И. В. Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение / И. В. Аверчев. – М. : Вершина, 2007. – 512 с.
2. Палий В. Ф. Современный бухгалтерский учет. – М. : Изд-во "Бухгалтерский учет", 2003. – 792 с.
3. Бойко, Е. А. Управленческий учёт: принципы и практика [Текст] / Е. А. Бойко [и др.]; под ред. д. э. н., проф. А. Н. Кизилова, д. э. н., проф. И. Н. Богатой. – Ростов н/Д. : Феникс, 2009. – 372 с.
4. Нападівська Л. В. Управлінський облік: підручник [для студ. вищ навч загл.], – К. : Книга, 2004. – 544 с.
5. Алчерч А. Управленческий учет: принципы и практика / А. Алчерч; [пер с англ. под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой.]. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 952 с.
6. Друри К. Управленческий и производственный учет / Management & Cost Accounting 6-е издание. Пер. с англ. Учебник. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 1423 с.